

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ086289

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CANARIAS (Sede en Las Palmas)*Sentencia 475/2021, de 9 de septiembre de 2021**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 381/2019***SUMARIO:**

Aplicación e interpretación de las normas. Simulación absoluta. La Inspección considera que son simuladas las prestaciones de servicios de asesoramiento de la actora a otra entidad (en adelante YU) en torno a lo «llamativo» -la cita es textual- que le resulta -a la AEAT- el hecho de que, siendo la arrendataria de los servicios YU, sea esta entidad la que ponga los medios materiales para la prestación de los mismos y, sobre todo, que sean tan caro el precio de tales servicios, dado el contenido de estos. Sin embargo, la Sala afirma que, como bien replica la dirección letrada de la demandante, al margen de que estamos ante juicios de valor sumamente discutibles, olvida la Inspección que en el ejercicio de la abogacía es normal y habitual que los despachos lleguen a este tipo de acuerdos con sus clientes; pero, sobre todo, prescinde la AEAT de lo realmente trascendente, a saber: que está probado que los servicios se prestaron. Así, afirma rotundamente el Tribunal que está acreditada la efectiva prestación de servicios profesionales por parte de la recurrente a YU. A mayor abundamiento, continúa señalando la Sala que la Administración Tributaria no ha acreditado -es más, ni siquiera lo afirma- que el negocio jurídico suscrito entre recurrente y YU haya proporcionado una ventaja o aprovechamiento fiscal para alguna de estas sociedades. Sin embargo, la conclusión contraria resulta con claridad del informe pericial que figura en el expediente, en que su redactor concluye afirmando que la tributación conjunta de la recurrente y YU fue superior a la que se hubiese producido en el caso de que la recurrente no hubiese facturado a YU los servicios profesionales. Dicho de otra manera, a tenor de dicho informe, el hecho de que la recurrente cobrase a YU -da igual ahora el precio- por esos servicios profesionales, supuso para el conjunto de ambas entidades pagar más impuestos. Por otro lado, el simple pago de los servicios por parte de YU a la recurrente no conlleva, contrariamente a la tesis de la AEAT, una elusión fiscal, ni puede calificarse dicho pago como «trasvase de fondos».

Regímenes especiales por razón del territorio. Canarias. Reserva para Inversiones en Canarias (RIC). Actividad económica. *Actividad de arrendamiento* de inmuebles. En lo que a la empleada concierne, el contenido del expediente demuestra que la recurrente, desde su creación, ha tenido dos trabajadoras dedicadas exclusivamente a la actividad de arrendamiento de inmuebles. Y en lo que atañe a la polémica relativa al local, también está probado que la recurrente cuenta con un local, afecto a la actividad de arrendamiento de inmuebles, de 10 m2, alquilado a YU. En este particular, las sospechas de la AEAT gravitan en torno al precio del contrato de arrendamiento, que la Administración considera "irrisorio". Sin embargo, al margen de que, en efecto, el precio sea irrisorio (lógico, por otro lado, dada la vinculación existente entre arrendador y arrendatario), lo cierto y realmente trascendente, aquí y ahora, es que el local existe, de modo que la conclusión a que esta Sala debe llegar con arreglo a Derecho no puede ser sino la de que la recurrente ha demostrado contar con los medios materiales y humanos legalmente exigibles para poder afirmar que durante los periodos objeto de inspección desarrolló la actividad económica de arrendamiento de inmuebles.

PRECEPTOS:

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

Ley 58/2003 (LGT), arts. 12, 15, 16 y 108.

Código Civil, art. 1.275, 1.276 y 1.277.

PONENTE:*Don Francisco Jose Gomez de Lorenzo-Caceres.*

Magistrados:

Don JAIME BORRAS MOYA

Don FRANCISCO JOSE GOMEZ DE LORENZO-CACERES

Don INMACULADA RODRIGUEZ FALCON

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA. SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO. SECCIÓN PRIMERA

Plaza de San Agustín Nº 6

Las Palmas de Gran Canaria

Teléfono: 928 30 64 80

Fax.: 928 30 64 86

Email: s1contadm.lpa@justiciaencanarias.org

Procedimiento: Procedimiento ordinario

Nº Procedimiento: 0000381/2019

NIG: 3501633320190000427

Materia: Administración tributaria

Resolución: Sentencia 000475/2021

Demandante: PRINDAYA S.L.U.; Procurador: TOMAS RAMIREZ HERNANDEZ

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CANARIAS

SENTENCIA

Ilmos. Srs.:

Presidente:

Don Jaime Borrás Moya

Magistrados:

Don Francisco José Gómez Cáceres

Doña Inmaculada Rodríguez Falcón

En la ciudad de Las Palmas de Gran Canaria, a nueve de septiembre de dos mil veintiuno.

Visto por la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Primera) del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, constituida por los Magistrados Ilmos. Sres. anotados al margen, el presente recurso contencioso-administrativo, que, con el número 381 de 2019, pende ante ella de resolución, interpuesto por el Procurador don Tomás Ramírez Hernández, en nombre y representación de la entidad "Prindaya, S.L.U.", bajo la dirección de la Letrada doña Mónica Domínguez-Mascaró García.

En este recurso ha comparecido, como parte demandada, la Administración General del Estado, representada y dirigida por la Sra. Abogada del Estado.

La cuantía del asunto se ha fijado en la suma de 67.260 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Con fecha 11 de octubre de 2019 el Procurador don Tomás Ramírez, en nombre y representación de "Prindaya, S.L.U.", presentó ante esta Sala escrito de interposición de recurso contencioso-administrativo contra - copiamos a la letra el pasaje correspondiente del referido escrito inicial- "la Resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias (en lo sucesivo, TEARC) de fecha 31 de julio de 2019, relativo al procedimiento de referencia NUM000; NUM001; NUM002; NUM003 correspondiente al Acuerdo de liquidación dictado por la Dependencia Regional de Inspección, Delegación Especial de Canarias, por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2010 y 2011 y su correlativo expediente sancionador."

Segundo.

El contenido del capítulo de antecedentes de hecho de la resolución recurrida es el siguiente:

"PRIMERO.- Por la Inspección de los Tributos del Estado se han venido desarrollando actuaciones de comprobación e investigación en relación con PRINDAYA SLU. El obligado tributario fue incluido en el Plan de Inspección para la comprobación del concepto IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (IS), períodos impositivos 2010 y 2011, con alcance GENERAL. La notificación de inicio es de fecha 23-02-2015.

Información sobre PRINDAYA y sus sociedades vinculadas:

JOSÉ ABRAHAM DOMÍNGUEZ SL, ANYAICON SLU, YUDAYA SL y AJA INVERSIONES SL.

Las sociedades indicadas son controladas total o mayoritariamente por los hermanos D. Estanislao y D. Eulogio.

Segundo.

Los motivos de la regularización practicada son, en síntesis, los siguientes: - Sobre la RIC.

La Inspección entiende haber recopilado suficientes indicios probatorios que le llevan a concluir que, primero, las prestaciones de servicios de asesoramiento de PRINDAYA a YUDAYA son actividades simuladas y que es la propia YUDAYA quien organiza los medios humanos afectos a dichos servicios, y segundo, que PRINDAYA SL no realiza una actividad de arrendamiento de inmuebles con naturaleza económica a efectos fiscales, de acuerdo con el artículo 27 de la Ley 19/1994.

La simulación de la actividad de asesoramiento determina la eliminación del beneficio declarado en PRINDAYA SL, proponiendo los ajustes negativos de -514.811,01 euros y -609.569,22 euros en la base imponible del IS de 2010 y 2011, y la inexistencia de actividad económica de alquiler inmobiliario impide disfrutar la RIC, pues tanto la dotación como la materialización de este beneficio fiscal están condicionadas a realizar una actividad económica.

- Sobre la DIC.

El Actuario propone regularizar la DIC generada y aplicada por la entidad en 2007 por 3.376,78 euros, 25% de la inversión que asciende a 13.507,12 euros de las obras correspondientes a los locales nE B 12 a 16 adquiridos en ese ejercicio en el CC Campanario, dado que es requisito para disfrutar del incentivo que el activo esté afecto a una actividad económica.

- Sobre el tipo de gravamen.

En la medida en que PRINDAYA no realiza actividad económica no puede disfrutar de los incentivos fiscales previstos para las ERD (artículos 108 y siguientes del TRLIS).

Tercero.

El día 22-12-2015 se notificó la diligencia de apertura del trámite de audiencia puesta de manifiesto del expediente por 15 días hábiles. El obligado tributario presentó alegaciones en fecha 25-01-2016.

Con fecha 25-02-2016 se formalizó acta de disconformidad NUM004 por el IS 2010 y 2011. La propuesta de liquidación, junto con el informe ampliatorio, se notificó en mano a la representante autorizada el día 25-02-2016. Con fecha 22-03-2016 el interesado presentó escrito de alegaciones en el que formuló lo que le convino en el ejercicio de su derecho.

El 15 de junio de 2016 se notificó acuerdo de liquidación que incluye una cuota de -1.488,62 euros; unos recargos de 6.753,88 euros y unos intereses de demora de 5.687,33 euros por lo que la deuda asciende a 10.952,59 euros.

Cuarto.

Como consecuencia de las actuaciones administrativas realizadas fue incoado expediente sancionador por la comisión de infracciones tributarias tipificadas en los arts. 191 y 195.1.2ª de la LGT. Las infracciones se califican

como Leve y Grave, respectivamente, y su cuantía asciende a 23.040,42 euros, siendo objeto de notificación el 30 de agosto de 2016.

Quinto.

Disconforme con los acuerdos anteriores se interponen las presentes reclamaciones. Hecho venir los expedientes administrativos a los de reclamación se procedió a la sustanciación de éstas observándose las pertinentes prescripciones legales y reglamentarias y procediéndose a su acumulación.

Por parte de la reclamante se presenta escrito de alegaciones en el que, en síntesis, se manifiesta lo siguiente (serán objeto de su debido desarrollo en el FD correspondiente de la presente resolución):

- Inconsistencia de la prueba indiciaria aducida por la Inspección para calificar los servicios de asesoramiento legal, laboral y administrativos prestados a YUDAYA como simulados.

- Resulta improcedente la regularización practicada en relación con la DIC ya que para ello se ha transgredido el límite de la prescripción.

- Existencia de actividad de arrendamiento e improcedencia de la regularización de la RIC y la DIC e improcedencia de la denegación de la ERD.

En lo que hace al Acuerdo sancionador se alega lo siguiente:

- Improcedencia de la sanción impuesta por caducidad del procedimiento sancionador.

- No concurren los elementos objetivo ni subjetivo determinantes de la infracción tributaria imputada, ni la responsabilidad de PRINDAYA, deviniendo por tanto improcedente la sanción impuesta."

Tercero.

Presentado el recurso, el Sr. Letrado de la Administración de Justicia, mediante diligencia de ordenación, requirió a la Administración para que remitiese a esta Sala el expediente administrativo, ordenándole la práctica de los emplazamientos previstos en el artículo 49 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción para que, cuantos apareciesen como interesados en el recurso pudiesen personarse como demandados en el plazo de nueve días.

Una vez recibido el expediente, se tuvo por personada a la Administración General del Estado y se ordenó hacer entrega del expediente al representante procesal de la entidad recurrente para que en el plazo de veinte días presentase la correspondiente demanda, efectuándolo con fecha 28 de noviembre de 2019 mediante escrito en el que, tras consignar los hechos y fundamentos jurídicos que estimó convenientes, termina con la súplica de que se estime el recurso y, en consecuencia, se anulen, tanto el acto impugnado como la deuda y sanción originariamente recurridas, con imposición de costas a la Administración.

Cuarto.

Presentada la demanda, el Sr. Letrado de la Administración de Justicia dio traslado de la misma, con entrega del expediente administrativo, a la parte demandada, concediendo a la representación procesal de la Administración General del Estado el plazo de veinte días para contestarla, llevándose a efecto mediante escrito presentado ante esta Sala el día 13 de febrero de 2020. En dicho escrito expuso la representación procesal de la demandada los hechos y fundamentos jurídicos que consideró oportunos, terminando con la súplica de que se desestime el recurso y se confirme el acto recurrido, por ser ajustado a Derecho; con imposición de las costas a la parte actora.

Quinto.

Por Auto de fecha 3 de marzo de 2020 -ratificado por otro de 3 de diciembre de 2020- se dispuso no recibir el recurso a prueba, al considerarse suficiente para la adecuada resolución del litigio el expediente y los documentos obrantes en las actuaciones.

En esa misma resolución -cuya eficacia quedó suspendida por la interposición del recurso de reposición deducido frente a la misma- se concedió a la representación procesal de la parte actora el plazo de diez días para presentar escrito de conclusiones sucintas, efectuándolo con fecha 7 de enero de 2021, insistiendo -en esencia- en el planteamiento de su escrito de demanda.

Sexto.

Recibido el escrito de conclusiones de la parte actora, el Sr. Letrado de la Administración de Justicia de esta sección 1ª dictó diligencia confiriendo a la representación procesal de la demandada igual plazo de diez días

para evacuar el trámite de conclusiones, lo que realizó dicha representación el 3 de febrero mediante escrito en el que, en lo sustancial, nos remite al contenido del de contestación a la demanda.

Séptimo.

Declarado concluso el pleito, quedaron las actuaciones pendientes de señalamiento para cuando por turno correspondiese, fijándose inicialmente para la votación y fallo del recurso la audiencia del día 12 de marzo de 2021, si bien, por extravío de las actuaciones, dicho acto tuvo efectivamente lugar en el día de la fecha de la presente (por lo que este ponente -único culpable de la demora- pide perdón a las partes y a sus compañeros del Tribunal), con observancia, por lo demás, de las reglas establecidas por la Ley.

Siendo Ponente el Ilmo. Sr. don Francisco José Gómez Cáceres.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.**

El objeto del presente proceso viene constituido por la pretensión de "Prindaya, S.L.U." de que se anule la resolución de fecha 31 de julio de 2019, dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias, desestimatoria de las reclamaciones deducidas por la entidad prenombrada frente a la deuda y sanción con las que culminó, así la regularización tributaria como el procedimiento sancionador sustanciados por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Canarias de la AEAT, relativas al Impuesto sobre Sociedades, periodos impositivos 2010 y 2011.

Segundo.

Como es natural, con la deuda tributaria en el punto de mira iniciamos el estudio de los diversos aspectos que suscita el presente litigio; estos, a tenor de la precisa síntesis consignada respecto de los mismos en el segundo antecedente de hecho de la resolución recurrida (apartado, el citado, reproducido más arriba), se reducen, en realidad, a solo dos; a saber:

1º.- Si son simuladas las prestaciones de servicios de asesoramiento de la actora -Prindaya- a Yudaya, y

2º.- Si Prindaya no realiza actividad empresarial de arrendamiento de inmuebles, en los términos requeridos por el art. 27 de la Ley 19/1994.

Tercero.

En lo que al primer asunto concierne, tenemos que, según la Inspección, "nos encontramos ante un escenario de simulación absoluta, toda vez que, tras el negocio aparente, no existe nada más allá que permita sostener mínimamente lo contrario." (FJ 2º de la resolución del TEAR).

Y añade que lo sucedido es que -citamos textualmente- "se declara con fines de elusión fiscal un contenido de voluntad no real, emitida conscientemente y de acuerdo con la otra parte, para producir con fines de engaño la apariencia de un negocio jurídico que no existe o es distinto de aquél que realmente se ha llevado a cabo." (inciso final de la página 18 del acuerdo de liquidación).

Anticipamos que la Sala no comparte tan cortante afirmación.

Cuarto.

Con el exclusivo designio de ofrecer a las partes una motivación lo más acabada posible, permítasenos -especialmente, el insigne jurista a que enseguida citaremos- abordar la situación actual de la figura que nos ocupa recurriendo a las líneas maestras de un excelente y exhaustivo estudio de que es autor uno de los más brillantes especialistas en la materia, a saber, el Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la UHU don Salvador Ramírez Gómez, que en su obra "La simulación en el ámbito tributario: estado de la cuestión" (publicada en la Revista Quincena Fiscal de Aranzadi num. 8/2017) efectúa un impagable trabajo, tanto respecto a la Jurisprudencia sentada en torno al artículo 16 LGT, como a las distintas posturas doctrinales sobre la simulación en el ámbito tributario.

La simulación aparece contemplada en el artículo 16 de la LGT como uno de los mecanismos a través de los cuales los obligados tributarios pueden tratar de eludir la tributación correspondiente a las operaciones efectivamente realizadas. Junto con el conflicto en la aplicación de la norma, regulado en el artículo 15, y el principio

de calificación recogido en el artículo 13, la simulación forma parte de las denominadas, en sentido amplio, «cláusulas generales antielusión» o «normas antiabuso generales».

Como es conocido, fue la Ley 25/1995, de 20 de julio, de Modificación parcial de la Ley General Tributaria, la que dando una nueva redacción al artículo 25 de la derogada Ley 230/1963, reguló de manera expresa el tratamiento de la simulación en el ámbito tributario, al disponer que: «En los actos o negocios en los que se produzca la existencia de simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes con independencia de las formas y denominaciones jurídicas utilizadas por los interesados».

No obstante, la jurisprudencia puso de manifiesto que «La novedad era solamente relativa, porque tradicionalmente, en nuestro ordenamiento jurídico existía el principio de la calificación, incorporado en la legislación del antiguo Impuesto de Derechos Reales (...), de donde pasó a la LGT/1963 como exigencias incorporadas a los artículos 25 y 28.2 LGT/1963. Precepto, este, (...) que disponía: "El tributo se exigirá con arreglo a la naturaleza jurídica del presupuesto de hecho definido por la Ley, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hayan dado, y prescindiendo de los efectos que pudieran afectar a su validez"; recordando el Tribunal Supremo, en su sentencia de 29 de octubre de 2012, que «este Tribunal llegó a admitir la existencia de negocios simulados, con arreglo al antiguo art. 25.3 de la Ley General Tributaria de 1963». También la doctrina se manifestó en el mismo sentido al considerar que la simulación tenía cabida en el texto del artículo 25.2 como una manifestación del principio de calificación; de forma que el nuevo artículo 25, al regular la simulación, se configuraba como una norma especial respecto del también nuevo artículo 28.2, que recogía el principio de calificación de acuerdo con la verdadera naturaleza jurídica del presupuesto de hecho definido por la Ley, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hayan dado.

Con la aprobación de la Ley General Tributaria de 2003, el tratamiento de la simulación ha pasado a integrar el artículo 16, según el cual:

«1. En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes.

2. La existencia de simulación será declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios.

3. En la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente».

De acuerdo con el apartado 2 transcrito, la facultad de declarar la simulación corresponde, pues, a la Administración, que no precisa para ello acudir a la jurisdicción civil, y sin que, a diferencia de lo que ocurría anteriormente con el fraude de ley, que exigía un expediente especial, y actualmente con el conflicto en la aplicación de la norma, que requiere previo informe favorable de una Comisión Consultiva, la declaración de simulación requiera de expediente ni procedimiento especial alguno. Su necesaria declaración en el acto de liquidación limita su ámbito de aplicación a los procedimientos tributarios que concluyen en un acto de tal naturaleza, quedando, pues, excluidos otro tipo de procedimientos, como el procedimiento de recaudación, en el que, si la Administración aprecia la existencia de simulación, no podrá ampararse en el artículo 16, sino que tendrá que acudir a la vía civil o penal para que se declare la misma.

Por otro lado, tanto el anterior artículo 25, como el vigente artículo 16 de la LGT, han renunciado a dar un concepto de simulación a efectos tributarios, dando por supuesto el mismo, y limitándose el artículo 16 a establecer que el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes, y a prever la exigencia, en su caso, de la sanción pertinente.

Ante dicha situación la práctica unanimidad de la doctrina, así como de la jurisprudencia, ha considerado que, a la luz del artículo 12 de la LGT, según el cual, en tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda, y dado que en nuestro país la simulación ha encontrado su desarrollo en la teoría del negocio jurídico, su delimitación conceptual deberá hacerse de acuerdo con el ordenamiento privado. Según, pues, la opinión prácticamente unánime la simulación no es un concepto tributario, como concepto jurídico encuentra su acomodo en el derecho civil.

Sobre la necesidad de acudir al concepto civil de simulación, se ha pronunciado reiteradamente el Tribunal Supremo, pudiendo verse, entre otras muchas, la sentencia de 4 de noviembre de 2015, en la que declara que «El precepto legal no da un concepto propio de la simulación, por lo que hay que acudir al concepto de la misma según el Derecho Civil» (FD SEXTO).

En consecuencia, hablar de simulación tributaria o fiscal sólo sería aceptable si con ello se trata de poner de manifiesto que el móvil de la simulación es fiscal. No obstante, como veremos en los apartados siguientes, la propia jurisprudencia que reproduce, casi como una cláusula de estilo, las construcciones civiles sobre el concepto de simulación, frecuentemente, en la aplicación al caso concreto, llega a conclusiones claramente contradictorias con el tratamiento que dicha figura tiene en el ámbito privado, extendiendo su ámbito de aplicación más allá del que el derecho civil le atribuye: el negocio jurídico; o convirtiendo el móvil fiscal en el criterio determinante de su existencia. Con ello se deforman los límites propios de la simulación, razonablemente fijados por la doctrina civil, creándose una zona «secante», en la que, de una manera casi automática, tanto la Administración como los

Tribunales aprecian la existencia de simulación en supuestos que presentan todas las características propias del anterior fraude de ley y actual conflicto en la aplicación de la norma.

Así la califica el Tribunal Supremo cuando refiriéndose a las figuras de la simulación y el fraude de ley, declara que éstas, «se interconectan -gráficamente hemos dicho que no son figuras tangentes sino secantes-», SSTs de 4 de marzo de 2015, Rec. n.º 4061/21012; y de 27 de noviembre de 2015, Rec. n.º 3346/2014.

Como hemos apuntado anteriormente, es prácticamente unánime, tanto en la doctrina como en la jurisprudencia tributaria, la opinión de que el concepto de simulación enunciado en el artículo 16 de la LGT debe ser delimitado de acuerdo con la elaboración dogmática llevada a cabo en el Derecho civil. Así, es frecuente que la jurisprudencia tributaria se haga eco tanto de las teorías causalistas como de las voluntaristas, anteriormente comentadas. La, reiteradamente aludida por la jurisprudencia del Tribunal Supremo, sentencia de 20 de septiembre de 2005, declara al respecto que «la esencia de la simulación radica en la divergencia entre la causa real y la declarada. Y puede ser absoluta o relativa. En la primera, tras la apariencia creada no existe causa alguna; en la segunda, tras la voluntad declarada existe una causa real de contenido o carácter diverso. Tras el negocio simulado existe otro que es el que se corresponde con la verdadera intención de las partes. Este es el sentido de la fórmula del artículo 1276 del Código Civil. Citando una más reciente, la STS de 4 de noviembre de 2015, por su parte, incide en que «la simulación supone siempre una contradicción entre la voluntad interna y la voluntad declarada, pues las partes no quieren en realidad celebrar el negocio jurídico que dicen celebrar (simulación absoluta) o quieren celebrar otro distinto del formalizado (simulación relativa). Los efectos de la simulación se reconducen a través de la figura de la causa, de tal forma que si existe simulación absoluta, la carencia de causa (o su ilicitud ex artículo 1275 del Código Civil) hacen que el negocio celebrado no produzca efecto alguno, refiriéndose también el mismo texto legal a la falsedad de la causa en los negocios jurídicos, que "dará lugar a su nulidad". En cambio, en el caso de la nulidad relativa, los efectos producidos no son los del negocio de cobertura o aparente y si los del negocio encubierto o disimulado» .

En el mismo sentido, la STS de 26 de septiembre de 2012, considera que existe simulación cuando no existe la «causa que nominalmente expresa el contrato, por responder éste a otra finalidad jurídica distinta». En la jurisprudencia de la Sala de lo Contencioso de la Audiencia Nacional también pueden encontrarse numerosas sentencias en este sentido, pudiendo valer por todas ellas, la SAN de 17 de octubre de 2013, donde, parafraseando la doctrina de la Sala Primera del Tribunal Supremo, declara que «Las doctrinas científica y jurisprudencial han expresado que las reglas generales relativas al contrato simulado se encuentran en el artículo 1276 del Código Civil al tratar de la causa falsa. (.)La ciencia jurídica afirma mayoritariamente que la figura de la simulación está basada en la presencia de una causa falsa y que la simulación absoluta se produce cuando se crea la apariencia de un contrato, pero, en verdad, no se desea que nazca y tenga vida jurídica; sostiene, también, que el contrato con simulación absoluta está afectado de nulidad total, tanto por la tajante declaración del artículo 1276, como por lo dispuesto en los artículos 1275 y 1261.3, en relación con el 6.3, todos del Código Civil» (FJ CUARTO).

Es por ello que autores como FALCÓN Y TELLA, hayan defendido una concepción de la causa a efectos tributarios en un sentido objetivo, prescindiendo del posible móvil fiscal, defendiendo que la inexistencia de otros motivos distintos del ahorro fiscal no puede, por tanto, dar lugar a la calificación del negocio como simulado, por inexistencia de causa. Tratar de obtener un ahorro fiscal es perfectamente lícito, y por tanto, al no afectar a la licitud de la causa, no convierte a un negocio en inexistente.

La aplicación del artículo 16 de la LGT presupone la existencia de simulación, ya sea ésta absoluta o relativa, correspondiendo a la Administración probar la concurrencia de los elementos que la conforman, a cuyos efectos la "causa simulationis", el móvil fiscal, no es más que un indicio más. De ahí que, cuando en los negocios realizados nada se falsea ni oculta, produciendo cada uno de ellos los efectos propios, del hecho de que se consiga un determinado resultado económico global, incluido el ahorro fiscal, no pueda deducirse la existencia de simulación.

En las VII Jornadas metodológica de Derecho Financiero y Tributario Jaime García Añoveros (IEF, 2011), diversos autores, entre ellos, FALCÓN Y TELLA, señalan que la inexistencia de motivos económicos distintos del ahorro fiscal no implica simulación, sino que a lo sumo podrá dar lugar a un abuso que sólo puede corregirse a través de un hecho imponible complementario o a través del fraude de ley o conflicto en la aplicación de la norma», «Reducción de capital con devolución de aportaciones y ampliación con cargo a reservas (STS 30 mayo 2011).

Especialmente conflictiva resulta la correcta delimitación de la simulación subjetiva como consecuencia de la interposición de una persona jurídica, dada la tendencia de la Administración a calificar como tal la práctica totalidad de supuestos de interposición, y ello, a pesar de que para que pueda hablarse de simulación será necesario que se demuestre el carácter ficticio o aparente de la sociedad interpuesta, para lo cual, el dato relevante, como advierte GARCÍA NOVOA, «no puede ser otro que la circunstancia de si la sociedad interpuesta lleva a cabo una contratación efectiva (...) si la persona interpuesta tiene una intervención real en la operación, o lo que es lo mismo, si actúa como contratante efectivo, entablando una relación en su propio nombre y asumiendo los derechos u obligaciones que derivan de la misma. No habrá simulación cuando el que podríamos llamar intermediario real contrata verdaderamente, por lo que no interviene sólo en el momento de celebración del contrato, sino en el de realización de sus efectos», con independencia de que lo perseguido con la interposición de la sociedad sea reducir

la carga tributaria, lo que, en su caso, podría dar lugar a un supuesto de conflicto en la aplicación de la norma, pero no de simulación.

En lo que concierne a la prueba de la simulación, por las dificultades que la misma encierra, constituye el principal obstáculo a superar para concluir su existencia.

El propio Tribunal Supremo toma como una cláusula de estilo declaraciones del siguiente tenor: «son grandes las dificultades que encierra la prueba plena de la simulación de los contratos por el natural empeño que ponen los contratantes en hacer desaparecer todos los vestigios de la simulación y por aparentar que el contrato es cierto y efectivo reflejo de la realidad»; pero, por muy dificultoso que resulte, «para apreciar la existencia de un negocio simulado debe probarse suficientemente la simulación; esto es, los elementos integrantes de su concepto: declaración deliberadamente disconforme con la auténtica voluntad de las partes y finalidad de ocultación a terceros, en este caso a la Administración Tributaria». Y, a estos efectos, conviene recordar que, según el artículo 1277 del Código Civil, la causa en los contratos se presume que existe y que es lícita, presunción que deberá ser destruida mediante la prueba de lo contrario por parte de quien la alegue.

En el ámbito tributario, como en el resto del ordenamiento, la simulación deberá, pues, probarse por quien la alega, en este caso la Administración tributaria. Si bien, ante las citadas dificultades que la misma presenta, normalmente, deberá recurrirse a la prueba indirecta de indicios o presunciones, lo que ha sido reiteradamente admitido por la jurisprudencia. Ciertamente, un entendimiento excesivamente laxo de las posibilidades que la misma ofrece, es otra de las causas que ha llevado a un empleo abusivo de la simulación como técnica para contrarrestar la elusión fiscal, pues, cuando de la aplicación de presunciones se trata, no se pueden soslayar las exigencias del artículo 108.2 de la LGT, al considerar indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano, ya que, como el propio Tribunal Constitucional ha declarado, «no cabe evidentemente construir certezas sobre la base de simples probabilidades». La inferencia de la conclusión desde los hechos probados, precisa y directa según las reglas del criterio humano, ha de atenerse a las reglas de la lógica y de la experiencia con ilación racional y suficiente. Sin embargo, estando claras, desde un punto de vista teórico, las exigencias para que la prueba por presunciones o indicios sea admisible, es éste uno de los puntos en los que mayor conflictividad se presenta, pues, si bien es cierto que las actas de la inspección en las que se aprecia simulación suelen extenderse hasta la extenuación en la descripción e individualización de múltiples hechos (hasta el punto de que han llegado a ser asimiladas a los atestados policiales) a los que se le trata de atribuir la naturaleza de indicios que permitan alcanzar la conclusión perseguida, lo cierto es que en la mayoría de los casos son la ausencia de motivos económicos válidos y la obtención de un ahorro fiscal los elementos determinantes de la calificación final de la operación como simulada. En este sentido, las SSTs de 20 de septiembre de 2005 y de 26 de septiembre de 2012, entre otras muchas.

En algunos casos, se ha llegado, incluso, a prejuzgar la existencia de simulación por la mera existencia de determinadas estructuras societarias, en una actividad desconectada de la imprescindible prueba de la concurrencia en el caso concreto de los elementos constitutivos de la simulación. Esto es lo que ha ocurrido con el Programa de Inspección 12500, dirigido a la regularización de los servicios profesionales prestados a través de sociedades interpuestas. Las Notas 9/09 y 10/09, de la Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica de la Agencia Tributaria, dictadas en el marco de dicho programa ponen de manifiesto el criterio que, con carácter general, viene aplicando la Inspección en los casos de interposición de una sociedad: declarar la simulación relativa subjetiva. Declaración que, a modo de soterrada instrucción, se ha visto materializada en todos los casos en los que se ha detectado la percepción de retribuciones por parte de profesionales a través de una sociedad interpuesta, prescindiendo de si se trata de una interposición real o ficticia. Esta predeterminación del resultado de la comprobación, por remisión a consideraciones teóricas («regularización tipo» la denomina ALONSO GONZÁLEZ), resulta contraria a la exigencia de la prueba de la existencia de simulación en el caso concreto.

Por otro lado, con demasiada frecuencia, la Administración en liquidaciones confirmadas por los Tribunales, declaran la simulación con la base fundamental, y a veces única, de la artificiosidad de los negocios realizados unida a un resultado que produce un ahorro fiscal respecto del que resultaría de haber usado la forma negocial que se considera usual, de donde se infiere que en realidad los negocios celebrados por las partes no son los que éstas han manifestado, sino aquellos otros que de manera natural sirven para obtener los resultados globales perseguidos y realmente producidos.

En muchos supuestos, sin embargo, la deducción que puede extraerse de la contemplación de los negocios que las partes declararon conduce más bien a la conclusión de que, tales negocios fueron efectivamente celebrados y queridos por las partes, precisamente como fórmula para tratar de reducir su tributación. Una fórmula posiblemente artificiosa, pero no simulada, sino, en su caso, constitutiva de fraude de ley (o determinante de un conflicto en la aplicación de la norma tributaria)

Lo que no ofrece discusión es que la existencia o no de simulación es una cuestión de hecho sometida a la libre apreciación de los Tribunales, en concreto del tribunal de instancia. El problema surge cuando aparecen pronunciamientos contradictorios sobre un mismo asunto, que sorprenden al propio Tribunal Supremo cuando, en relación con la facturación de servicios profesionales a través de sociedades interpuestas, reconoce que « nos encontramos, con que las mismas operaciones -objetivamente hablando, pues es evidente que existen divergencias

subjetivas en atención a las concretas personas afectadas- han sido calificadas de muy diversas maneras, en lo que interesa, esto es, realizadas mediante simulación o no, dando lugar a remisiones a la jurisdicción penal para seguir procedimiento criminal contra algún socio, o bien a regularizaciones con la calificación de simulación dando lugar a liquidaciones y a sanciones, o bien regularizaciones girando sólo las liquidaciones correspondientes sin sanción - dando lugar a liquidaciones en los distintos impuestos que a primera vista, al menos, no resultan coherentes, pues resulta evidente que existe una inescindible relación entre los impuestos liquidados y el ámbito de actuación al que se contrae la misma-; tales discordancia nos la encontramos también en el ámbito jurisdiccional en el que consta como las mismas operaciones, esencialmente, son calificadas de forma diferente en función de la concreta persona afectada y/o del concreto impuesto regularizado», sorpresa ante la que se encuentra imposibilitado para intervenir, pues, precisamente la consideración de la simulación como una cuestión de hecho es lo que limita enormemente la posibilidad de unificar vía casación dicha situación, ya que la apreciación de la prueba por la Sala de instancia ha quedado extramuros del recurso de casación ordinario. Salvo supuestos excepcionales, la corrección de situaciones como la descrita anteriormente resulta altamente improbable, pues, el propio Tribunal Supremo reconoce que «corresponde al Tribunal de instancia la valoración de la prueba. Solo tienen acceso a la casación limitados motivos concernientes a la prueba: vulneración de las reglas sobre la carga de la prueba; infracción de normas sobre pruebas tasadas o valoración irracional o arbitraria de la prueba (...) Con carácter general, parece procedente recordar que es doctrina reiterada de esta Sala que la formación de la convicción sobre los hechos en presencia para resolver las cuestiones objeto del debate procesal está atribuida al órgano judicial que con inmediación se encuentra en condiciones de examinar los medios probatorios, sin que pueda ser sustituido en tal cometido por este Tribunal de casación, puesto que la errónea valoración probatoria ha sido excluida del recurso de casación en la jurisdicción civil por la Ley de Medidas Urgentes de Reforma Procesal, y no ha sido incluida como motivo de casación en el orden contencioso administrativo, regulado por primera vez en dicha ley».

Por otro lado, la referencia a la ocultación como un presupuesto de la simulación podemos encontrarla en numerosas sentencias del Tribunal Supremo, así, la sentencia de 15 de julio de 2002, Rec. n.º 2313/2000, declara que «el caso de la simulación se da un relevante componente de ocultación, mediante la puesta en escena de alguna apariencia de actividad negocial, sólo dirigida a distraer la atención de los eventuales observadores, para evitar que puedan tomar conocimiento de que lo efectivamente realizado bajo tal pantalla es un negocio que está en colisión con la ley, mientras el fraude de ley es una forma de "ilícito atípico", en la que asimismo se busca crear una apariencia, que aquí es la de conformidad del acto con una norma ("de cobertura"), para hacer que pueda pasar desapercibida la colisión del mismo con otra u otras normas defraudadas que, por su carácter imperativo, tendrían que haber sido observadas»; en el mismo sentido, SSTS de 16 de diciembre de 2014 y de 20 de septiembre de 2005, entre otras muchas.

No es esa la opinión del Tribunal Constitucional en la sentencia 120/2005, anteriormente citada, en la que, expresamente, rechaza «el criterio expresado por el Abogado del Estado en el sentido de que la calificación de "fraude de ley tributaria" dada por la Sentencia recurrida al comportamiento del recurrente resulta constitucionalmente irrelevante. Por el contrario, importa, y mucho, la alteración operada por el órgano judicial ad quem al modificar la calificación de los hechos realizada por las acusaciones a título de "negocio simulado" por la de "fraude de ley tributaria", toda vez que, mientras que la simulación negocial entraña como elemento característico la presencia de un engaño u ocultación maliciosa de datos fiscalmente relevantes, en el fraude de ley tributaria no existe tal ocultamiento, puesto que el artificio utilizado salta a la vista (...) la distinción entre negocio simulado y fraude de ley tributaria en los términos indicados, no sólo es una constante en la doctrina y en la jurisprudencia, sino que la propia normativa tributaria la ha asumido al ocuparse de una y otra figura en disposiciones diferentes (arts. 24 y 25, respectivamente, en su versión modificada por la Ley 25/1995; arts. 15 y 16 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria)» (FJ 4).

Lo cierto es que las dificultades descritas en torno a la delimitación entre las distintas cláusulas antielusión, unidas a las exigencias procedimentales de la declaración de fraude de ley o conflicto, y el distinto régimen sancionador previsto, ha llevado a que, por parte de la Administración y de los tribunales se haya recurrido en exceso a la figura de la simulación, lo que ha dado lugar a que se hable de una «aplicación expansiva», «inflación», o «abuso» de la declaración de simulación. En este sentido, ZORNOZA ha puesto de manifiesto que «existen en nuestra jurisprudencia contencioso-administrativa muchos más casos de simulación de los que cabría esperar, porque con mucha frecuencia al abordar el tratamiento de esquemas de planificación fiscal agresiva, la Administración y los Tribunales califican como simulados supuestos que difícilmente pueden considerarse de simulación en su sentido técnico jurídico, sin que el Tribunal Supremo pueda reconsiderar dicha calificación, dado que la existencia de la simulación constituye una cuestión de hecho sobre la que sólo muy excepcionalmente podrá resolverse en casación ». Esta "huida de la Agencia Tributaria hacia la simulación relativa" ante cualquier anomalía de la causa que provoque una menor tributación, generalmente amparada por los tribunales, en modo alguno puede aceptarse como inevitable, pues, bastaría con una correcta asimilación de las doctrinas civiles sobre la causa y la exigencia de una ocultación de datos fiscalmente relevantes, para evitar la citada deriva, relegando el ahorro fiscal obtenido, la artificiosidad de los negocios o la inexistencia de «motivos económicos válidos» a meros indicios que lleven a indagar si se ha producido o no la simulación.

En este sentido, la Sentencia del Tribunal Supremo 1074/2020, de 22 de julio parece anticipar un cambio de tendencia en beneficio de la seguridad jurídica de los contribuyentes al afirmar algo que pudiera parecer obvio, pero que no ha sido aplicado de forma consistente, cual es la aplicación del principio de especialidad también a las normas antiabuso.

Con base, también, en la no intercambiabilidad de las instituciones, la Audiencia Nacional, en su sentencia de 23 de diciembre de 2020 (recurso 218/2018), en un supuesto en el que la Administración había calificado como simulación relativa los negocios efectuados por el contribuyente, estimó el recurso señalando que no se puede calificar como simulación la mera existencia de negocios jurídicos que puedan parecer artificiosos, impropios, indirectos o abusivos para la consecución del fin perseguido, pues la mera existencia de dichos parámetros a lo que conduciría es a la aplicación del artículo 15 LGT (conflicto en la aplicación de la norma), debiendo justificar la Administración por qué no aplica dicho artículo y se decanta por la simulación pues "con independencia de la dificultad práctica que existe para distinguir entre simulación y el conflicto en la aplicación de la norma, lo cierto es que el Legislador sí ha separado y distinguido ambas figuras, de manera que, por complicado que resulte, se han de hacer todos los esfuerzos posibles para determinar si la recalificación que hizo la Administración se atuvo al marco legal".

En fin, de consolidarse el criterio de las sentencias citadas, parece que en el futuro veremos más expedientes de conflicto en la aplicación de la norma, lo cual elevará por fin las garantías del contribuyente al nivel al que las quiso poner el Legislador cuando estableció la imposibilidad de imponer sanciones y un procedimiento especial para la declaración del conflicto en la aplicación de la norma (y antes del fraude de ley), garantías que -al decir de la doctrina científica de que nos hemos hecho eco- "la Administración ha venido conculcando sistemáticamente por la vía de no atender al principio de especialidad para elegir la norma antiabuso aplicable, soslayando tanto el procedimiento especial, como la imposibilidad de imponer sanciones."

Quinto.

Una vez expuestas las líneas maestras de la doctrina dominante en la materia, así jurisprudencial como científica, descendemos nuevamente al litigio que nos ocupa para dejar constancia de que es parecer de la Sala que queda explicado porqué, en el estado actual de nuestro Derecho tributario, la frondosa prueba documental de que disponemos hace que nos sea completamente imposible concluir -valorando los mismos indicios de que, para alcanzar el resultado inverso, se ha valido la Inspección- que los controvertidos servicios no fueron verdaderamente prestados.

Ya de entrada es menester destacar que nuestra fiscalización jurisdiccional solo puede proyectarse respecto del acuerdo de liquidación, en cuanto, en realidad, el TEAR, lejos de tomar en consideración las alegaciones vertidas por la hoy actora en el procedimiento económico-administrativo, se limita a hacer suyo todo cuanto dice la Inspección.

Partiendo de esta base, tenemos que la simulación absoluta proclamada por la AEAT se articula, esencialmente, en torno a lo "llamativo" -la cita es textual- que le resulta -a la AEAT- el hecho de que, siendo la arrendataria de los servicios Yudaya, sea esta entidad la que ponga los medios materiales para la prestación de los mismos y, sobre todo, que sean tan caro el precio de tales servicios, dado el contenido de estos.

Sin embargo, como bien replica la dirección letrada de la demandante, al margen de que estamos ante juicios de valor sumamente discutibles, olvida la Inspección que en el ejercicio de la abogacía es normal y habitual que los despachos lleguen a este tipo de acuerdos con sus clientes; pero, sobre todo, prescinde la AEAT de lo realmente trascendente, a saber: que está probado que los servicios se prestaron.

Sin que a esta conclusión sea óbice que la firma que aparece en los correos electrónicos de don Juan Miguel y de don Carlos Ramón, estos se identifican como integrantes del Grupo HD, ya que es un hecho conocido por la Inspección -y, por supuesto, expresamente reconocido por la actora- que PRINDAYA y YUDAYA forman parte del grupo de empresas HD, de donde, nada tiene de sospechoso que sus empleados (y los de todas las empresas del grupo) se identifiquen de ese modo frente a terceros.

En todo caso, se corre el riesgo de desenfocar la cuestión litigiosa si seguimos adelante sin dejar explícitamente sentado -una vez más- que, a juicio de este Tribunal, está acreditada la efectiva prestación de servicios profesionales por parte de PRINDAYA a YUDAYA, como resulta de los siguientes incontrovertidos extremos:

A) PRINDAYA tiene empleados cualificados para la prestación de los servicios de asesoramiento cuestionados. Entre otros, don Juan Miguel, Diplomado Graduado Social y don Carlos Ramón, Licenciado en Derecho. Ambos, naturalmente, vinculados a Prindaya en virtud del correspondiente contrato de trabajo, cotizando regularmente dicha entidad a la Seguridad Social por dichos empleados, además de presentar, también regularmente, los modelos TC y de retenciones fiscales procedentes.

B) PRINDAYA disponía de los elementos materiales precisos para la prestación de los polémicos servicios, careciendo de relevancia -por sí mismo, al menos- que tales medios fueran cedidos por YUDAYA. Así lo ha

reconocido en multitud de ocasiones la propia AEAT. Y, claro está, también la DGT, con base en la naturaliza "intuitu personae" que caracteriza estos servicios (siendo irrelevante, precisamente en virtud de esa nota -en que prevalece el factor del conocimiento humano frente a los medios materiales-, que los mismos sean prestados por socios profesionales o por trabajadores ordinarios).

C) Por la prestación de los servicios de repetida cita, PRINDAYA facturó a YUDAYA, en los términos establecidos en el contrato suscrito entre ambas. Además de contabilizar y tributar por los ingresos derivados de las facturas emitidas, repercutiendo el correspondiente Impuesto General Indirecto Canario (IGIC).

Sexto.

A mayor abundamiento, la Administración Tributaria no ha acreditado -es más, ni siquiera lo afirma- que el negocio jurídico suscrito entre Prindaya y Yudaya haya proporcionado una ventaja o aprovechamiento fiscal para alguna de estas sociedades.

Sin embargo, la conclusión contraria resulta con claridad del informe pericial que figura en el expediente, en que su redactor concluye afirmando que la tributación conjunta de PRINDAYA y YUDAYA fue superior a la que se hubiese producido en el caso de que PRINDAYA no hubiese facturado a YUDAYA los servicios profesionales. Dicho de otra manera, a tenor de dicho informe, el hecho de que PRINDAYA cobrase a YUDAYA -da igual ahora el precio- por esos servicios profesionales, supuso para el conjunto de ambas entidades pagar más impuestos.

Por otro lado, el simple pago de los servicios por parte de YUDAYA a PRINDAYA no conlleva, contrariamente a la tesis de la AEAT, una elusión fiscal, ni puede calificarse dicho pago como "trasvase de fondos". En este punto, hemos de dar la razón a la dirección letrada de la actora en el particular en que sostiene que "a la Administración Tributaria le parece excesivo el precio pagado por YUDAYA a PRINDAYA y, por tanto, no encuentra lógica económica a dicha forma de actuar. Sin embargo, como ya indicábamos en nuestro escrito de demanda, la calificación como "excesivo" del precio de los servicios constituye una afirmación lacónica de la Administración, sin que se haya aportado prueba alguna que la sustente. Además, en el hipotético caso de que el precio pagado por YUDAYA a PRINDAYA fuera superior al que pudiera soportar YUDAYA en caso de que contratase directamente a los empleados correspondientes no implica que los servicios no se prestasen realmente o que la naturaleza de tales servicios se viera alterada. Se trataría, en todo caso, de una discrepancia respecto del precio de los servicios, discrepancia que, a efectos fiscales, habrá de resolverse conforme a los métodos de valoración de las operaciones entre partes vinculadas, pero de ninguna manera calificando como simulados unos servicios que han sido efectivamente y realmente prestados."

Séptimo.

Abordamos ahora el segundo de los dos aspectos que suscita el examen de la deuda tributaria. Es el relativo a la inidoneidad para dotar la RIC de Prindaya, al no realizar -a juicio de la Inspección- una actividad económica de arrendamiento de inmuebles, en los términos exigidos por el art. 27 Ley 19/1994.

Pero la realidad es que, también en este punto, el expediente acredita lo contrario.

Veamos.

El planteamiento de la AEAT conduce a dos conclusiones tan claras como contundentes:

1.- No ha quedado acreditado que exista una empleada dedicada a la actividad de gestión de los arrendamientos inmobiliarios, ni que dicha dedicación, en su caso, fuera exclusiva.

2.- En relación con el local dedicado al arrendamiento de inmuebles, se trata de una oficina de 10 m², alquilado por la entidad vinculada "YUDAYA, S.L." a "PRINDAYA, S.L.U.", por el irrisorio precio de 120 euros al mes.

Tesis, la anterior, que la Administración argumenta en los términos que, resumidamente, pasamos a exponer.

El artículo 27.8. de la Ley 19/1994, de 6 de julio, por el que se modifica el Régimen Económico y Fiscal de Canarias, señala que "los contribuyentes que se dediquen a la actividad económica de arrendamiento o cesión a terceros para su uso de elementos patrimoniales del inmovilizado podrán disfrutar del régimen de la reserva para inversiones, siempre que no exista vinculación, directa o indirecta, con los arrendatarios o cesionarios de dichos bienes, en los términos definidos en el artículo 18, apartado 2, de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, ni se trate de operaciones de arrendamiento financiero. A estos efectos, se entenderá que el arrendamiento de inmuebles se realiza como actividad económica únicamente cuando concurren las circunstancias previstas en el apartado 2 del artículo 27 de la Ley 35/2006."

Y en este apartado 2 del artículo 27 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, puede leerse:

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

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

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

Razonándose al respecto en el acuerdo de liquidación que "los Tribunales coinciden en que es siempre preciso acudir al aspecto material como principal argumento de la existencia o no de tal actividad económica a efectos fiscales, y por ello, los motivos que fundamentan la liquidación parten de que la Inspección, en este caso y en coherencia con los pronunciamientos antedichos, no se ha limitado a examinar los requisitos objetivos, sino que ha desplegado una extensa actividad investigadora para recopilar elementos probatorios que permitan obtener una fotografía clara y nítida de la ausencia de carga de trabajo que pueda justificar la infraestructura declarada para gestionar los arrendamientos, con una persona contratada 1.800 horas al año en un local de 10 m² (9 metros computables) arrendado a una sociedad vinculada por precio irrisorio. Pues bien, si observamos los ejercicios 2010 y 2011, cabe deducir que esta sociedad solamente ha celebrado un contrato de alquiler, ocurrido el 28-02-2011 para el local A53 del CC Las Arenas, y es que PRINDAYA invirtió en locales respecto de los que ya se habían celebrado los contratos de arrendamiento por las empresas que eran propietarias antes de su venta, todas ellas vinculadas a PRINDAYA. Es el caso de los locales del CC Campanario (Fuerteventura), alquilados por AJA INVERSIONES SL: el local 50 desde el 05-12-2007, los locales nE 12 a 16 desde el 10-07-2006 y el local 94 desde el 25-06-2007. Así, incluso ampliando el espectro temporal hasta el 2007, esta sociedad sólo ha celebrado un contrato adicional, sobre el mismo local A53, el día 18-03-2008. Del análisis de los dos contratos celebrados por PRINDAYA, y de los contratos que había celebrado AJA INVERSIONES sobre los inmuebles que después son adquiridos por PRINDAYA, cabe concluir que PRINDAYA no efectúa la ordenación habitual de medios que supone el elemento diferencial de una actividad económica, limitándose en esencia al cobro de la rentabilidad derivada de sus inmuebles que ya estaban alquilados cuando los iba adquiriendo, y de este modo, se hace patente la insatisfacción del requisito de materialización en inversiones que no quedan afectas a una explotación económica, conclusión que se alcanza sobre la base de los argumentos siguientes:

Todos los locales adquiridos desde 2007 ya estaban alquilados por el anterior propietario (AJA INVERSIONES) así que la documentación a gestionar por la trabajadora entre 2007 y 2011 se limitó a la redacción de dos contratos para el único local de propiedad de PRINDAYA en Gran Canaria desde antes de 2006. Ambos contratos siguen un modelo formalizado en el que cambian los datos del arrendatario y el importe de la renta y excepcionalmente determinadas líneas de ciertas cláusulas.

En todos los contratos se obliga al arrendatario a domiciliar el pago de la renta en una cuenta corriente a nombre de la sociedad.

En todos los contratos, excepto en los locales nE 12 a 16, se obliga al arrendatario a abonar los gastos de comunidad, en concreto, los gastos, cargas, expensas y cuotas, incluidos los derivados del uso, funcionamiento, conservación, reparación y reposición de los elementos comunes así como los gastos de la promoción y publicidad del Centro Comercial.

En todos los contratos se obliga al arrendatario a afrontar todas las obras que se precisen en los locales. [...] Como se puede observar de los indicios recopilados por el Actuario, la actividad real demostrada no está correlacionada con la generación de una mínima carga de trabajo de la que se infiera la necesidad de contratar a una persona a jornada completa que supuestamente se encargue de su ordenación. [...]."

Y a modo de punto y final de la teoría que defiende la AEAT, añade su representación procesal en el escrito de contestación que "la Sociedad actora no sólo no realiza actividad económica de arrendamiento de inmuebles, en el sentido exigido por el artículo 27 de la LIRPF, sino que no realiza actividad alguna, ya que las declaradas en los ejercicios comprobados fueron simuladas, según ha quedado acreditado."

Octavo.

Pues bien, en lo que a la empleada concierne, el contenido del expediente demuestra que Prindaya, desde su creación, ha tenido dos trabajadoras dedicadas exclusivamente a la actividad de arrendamiento de inmuebles: doña Rosario hasta el día 15 de marzo de 2010 y doña Sabina desde el 16 de marzo de 2010 hasta el día de la fecha (o, como mínimo, hasta el día en que se dictó el acuerdo de liquidación).

En este sentido, las funciones realizadas por dichas empleadas están profusamente reseñadas en la documentación en su momento aportada a la Inspección, así como en la que, posteriormente, se adjuntó con la demanda.

Sorprende a la Inspección que la obligada tributaria fuese extremadamente exhaustiva a la hora de describir las funciones desempeñadas por las referidas empleadas, más lo cierto es que tal circunstancia, lejos de servir como indicio de que la actora no dice la verdad, no hace sino acreditar que esas tareas son reales y se llevaron a cabo efectivamente.

Noveno.

Y en lo que atañe a la polémica relativa al local, también está probado que Prindaya cuenta con un local, afecto a la actividad de arrendamiento de inmuebles, de 10 m2, alquilado a YUDAYA.

En este particular, las sospechas de la AEAT gravitan en torno al precio del contrato de arrendamiento, que la Administración considera "irrisorio".

Sin embargo, al margen de que, en efecto, el precio sea irrisorio (lógico, por otro lado, dada la vinculación existente entre arrendador y arrendatario), lo cierto y realmente trascendente, aquí y ahora, es que el local existe, de modo que la conclusión a que esta Sala debe llegar con arreglo a Derecho no puede ser sino la de que la recurrente ha demostrado contar con los medios materiales y humanos legalmente exigibles para poder afirmar que, a efectos del art. 27 de la Ley 19/1994, durante los periodos objeto de inspección desarrolló la actividad económica de arrendamiento de inmuebles.

Décimo.

Tal y como antes advertimos, la estimación de los dos motivos examinados conlleva la del resto, ya que la propia Inspección está de acuerdo en que de la suerte que corrieran ambos dependía la validez de la regularización tributaria proyectada respecto de los incentivos fiscales derivados de la "DIC", así como los destinados a las "ERD".

UNDÉCIMO.- Y otro tanto de lo mismo sucede con la multa impugnada, pues sería antinómico mantener la validez de una sanción directamente vinculada a una deuda cuya nulidad se ha declarado.

DUODÉCIMO.- Las costas serán abonadas por la parte demandada, de conformidad con lo dispuesto en el art. 139.1 LJCA.

En su virtud, en nombre del Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del pueblo español, nos confiere la Constitución,

FALLO

1º.- Estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Procurador don Tomás Ramírez Hernández, en nombre de la entidad "Prindaya, S.L.U.", contra la resolución de fecha 31 de julio de 2019, dictada por el Tribunal Económico- Administrativo Regional de Canarias; acto que anulamos por ser contrario a Derecho.

2º.- Anular la deuda y la sanción tributaria originariamente impugnadas, cuyos respectivos importes, si ya hubiesen sido ingresados, deberán ser restituido a la parte recurrente con el interés de demora vigente a lo largo del periodo transcurrido entre la fecha en que se produjo el ingreso y la en que se efectúe la devolución.

De haberse suspendido el ingreso de ambas obligaciones económicas -o de alguna de las dos- mediando garantía, la Administración deberá reembolsar a la parte recurrente el coste de aquélla.

3º.- Imponer las costas del recurso a la Administración demandada.

Al notificarse a las partes la presente sentencia, se les hará expresa indicación de qué recurso cabe contra la misma, así como de los requisitos legalmente establecidos para la validez de la notificación.

Así por esta nuestra sentencia, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos. Jaime Borrás Moya.- Francisco José Gómez Cáceres.- Inmaculada Rodríguez Falcón.-

PUBLICACIÓN. La anterior sentencia ha sido pronunciada en Audiencia Pública por el Ilmo. Sr. D. Francisco José Gómez Cáceres, Magistrado Ponente de la misma, de lo que yo, Letrado de la Administración de Justicia, doy fe.

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.