

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ089273

### TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CANTABRIA

Sentencia 39/2023, de 7 de febrero de 2023

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 238/2021

#### SUMARIO:

#### **IRPF. Rendimientos de actividades económicas. Delimitación. Actividades empresariales. Alojamiento turístico extrahotelero. Medios de prueba. Principio de confianza legítima.**

La Sala estima que para poder apreciar la existencia de la actividad económica es imprescindible que a la cesión del uso de los apartamentos se agreguen servicios de carácter hotelero, y que esto se haga en el marco de una organización con medios materiales y personales; pero no es necesaria un determinado tamaño de esa organización, ni que las personas que lo presten sean trabajadores por cuenta ajena y considera que la parte actora ha aportado prueba suficiente de que la actividad que desarrolla es una actividad económica. Contamos con un dato de partida relevante, a efectos de la verificación que abordamos; a saber: la Administración tributaria consideró la labor de la demandante como actividad económica en los ejercicios 2015 y 2017, de acuerdo con el principio de confianza legítima. Como el impuesto se devenga anualmente, tal principio no exonera a la demandante de acreditar que en el ejercicio 2018 ha desarrollado la misma actividad que en los años precedentes referidos, sin cambios relevantes, a los efectos de su calificación con actividad económica. Esa virtualidad indiciaria, insuficiente por sí misma, cobra fuerza al formar conjunto con los documentos aportados por la demandante: No solo las fotos (del aparcamiento, la recepción y ciertos espacios comunes, susceptibles de sostener prestaciones añadidas al simple arrendamiento de los apartamentos), y las páginas Web publicitarias, sino otros más relevantes como facturas de lavandería correspondientes al año 2018 (lo que sugiere que se presta ese servicio, a cargo, como la recepción, de la esposa del demandante, según éste afirma), y, especialmente, la licencia de apertura de establecimiento turístico extrahotelero y la resolución del Dirección General de Trabajo por la que, tras la comprobación de la veracidad de la de la declaración responsable de apertura en la que se clasifica la actividad como alojamiento turístico extrahotelero, acuerda la inscripción en el Registro de empresas turísticas. Ciertamente es que la tenencia de la licencia y la inscripción en el registro no significa necesariamente que la actividad administrativamente habilitada se realice, y verdad es que se trata de actos administrativos del año 2012; pero no puede dejarse de lado que, según permite presumir la actuación de la Administración tributaria en los años precedentes al 2018, la actividad de alojamientos turísticos extrahoteleros ha sido desarrollada realmente por la demandante, y no existen razones suficientes para negar que no la siguiese desarrollando en el año 2018. Por tanto queda acreditado que la demandante desarrolló en el año 2018 una actividad de alojamiento turístico extrahotelero, calificable, a efectos del IRPF, como actividad económica.

#### PRECEPTOS:

Ley 29/1994 (LAE), art. 5.

Decreto 82/2010 de Cantabria (Establecimientos de alojamiento turístico extrahotelero), art. 5.

Ley 37/1992 (Ley IVA), art. 20.

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

#### PONENTE:

*Don José Ignacio López Cárcamo.*

#### SENTENCIA

ILMO. SR. PRESIDENTE

D. RAFAEL LOSADA ARMADÁ

ILMOS. SRES. MAGISTRADOS

D. JOSÉ IGNACIO LÓPEZ CÁRCAMO

DÑA. ESTHER CASTANEDO GARCÍA

En Santander, a 7 de febrero del 2023.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria ha visto el presente Procedimiento Ordinario nº 238/2021, interpuesto por D. Luis Miguel y Dª María Milagros, representados por la Procuradora Dª VIRGINIA PARDO DEL OLMO SAIZ y defendidos por la Letrada Dª MARÍA ANGELES CUEVAS GARCÍA, contra el TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CANTABRIA representado y defendido por el ABOGADO DEL ESTADO.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

#### **Único.**

Alcanzada por la Sala una decisión, pasa el ponente, José Ignacio López Cárcamo, a exteriorizarla.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **Primero.**

Se pretende por la parte actora la anulación de la Resolución del TEAR de 29 de abril de 2021, desestimatoria de la reclamación económico-administrativa nº NUM000. formulada contra la liquidación nº NUM001 del IRPF correspondiente al ejercicio 2018.

#### **Segundo.**

El debate versa sobre la imputación, a efectos del IRPF, de determinados rendimientos obtenidos por la demandante en el marco de la explotación de los apartamentos ubicados en un edificio denominado " DIRECCION000", titularidad de aquélla.

La parte actora sostiene que son rendimientos derivados de una actividad económica: la de alojamiento turístico extrahotelero, mientras que la Administración tributaria los considera rendimientos del capital inmobiliario, en concreto, del arrendamiento de los apartamentos.

La normativa que cita la parte actora como fundamento de su pretensión es la siguiente:

- Art. 5 de la Ley 29/94, de Arrendamientos Urbanos:

" Quedan excluidos del ámbito de aplicación de esta ley : (..)

e) La cesión temporal de uso de la totalidad de una vivienda amueblada y equipada en condiciones de uso inmediato, comercializada o promocionada en canales de oferta turística o por cualquier otro modo de comercialización o promoción, y realizada con finalidad lucrativa, cuando esté sometida a un régimen específico, derivado de su normativa sectorial turística "

Esa normativa sectorial la encuentra la parte actora en el art. 5.1 del Decreto del Gobierno de Cantabria 82/2010, de 25 de noviembre, por el que se regulan los establecimientos de alojamiento turístico extrahotelero en el ámbito de la Comunidad Autónoma de Cantabria:

" Se entiende por "apartamento turístico" la unidad de alojamiento turístico extrahotelero que reúna los siguientes requisitos:

- Estar compuesta, como mínimo, de cocina, salón-comedor, uno o más dormitorios independientes y uno o más cuartos de baño en pieza igualmente independiente.
- Tener dotadas todas sus estancias con el mobiliario, enseres y equipamiento que le son propios.
- Ocupar parcialmente el inmueble en el que se ubica"

La parte actora se apoya también en el art. 20, uno.23º, apartados. b) y e') de la Ley 37/92 LIVA:

" Uno . Estarán exentas de este impuesto las siguientes operaciones:

23.º Los arrendamientos que tengan la consideración de servicios con arreglo a lo dispuesto en el artículo 11 de esta Leyy la constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute, que tengan por objeto los siguientes bienes

(...)

b La exención no comprenderá:

e) Los arrendamientos de apartamentos o viviendas amueblados cuando el arrendador se obligue a la prestación de alguno de los servicios complementarios propios de la industria hotelera, tales como los de restaurante , limpieza, lavado de ropa u otros análogos "

-Fin de la cita. La cursiva es nuestra. También el subrayado y el resalte en negrita. En adelante las citas las haremos de la misma forma-

En definitiva, sostiene la parte actora que cuando la cesión por precio del uso de apartamentos va acompañada, con carácter estructural, de la prestación de alguno de los servicios complementarios propios de la industria hotelera, ha de considerarse actividad económica, a los efectos del IRPF.

No se muestra disconforme con esta premisa la parte demandada: lo que alega ésta es que la demandante no ha acreditado que en el año 2018 (al que se refiere la liquidación del IRPF impugnada), prestara los servicios hoteleros añadidos a la cesión del uso de los apartamentos que permiten calificar a éste como actividad económica (alojamiento turístico extrahotelero).

Estamos, en suma, ante un problema de prueba. Y la carga recae sobre la parte actora. Consecuentemente, la labor de la Sala es verificar si ha acreditado -o no-que la actividad que desarrollo en el año 2018 en el establecimiento "CUATRO AGUAS" consistió en la cesión del uso de apartamentos acompañada de prestaciones propias del servicio hotelero.

### Tercero.

La Administración sostiene que no se ha acreditado el requisito que establece el art 27.2 de la Ley del IRPF para poder considerar la actividad como económica:

"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.

(...)

2. A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se entenderá que el arrendamiento de inmuebles se realiza como actividad económica, únicamente cuando para la ordenación de esta se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa"

Pero dicho precepto no se refiere a la actividad de cesión del uso de apartamentos asociada a prestaciones propias del cometido hotelero. La actividad que contempla es el puro y simple arrendamiento de inmuebles y nos dice cuando la misma, sin agregación prestacional alguna, puede considerarse actividad económica, a efectos del IRPF.

Y por eso, para poder considerar la actividad de la demandante como económica es imprescindible que a la cesión del uso de los apartamentos se agreguen servicios de carácter hotelero, y que esto se haga en el marco de una organización con medios materiales y personales; pero no es necesaria un determinado tamaño de esa organización, ni que las personas que lo presten sean trabajadores por cuenta ajena.

Esto dilucidado, aprecia la Sala que la parte actora ha aportado prueba suficiente de que la actividad que desarrolla es una actividad económica.

Contamos con un dato de partida relevante, a efectos de la verificación que abordamos; a saber: la Administración tributaria consideró la labor de la demandante como actividad económica en los ejercicios 2015 y 2017.

La parte actora cita la doctrina de los actos propios, de la que es primo hermano el principio de confianza legítima. Este, dicho en resumen apretado, protege a los que con la Administración se relacionan de actuaciones administrativas incidentes en su patrimonio jurídico inesperadas, por notoriamente contrarias al criterio manifestado indubitadamente en la respuesta dada a situaciones o conflictos precedentes; pero no permite conseguir lo que la ley no da ni impide el ejercicio, conforme a Derecho, por la Administración de las potestades que el Ordenamiento le confiere.

Como el impuesto se devenga anualmente, tal principio no exonera a la demandante de acreditar que en el ejercicio 2018 ha desarrollado la misma actividad que en los años precedentes referidos, sin cambios relevantes, a los efectos de su calificación con actividad económica.

Pero debe quedar claro que la referencia a los ejercicios 2015 y 2017 la Sala la tiene en cuenta, no tanto como cimiento fáctico para la aplicación del principio de confianza legítima, sino como un indicio pujante, vigoroso de que la demandante, en años inmediatamente precedentes al ejercicio tributario a que la liquidación impugnada se refiere, contaba con y organizaba medios materiales y personales hábiles para realizar la actividad de cesión del uso de apartamentos con prestaciones propias del servicio hotelero.

Esa virtualidad indiciaria, insuficiente por sí misma, cobra fuerza al formar conjunto con los documentos aportados por la demandante: No solo las fotos (del aparcamiento, la recepción y ciertos espacios comunes, susceptibles de sostener prestaciones añadidas al simple arrendamiento de los apartamentos), y las páginas Web publicitarias, sino otros más relevantes como facturas de lavandería correspondientes al año 2018 (lo que sugiere que se presta ese servicio, a cargo, como la recepción, de la esposa del demandante, según éste afirma), y, especialmente, la licencia de apertura de establecimiento turístico extrahotelero y la resolución del Dirección General de Trabajo por la que, tras la comprobación de la veracidad de la de la declaración responsable de apertura en la que se clasifica la actividad como alojamiento turístico extrahotelero, acuerda la inscripción en el Registro de empresas turísticas.

La Administración demandada niega capacidad indiciaria a la referida licencia e inscripción en el en el Registro de empresas turísticas; pero la Sala atiende al dato de que esos actos administrativos presuponen una comprobación por la Administración competente de que la actividad reúne las exigencias que la ley impone para su desarrollo. Cierto es que la tenencia de la licencia y la inscripción en el registro no significa necesariamente que la actividad administrativamente habilitada se realice, y verdad es que se trata de actos administrativos del año 2012; pero no puede dejarse de lado que, según permite presumir la actuación de la Administración tributaria en los años precedentes al 2018, la actividad de alojamientos turísticos extrahoteleros ha sido desarrollada realmente por la demandante, y no encontramos razones suficientes para negar que no la siguiese desarrollando en el año 2018.

En definitiva, la valoración conjunta de los indicios sobredichos lleva a la Sala a entender acreditado que la demandante desarrollo en el año 2018 una actividad de alojamiento turístico extrahotelero, calificable, a efectos del IRPF, como actividad económica.

#### **Cuarto.**

Lo que precede conduce a la estimación del recurso contencioso-administrativo y, en virtud de la regla dispuesta en el art. 139.1 de la LJCA, a la imposición de las costas causadas en el proceso a la parte demandante.

### **FALLAMOS**

Estimamos el presente recurso contencioso-administrativo y anulamos el acto impugnado. Imponemos las costas a la parte demandada.

Así, por esta nuestra sentencia, que se notificará a las partes haciéndoles saber, conforme dispone el artículo 248 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, que contra la misma solo cabe interponer recurso de casación ante la Sala correspondiente (del Tribunal Supremo si la infracción afecta a normas de derecho estatal o de la Unión Europea), única y exclusivamente, en el caso de que concurra algún supuesto de interés casacional objetivo y con los requisitos legales establecidos, todo ello de conformidad con los Artículos 86 y siguientes de la Ley de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa en redacción dada por Ley Orgánica 7/2015 de 21 de julio; dicho recurso habrá de prepararse ante esta sala del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria en el plazo de treinta días siguientes a la notificación de esta sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

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