

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ089601

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 25 de abril de 2023

Sala 1.^a

R.G. 7772/2020

SUMARIO:

IRPF. Rendimientos de actividades económicas. Delimitación. Actividades empresariales. Actividades profesionales. *Rentas obtenidas por los prácticos del puerto procedentes de entidades mercantiles.* Se alega en este caso la incorrecta calificación como rendimiento de trabajo de las rentas percibidas de las entidades XZ SL y TW SL, los cuales habían sido declarados como rendimientos de actividades económicas.

Se defiende, tras una extensa argumentación, que no puede entenderse que concurren las notas de dependencia y ajenidad en la relación con la entidad XZ SL., que conllevaría la calificación pretendida de rendimiento de trabajo.

Y por otro lado, respecto a los rendimientos percibidos de la entidad TW SL, señala que se trata de una retribución declarada como rendimiento de actividad económica por el propio pagador (TW SL), que carece de vinculación alguna con el interesado. Añade que es un servicio independiente del practicaaje y perfectamente diferenciado, tanto por el lugar desde el cual se presta, como por el contenido del servicio en sí mismo considerado.

Pues bien, el Tribunal entiende que efectivamente, en el caso que ahora nos ocupa, no concurren las notas de ajenidad y dependencia propios de una relación laboral, debiendo de calificarse las rentas procedentes de las entidades XZ SL y TW SL como rendimientos de actividad económica y no rendimiento de trabajo como entendió la Inspección.

En ausencia de las notas dependencia y ajenidad que caracterizan la obtención de rendimientos del trabajo, cabe entender que los socios profesionales ejercen su actividad ordenando los factores productivos por cuenta propia en el sentido del art. 27 de la Ley 35/2006 (Ley IRPF) y por tanto desarrollan una actividad económica, aunque los medios materiales necesarios para el desempeño de sus servicios sean proporcionados por la entidad. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 17 y 27.

Ley 19/1994 (Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias), art. 27.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 105 y 241.bis.

En Madrid , se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El día 16/12/2020 tuvo entrada en este Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) el presente recurso de alzada, interpuesto el 16/12/2020 contra los siguientes actos:

- Resolución de 10-09-2020 del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Canarias (...), por la que se desestiman las reclamaciones 38-01025-2018 y 38-01053-2018 interpuesta contra acuerdo de liquidación de 20-12-2017 dictado por la Dependencia Regional de Inspección de Canarias de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), por el concepto Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), periodo 2012 y 2013, ascendiendo la cuantía total a ingresar a 223.089,14 euros, así como contra el acuerdo de imposición derivado de la anterior liquidación por un importe total de sanción de 20.257,44 euros. La cuantía de la citada reclamación asciende a 201.833,44 euros (liquidación IRPF 2012).

- Resolución de 30-10-2020 del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Canarias (...), notificada el 17-11-2020, por la que se desestima el recurso de anulación planteado frente a la resolución expresa de 10-09-2020 del TEAR de Canarias que desestima las reclamaciones 38-01025-2018 y 38-01053-2018.

Segundo.

El 20-12-2017 se dicta acuerdo de liquidación por el concepto y periodo citado, en el que se regularizan, por un lado, la calificación como rentas de trabajo (y no como actividad económica) de los rendimientos percibidos de las entidades **XZ SL** y **TW SL**; y por otro lado, la integración de la pérdida del beneficio fiscal de las reservas para inversiones en Canarias (RIC) dotadas en períodos impositivos anteriores, por incumplimiento del requisito de mantenimiento.

Tercero.

Derivado de la liquidación anterior, se inicia procedimiento sancionador que finaliza el 21-12-2017 con notificación de acuerdo de imposición de sanción por comisión de infracción tributaria de dejar de ingresar tipificada en el artículo 191 de la LGT. En el citado acuerdo no todos los ajustes regularizados se consideraron sancionables, sino sólo los reintegros de los beneficios de la RIC de ejercicios previos por incumplimiento de mantenimiento de afectación del activo fijo (OFICINA_1 y OFICINA_2).

Cuarto.

No conforme con los anteriores acuerdos, ni liquidación ni sanción, se interpuso contra los mismos ante el TEAR de Canarias las correspondientes reclamaciones (38-01025-2018 y 38-01053-2018), que son desestimadas, de forma acumulada, en resolución de 10-09-2020.

Quinto.

Contra la citada resolución, el 14-10-2020 interpuso los correspondiente recursos de anulación (38-01025-2018-50 y 38-01053-2018-50) alegando incongruencia completa y manifiesta.

Dichos recursos fueron desestimados por el TEAR de Canarias en resolución de 30-10-2020, notificada el 17-11-2020, por considerar que no concurría la causa alegada ni ninguna de las otras previstas en el artículo 241 bis de la LGT.

Sexto.

Con fecha 16-12-2020 se interpone el presente recurso de alzada impugnando la desestimación del recurso de anulación así como la desestimación de las reclamaciones planteadas contra el acuerdo de liquidación y sanción referido al IRPF 2012 y 2013.

El 12-02-2022 se presenta escrito de alegaciones complementarias aportando sentencia nº ... del Tribunal Superior de Justicia de fecha ...-2022, en el que se resuelven, de forma estimatoria, cuestiones idénticas a las tratadas en el presente recurso de alzada, al referirse a otro práctico de puerto de la entidad **XZ SL**, que recibe retribuciones de la citada entidad y de **TW SL**.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

La conformidad a Derecho de las resoluciones del TEAR de Canarias.

Tercero.

Comenzando con la desestimación del recurso de anulación, se alega ausencia total de motivación de la resolución del TEAR de fecha 10-09-2020 sobre las cuestiones de fondo planteadas, generándole una indefensión y privándole de una instancia a la que tiene derecho.

El artículo 241 bis de la LGT, regulador del recurso de anulación, dispone que:

"1. Contra las resoluciones de las reclamaciones económico-administrativas, las personas a que se refiere el artículo 241.3 de esta Ley podrán interponer recurso de anulación en el plazo de 15 días ante el tribunal que hubiera dictado la resolución que se impugna, exclusivamente en los siguientes casos:

- a) Cuando se haya declarado incorrectamente la inadmisibilidad de la reclamación.*
- b) Cuando se hayan declarado inexistentes las alegaciones o pruebas oportunamente presentadas en la vía económico administrativa.*
- c) Cuando se alegue la existencia de incongruencia completa y manifiesta de la resolución."*

De conformidad con el precepto, se alegó ante el TEAR de Canarias la concurrencia de la causa prevista en la letra c), incongruencia completa y manifiesta de la resolución, la cual fue rechazada por el citado TEAR por entender que no existía la causa alega.

Por tanto, la cuestión principal se centra en determinar si se aprecia o no la incongruencia total y manifiesta alegada por el interesado con ocasión de la interposición del recurso de anulación.

A estos efectos, en primer lugar, procede determinar qué se entiende a efectos del recurso de anulación por incongruencia completa y manifiesta, cuestión sobre la que ya se ha pronunciado este TEAC de forma reiterada. Por ejemplo, en la resolución de 11-06-2019 RG 00-06504-2015-50 DYCTEA:

<Para determinar si concurre la "incongruencia completa y manifiesta de la resolución", debe comenzarse haciendo referencia a lo dispuesto en sentencia del Tribunal Constitucional, de fecha 25 de septiembre de 2006, nº 278/2006, en cuyo Fundamento jurídico Segundo se analizan los distintos tipos de incongruencia desde el punto de vista de las resoluciones judiciales:

"(...) este Tribunal ha venido afirmando, en una reiterada y consolidada doctrina, que el derecho a la tutela judicial efectiva sin indefensión (art. 24.1 CE) incluye el derecho a obtener de los órganos judiciales una respuesta razonable, motivada, fundada en Derecho y congruente con las pretensiones oportunamente deducidas por las partes durante la sustanciación del proceso (SSTC 186/2001, de 17 de septiembre, FJ 6; y 264/2005, de octubre, FJ 2).

En particular, respecto de la congruencia de las resoluciones judiciales, y a salvo las singularidades del ámbito penal, desde la STC 20/1982, de 5 de mayo, venimos recordando que la misma se mide por el ajuste o adecuación entre lo resuelto y los términos en que las partes han formulado sus pretensiones y peticiones, de manera tal que no puede la sentencia otorgar más de lo que se hubiera pedido en la demanda, ni menos de lo que hubiera sido admitido por el demandado, ni otorgar otra cosa diferente, que no hubiera sido pretendida.

Siendo ello así, la incongruencia procesal puede revestir tres modalidades. Existe, en primer lugar, la llamada incongruencia omisiva o ex silencio que tendrá lugar "cuando el órgano judicial deje sin contestar alguna de las pretensiones sometidas a su consideración por las partes siempre que no quepa interpretar razonablemente el silencio judicial como una desestimación tácita cuya motivación pueda inducirse del conjunto de los razonamientos contenidos en la resolución" (SSTC 202/1998, de 14 de octubre, FJ 5; 124/2000, de 16 de mayo, FJ 3; y 85/2006, de 27 de marzo, FJ 5).

La denominada incongruencia extra petitem se produce, en segundo lugar, cuando el pronunciamiento judicial recae "sobre un tema no incluido en las pretensiones deducidas en el proceso, de tal modo que se haya impedido a las partes la posibilidad de efectuar las alegaciones pertinentes en defensa de sus intereses relacionados con lo decidido, provocando su indefensión al defraudar el principio de contradicción" (SSTC 311/1994, de 21 de noviembre, FJ 2; 124/2000, de 16 de mayo, FJ 3; y 116/2006, de 24 de abril, FJ 8).

La incongruencia por error acontece, en tercer lugar, cuando se dan al unísono las dos anteriores clases de incongruencia, tratándose, por tanto, de supuestos "en los que, por el error de cualquier género sufrido por el órgano judicial, no se resuelve sobre la pretensión formulada en la demanda o sobre el motivo del recurso, sino que equivocadamente se razona sobre otra pretensión absolutamente ajena al debate procesal planteado, dejando al mismo tiempo aquélla sin respuesta" (SSTC 369/1993, de 13 de diciembre, FJ 4; 213/2000, de 18 de septiembre, FJ 3; y 152/2006, de 22 de mayo, FJ 5".

Por otro lado, según resolución de este mismo TEAC de 13-09-2012 RG 00-3118-2009-51 en relación con la "incongruencia completa y manifiesta", que se reitera en la resolución de 17-03-2015 RG 00-06685-2012-50, referidas ambas al motivo del artículo 239.6.c) de la LGT en su redacción original, pero que se entiende igualmente aplicable al artículo 241 bis.1.c) de la LGT en la redacción de la Ley 34/2015:

"se impone una interpretación restrictiva, en aplicación del criterio de este Tribunal, que debe manifestarse en el sentido de su no apreciación salvo que se diera el caso de una completa falta de adecuación entre lo planteado en la reclamación y lo resuelto (absoluta desconexión entre lo pedido y lo concedido), que además ha de ser manifiesta, es decir, susceptible de ser apreciada de manera inmediata y sin necesidad de razonamiento jurídico alguno; es decir, la incongruencia completa y manifiesta exige una inatención de las pretensiones formuladas que determine que los razonamientos de la resolución desoigan en forma flagrante y palmaria las pretensiones aducidas por el interesado".>

De acuerdo con dicho concepto, en el presente caso, compartiendo lo señalado por el TEAR, este TEAC entiende que no existe la "incongruencia completa y manifiesta".

En realidad, se está planteando la disconformidad con la motivación dada por el TEAR en la resolución, por no estar suficientemente razonada, pero que, como se acaba de señalar, no se corresponde con el concepto de "incongruencia completa y manifiesta" del artículo 241 bis de la LGT.

En consecuencia, no cabe más que confirmar por ajustada a Derecho la resolución desestimatoria del TEAR de Canarias del recurso de anulación.

Cuarto.

Por otro lado, sobre la posible falta de motivación de la resolución del TEAR y la retroacción de actuaciones pretendida por el interesado para que se dicte una nueva resolución por el TEAR, este TEAC, dado que va a entrar a analizar las cuestiones de fondo alegadas y que no concurre como se acaba de ver causa del recurso de anulación, debe rechazar dicha retroacción por economía procesal.

Quinto.

Por lo que se refiere a la desestimación de la reclamación contra la liquidación, se alega como primera cuestión incorrecta calificación como rendimiento de trabajo de las rentas percibidas de las entidades **XZ SL** y **TW SL**, los cuales habrían sido declarados como rendimientos de actividades económicas.

Las circunstancias consideradas en el acuerdo de liquidación para la citada calificación, son las siguientes:

a) Rendimientos procedentes de **XZ SL**.

*<1.- La sociedad **XZ SL** tiene como socios a los prácticos que realizan los servicios de practicaaje.*

2.- Los servicios son contratados por la sociedad limitada, ya que es ésta la que tiene la licencia administrativa para ejercer dicha actividad de practicaaje, y la que asume por tanto todos los riesgos derivados de dicha actividad.

3.- Los socios realizan las labores de practicaaje según las necesidades contratadas por la sociedad y no por ellos.

*4.- Desde la transformación de la antigua sociedad civil en limitada (**QR SL**), es ésta la titular de los medios de producción, ya que como hemos visto anteriormente, todo el activo afecto a la actividad fue traspasado a la sociedad, obteniendo a cambio los socios las correspondientes participaciones.*

*5.- El puesto de ejercicio de la actividad es el mismo en todos los casos, en el denominado "...)", sito en el puerto de LOCALIDAD_1, domicilio ..., que es precisamente el domicilio social de **XZ (...)** SL con N.I.F. ..., y en régimen de trabajador por cuenta ajena tal y como se deduce de los datos aportados por la seguridad social detallados anteriormente, de **XZ SL NIF** ..., posteriormente **QR** con el mismo domicilio y de **XZ SL NIF** ..., donde los prácticos realizan sus turnos de guardia (sujetos a un horario) a la espera de realizar sus labores de practicaaje cuando lo requiere la entrada o salida al puerto de alguna embarcación.*

*6.- El obligado tributario está dado en el régimen de seguridad social como trabajador por cuenta ajena, dado de alta por **XZ SL NIF** ... tal y como se desprende de los datos obrantes en poder de la Administración, aportados por la Tesorería de la Seguridad Social.>*

b) Rendimientos procedentes de **TW SL**

*<-se trata de unos servicios que dependen de la titularidad de la licencia administrativa para ejercer la actividad que posee la entidad **XZ SL NIF** ..., que es la que asume en todo caso los riesgos de dicha actividad de practicaaje;*

-esta actividad no se diferencia de la actividad de practicaaje;

*-tanto el contribuyente como el resto de los socios perciben la misma cuantía fija (el mismo rendimiento) por esta actividad, aunque sea, a través de la entidad **TW SL NIF***

-para el desarrollo de esta actividad, el contribuyente no es titular de los medios de producción que en su caso se utilizan (como es el caso de por ejemplo la utilización de "falúas" para la aproximación a los buques en los que se realiza el asesoramiento, cuya titularidad corresponde conjuntamente a la totalidad de prácticos hasta el ... de ... de 2013 y con posterioridad a la nueva sociedad civil transformada); -se desarrolla como el resto de la actividad de practicaje desde sus oficinas sitas en el puerto de LOCALIDAD_1, denominado "(...)", propiedad de ... y situado en>

Se defiende, tras una extensa argumentación, que no puede entenderse que concurren las notas de dependencia y ajeneidad en la relación con la entidad **XZ SL.**, que conllevaría la calificación pretendida de rendimiento de trabajo. Dicha argumentación, la resume en las siguientes conclusiones:

1. No hay dependencia:

- La inserción en la estructura organizativa no resulta indicativa de la dependencia, todos los socios conforman el órgano de Administración de la Sociedad, al ser miembros del Consejo de Administración y consejeros delegados mancomunados. El medio fundamental para la prestación del servicio es el propio práctico.

- La asistencia al puesto de trabajo y la organización por turnos y sujetos a un horario es irrelevante, no viene establecido por un patrón sino que es la consecuencia de un horario de coordinación entre ellos y para asegurar el cumplimiento de la condición establecida en los Pliegos de Practicaje del Puerto de LOCALIDAD_1 que establece la concurrencia permanente de al menos dos prácticos en el servicio.

2. Tampoco concurre la nota de ajeneidad:

- No hay decisiones comerciales, al tratarse de un servicio prestado obligatoriamente y exclusivamente en el puerto de LOCALIDAD_1. Y, por otra parte, los barcos que entran en el puerto que comprende su ámbito están obligados a usar los servicios de prácticos (salvo determinadas excepciones), por lo que no existen decisiones comerciales. Y de entenderse que pueden existir, se adoptarían por los propios prácticos en el seno del órgano de administración.

- No existe asunción de riesgo y ventura por el práctico. La sociedad responde de las deudas sociales con todo su patrimonio, determinándose la responsabilidad de los socios de conformidad con las reglas de la forma social adoptada y sin perjuicio de las deudas sociales por actos profesionales propiamente dichos, de las que responde solidariamente la sociedad y los profesionales, para lo que tienen contratada una póliza de responsabilidad.

- El régimen de seguridad social del práctico, el Régimen Especial de Trabajadores del Mar, es obligatorio y es de "asimilación" a trabajador por cuenta ajena, por cuanto propiamente no lo son.

- Respecto al argumento de ausencia de medios del práctico, la actividad de reciclaje se inicia y termina con el Práctico a bordo de la embarcación que guía en el atraque y salida del puerto, por lo que en dicha actividad el único medio es el propio práctico.

Y por otro lado, respecto a los rendimientos percibidos de la entidad **TW SL**, señala que se trata de una retribución declarada como rendimiento de actividad económica por el propio pagador (**TW SL**), que carece de vinculación alguna con el interesado. Añade que es un servicio independiente del practicaje y perfectamente diferenciado, tanto por el lugar desde el cual se presta, como por el contenido del servicio en sí mismo considerado. **TW SL**, ni es ni ha sido nunca la titular del servicio de remolcadores del puerto de LOCALIDAD_1. El asesoramiento es prestado sólo por algunos prácticos y con remuneración diferenciada y variable, no recogiendo este servicio en el pliego de condiciones del servicio de practicaje del Puerto LOCALIDAD_1.

Asimismo, a las consideraciones anteriores, añade que la propia AEAT le ha requerido para la presentación de los modelos 130 de pagos fraccionados de IRPF que son exigibles a empresarios y profesionales, es decir, reconocía el desarrollo de una actividad económica. Es decir, en la liquidación que ahora se recurre la Administración actúa contra sus propios actos, vulnerando el principio de confianza legítima.

En esta misma línea, se alude al requerimiento realizado por la AEAT solicitando aportación de diversa documentación referida a las dotaciones realizadas a la RIC de los ejercicios 2006 a 2008, que tras ser contestado, no se realizó ninguna otra actuación por la AEAT, dando por buena la dotación de la RIC, lo que conlleva necesariamente la realización de una actividad económica.

En apoyo, como ya se señaló en los Antecedentes de Hecho, se aporta sentencia del TSJ de Canarias de .../2022, referida a otro práctico de puerto de la misma entidad (con alegaciones muy parecidas, sino iguales), en el que se resuelve, en sentido estimatorio, la cuestión de calificación de la renta planteada en el presente recurso.

La citada sentencia, tras recoger los argumentos de la Inspección así como del obligado tributario, recoge en el Fundamento de Derecho Tercero el siguiente pronunciamiento:

"TERCERO: Pronunciamento de la Sala.

Sobre la calificación de los rendimientos procedentes de la sociedad limitada XZ SL, la Administración tributaria considera que deben calificarse como rendimientos del trabajo personal. Cita el artículo 27.1 de la ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas:

"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.

Y el artículo 17 apartado 1 del mismo texto en cuanto señala: "1. Se considerarán rendimientos íntegros del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas."

Así como lo resuelto en la consulta V0262-16 y la V4005-16: "presentada por una sociedad limitada que desarrolla su actividad económica de practicaje de puertos a través de sus socios que son los prácticos del puerto. De acuerdo con dicha Consulta se especifica que en supuestos, como el que es objeto de consulta, de servicios donde el factor humano constituye un medio de producción relevante (servicios "intuitu personae") y en los que, por tanto, no es siempre fácil diferenciar si los medios de producción residen fundamentalmente en sede de la sociedad (medios materiales como los equipos informáticos, bases de datos y personales como personal administrativo y de apoyo) o en el socio (capacitación, conocimiento, prestigio profesional), habrá que analizar cada caso concreto y tener en cuenta todas las circunstancias que se señalan a continuación para determinar si existe o no ejercicio independiente de una actividad económica"; pasando seguidamente a examinar en el caso las condiciones acordadas entre el socio y la sociedad, para concluir que están presentes las notas que caracterizan la relación laboral: las notas de ajenidad y dependencia (el profesional queda sometido a los criterios organizativos de la sociedad, no percibe una contraprestación económica significativa ligada a los resultados de su actividad, y es la sociedad la que responde frente a terceros).

(...)

La Sala aprecia lo siguiente.

Es cierto, como señala la consulta citada V4005-16, que en aquellos servicios donde el factor humano constituye un medio de producción relevante no resulta fácil diferenciar si los medios de producción residen fundamentalmente en sede de la sociedad (medios materiales como los equipos informáticos, bases de datos y personales como personal administrativo y de apoyo) o en el socio (capacitación, conocimiento, prestigio profesional), siendo necesario examinar en cada caso todas las circunstancias concurrentes para determinar la presencia o no de las notas de dependencia y ajenidad características de la relación laboral.

La demanda cita en especial dos sentencias dictadas por el Tribunal Superior de Justicia del Principado de Asturias, Sala de lo Social, de 8 de marzo de 2013 (recurso 282/2013), y por Tribunal Superior de Justicia de Canarias, Sala de lo Social, sede en LOCALIDAD_2, de ... de ... de 2014 (recurso .../2013). Sus conclusiones sobre la naturaleza de la relación (inexistencia de una relación laboral en el ejercicio de la actividad de practicaje), las consideramos aplicables al caso en cuanto se pronuncian sobre un supuesto que presenta analogías con el que es objeto del recurso, pues del Acta de liquidación y de la escritura de constitución de la mercantil ..., de ...de ...de 2004, resulta que la sociedad, que es la titular de la licencia administrativa para la actividad, sustituye a la anterior XZ (...) como una entidad de las indicadas en las Disposiciones Transitorias de la Ley de Puertos del Estado y de la Marina Mercante. Está constituida, con una participación idéntica, por Prácticos en activo inscritos en el Colegio Oficial de Prácticos de Puerto, con nombramiento de Práctico de cualquier Puerto, presente o futuro, de LOCALIDAD_1, condición indispensable para ser socio. Los socios se obligan a realizar con carácter principal las tareas de practicaje y las que resulten de los Pliegos de cláusulas del contrato de practicaje y demás servicios que la Autoridad otorgue o concluya con la sociedad, regulando los estatutos (artículo séptimo) la retribución de las prestaciones accesorias que realizan. La sociedad es la que factura frente a terceros, (titular de la relación jurídica establecida con el cliente), en tanto que los socios facturan directamente a la mercantil XZ SL, o a través de la sociedad civil XZ (...), posteriormente QR SL.. El órgano de Administración social es un Consejo en el que se integran todos los socios profesionales, que delega el ejercicio de sus facultades, excepto las indelegables, en los Consejeros que actúan de forma mancomunada de dos en dos, siempre el presidente, vicepresidente o secretaria y uno de los vocales. Los estatutos determinan el régimen de participación de los socios en los resultados de la sociedad (artículo 24, que establece un dividendo anual mínimo equivalente al 10% del los beneficios, después de cubrir las atenciones legales o estatutariamente establecidas) y la forma de transmisión de las participaciones (artículo 8), disponiendo

en caso de pérdida de la condición de Práctico en activo de LOCALIDAD_1 o de fallecimiento su transmisión obligatoria a la sociedad.

Ante estas circunstancias, a nuestro juicio, las notas de dependencia y ajenidad que califican la relación laboral no están presentes. No hay dependencia, por cuanto el medio esencial para la prestación del servicio de practicaje es el práctico, y como refiere la demanda, su inserción en la organización de la sociedad mercantil queda desdibujada al considerar que todos los socios forman el órgano de Administración de la sociedad, respondiendo la organización de los turnos de trabajo no a una decisión empresarial sino a las condiciones establecidas en los Pliegos de Practicaje del Puerto de LOCALIDAD_1, que exigen la cobertura del servicio durante las 24 horas del día. Tampoco se advierte la nota de ajenidad, de una parte, porque hay un reducido margen para las decisiones comerciales al tratarse de un servicio de prestación obligatoria, y en todo caso, porque las decisiones se toman en el Consejo de Administración del que forman parte todos los prácticos con participación idéntica en la sociedad. En cuanto a la asunción del riesgo y ventura, junto a la responsabilidad de la sociedad coexiste la responsabilidad personal de los prácticos por su la actuación profesional. Consideraciones las anteriores que no se desnaturalizan por el hecho de que los socios-prácticos perciben una renta parecida, elemento que valorado junto al resto de circunstancias concurrentes no resulta definitorio de una relación laboral, (en sentido análogo se pronuncia la sentencia del Tribunal Supremo, Sala 4ª, de 19 de noviembre de 2007, recurso 5580/2005). Tampoco que no estén dados de alta en el Régimen Especial de Trabajadores Autónomos, pues como refieren las sentencias de las Salas de lo Social de los Tribunales Superiores de Justicia anteriormente citadas, que se remiten a lo establecido en el Decreto 2864/1974, de 30 de Agosto, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Leyes 116/1969, de 30 Diciembre, y 24/1972, de 21 de Junio, que regula el Régimen Especial de la Seguridad Social de los Trabajadores del Mar, en su artículo 4 dispone la asimilación a trabajadores por cuenta ajena de "los prácticos de puerto que, para la realización de su actividad de practicaje, se constituyan en corporaciones de prácticos de puertos o entidades que las sustituya"; regulación de la que cabe razonablemente deducir que "...no tenían a los efectos indicados la condición de trabajadores por cuenta ajena pues de ser así tal previsión carecería de sentido".

Téngase en cuenta que el Decreto 2864/1974, derogado por la Ley 47/2015, se refería en su exposición de motivos al colectivo protegido por el Régimen Especial de la Seguridad Social de los Trabajadores del Mar, constituido "por quienes del mar, directa o indirectamente, obtienen el medio fundamental de subsistencia y, además, por dos grupos bien definidos de trabajadores.' los trabajadores por cuenta ajena y los trabajadores por cuenta propia o autónomos". Regulando en su articulado los trabajadores por cuenta ajena, retribuidos a salario o a la parte, empleados en cualquiera de las actividades que especifica [artículo 2 a)], y los trabajadores por cuenta propia o autónomos, como aquellos que realizan de forma personal y directa actividades marítimo-pesqueras como medio habitual de su subsistencia: "siempre que se trate de armadores de pequeñas embarcaciones, extendiéndose el concepto a los dedicados por cuenta propia a la extracción de productos del mar o a los que actúen como rederos que no realicen sus faenas por cuenta de una Empresa determinada" [artículo 2.b)], por lo que la "asimilación" a trabajadores por cuenta ajena de los prácticos de puerto que para la realización de su actividad de practicaje se constituyan en corporaciones de prácticos de puertos o entidades que las sustituyan (artículo 4), abunda en la conclusión que resaltan las sentencia de la jurisdicción Social citadas, de que no eran directamente asimilables a los trabajadores por cuenta ajena.

La nueva redacción del artículo 27 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por la Ley 26/2014, vigente a partir del 1 de enero de 2015, resalta que únicamente podrán calificarse como rendimientos de actividad económica si el socio está dado de alta en el RETA o en una mutualidad de previsión social similar; disposición que, respecto a los Prácticos de puerto, debe ponerse en relación con lo que dispone la Ley 47/2015, de 21 de octubre, reguladora de la protección social de las personas trabajadoras del sector marítimo-pesquero, que ya permite el encuadramiento en el Régimen Especial de la Seguridad Social de los Trabajadores del Mar de los prácticos de puerto, bien como trabajadores por cuenta ajena [artículo 3 i)], o como trabajadores por cuenta propia [artículo 4.1 g)], regulación vigente a partir de 1 de enero de 2016, en que decaería la interpretación que aquí sustentamos.

En el caso examinado, por tanto, la actividad prestada por la sociedad por medio de sus socios, cuya actividad no es controvertido que esté incluida en la Sección Segunda de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, en la que no se advierten las características de subordinación y dependencia que resultan esenciales para que los servicios en cuestión puedan considerarse prestados con el carácter dependiente, deben calificarse como rendimientos de actividad económica.

En la consulta vinculante de V1492-08, de 18 de julio la Subdirección General de Impuestos sobre las Personas Jurídicas, se dice que: "...en ausencia de las notas dependencia y ajenidad que caracterizan la obtención de rendimientos del trabajo, cabe entender que los socios profesionales ejercen su actividad ordenando los factores productivos por cuenta propia en el sentido del artículo 27 de la LIRPF y por tanto desarrollan una actividad económica, aunque los medios materiales necesarios para el desempeño de sus servicios sean proporcionados por la entidad".

Respecto de la recalificación de los rendimientos de "asesoramiento" percibidos de la mercantil TW SL, además de las anteriores consideraciones cabría añadir lo afirmado en la demanda de que se trata de un servicio

prestado sólo por algunos prácticos, independiente al de practicaje y diferenciado del mismo, por le que se percibe una retribución declarada como rendimiento de actividad económica por la entidad pagadora TW SL."

Analizadas las argumentaciones de la Inspección así como las alegaciones, este TEAC, compartiendo los razonamientos realizadas por el TSJ Canarias en la sentencia que se acabe de reproducir, considera que, en el caso que ahora nos ocupa (prácticamente idéntico al de la sentencia) no concurren las notas de ajenidad y dependencia propios de una relación laboral, debiendo de calificarse las rentas procedentes de las entidades **XZ SL** y **TW SL** como rendimientos de actividad económica y no rendimiento de trabajo como entendió la Inspección.

En consecuencia, procede estimar la alegación sobre la incorrecta recalificación de las rentas procedentes de la citadas entidades como rendimiento de trabajo, debiendo calificarse las mismas como declaro el obligado tributario, esto es, como rendimiento de actividades económicas.

Sexto.

La siguiente cuestión alegada se centra en la regularización de las dotaciones deducidas en los años previos de 2004 a 2011, por incumplimiento del requisito del mantenimiento de la inversión.

El artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, dispone en su apartado 4 y 5:

"4. Las cantidades destinadas a la reserva para inversiones en Canarias deberán materializarse en el plazo máximo de tres años, contados desde la fecha del devengo del impuesto correspondiente al ejercicio en que se ha dotado la misma, en la realización de alguna de las siguientes inversiones: (...)

c) La suscripción de acciones o participaciones en el capital de sociedades que desarrollen en el archipiélago su actividad, siempre que éstas realicen las inversiones previstas en la letra a) de este apartado, en las condiciones reguladas en esta Ley. Dichas inversiones no darán lugar a la aplicación de ningún otro beneficio fiscal por tal concepto.

5. Los elementos en que se materialice la reserva para inversiones, cuando se trate de elementos de los contemplados en la letra a) del apartado 4 anterior, deberán permanecer en funcionamiento en la empresa del mismo sujeto pasivo durante cinco años como mínimo o durante su vida útil si fuera inferior, sin ser objeto de transmisión, arrendamiento o cesión a terceros para su uso.

Cuando se trate de los valores a los que se refieren las letras b) y c) del apartado anterior, deberán permanecer en el patrimonio del sujeto pasivo durante cinco años ininterrumpidos.

(...)"

Una vez reproducido el precepto, en relación con esta cuestión, conviene diferenciar las razones por las que la Inspección procedió a regularizar parte del beneficio fiscal de la RIC de dotaciones de ejercicios anteriores, que fueron:

- Falta de afectación y utilización al servicio de una actividad económica del inmueble adquirido el .../2007 (OFICINA_1). La dotación regularizada es de 2004 por importe de 18.648,91 euros, lo que supone un ajuste positivo a nivel de cuota en el ejercicio 2012 de 7.524,41 euros, al margen de los intereses de demora que procedan.

La Inspección considera que a fecha 01-01-2012, y desde su adquisición, el inmueble no ha sido utilizado para el ejercicio de la actividad económica, incumpliendo el requisito de mantenimiento de 5 años.

- Falta de afectación y utilización al servicio de una actividad económica del inmueble adquirido el .../2008 (OFICINA_2). Se regulariza parte de la dotación de los ejercicios 2005, 2006 y 2007 por importes de 39.982,81 euros, 286,87 euros y 31.730,65 euros respectivamente. Ello supone ajustes positivos a nivel de cuota en el ejercicio 2013, al margen de los intereses de demora que procedan para cada ajuste, de 16.780,79 euros (dotación 2005), 118,13 euros (dotación 2006) y 12.237,69 euros (dotación 2007).

La Inspección considera que a fecha 01-01-2013, y desde su adquisición, el inmueble no ha sido utilizado para el ejercicio de ninguna actividad económica, y mucho menos ha tenido el carácter de necesario, incumpliendo el requisito de mantenimiento de 5 años.

- Falta de afectación a una actividad económica de la deuda pública y de participaciones de la entidad **LM SL** (entidad que contribuyó a la mejora del medio ambiente) que en su día sirvió de materialización para el beneficio de la RIC.

Como consecuencia de dicho incumplimiento, se regularizan dotaciones de los ejercicios 2005 a 2011, lo que supuso un ajuste total a nivel de cuota en el ejercicio 2013, al margen de los intereses de demora, de 109.668,36 euros (9.139,68 euros dotación 2005, 91,95 euros dotación 2006, 3.901 euros dotación 2007, 27.211,28 euros dotación 2008, 20.939,65 euros dotación 2009, 35.190 euros dotación 2010 y 13.192,80 euros dotación 2011).

La Inspección entiende que la citada deuda y participaciones, de carácter individual respecto al resto de los prácticos componentes de la sociedad civil, no han entrado en el activo de la sociedad transformada (el ...-2013 la sociedad civil se transforma en sociedad limitada, por lo que dejan de atribuirse rentas de actividad económica), y por tanto, al haber cesado de forma individual en el ejercicio de la actividad económica, todas estas inversiones realizadas con posterioridad al ...-2008, habrían incumplido el requisito de mantenimiento de los 5 años. Es decir, como consecuencia de la recalificación de rendimientos de actividad económica a rendimiento de trabajo, la Inspección consideraba que la única actividad económica del contribuyente la desarrollaba a través de la sociedad civil. En consecuencia, considera que desde el ...-2013, momento en que se transforma la sociedad civil en sociedad limitada el ...-2013, el contribuyente no realiza actividad económica alguna, y por tanto, las citadas deuda y participación no están afecta, incumpliendo el requisito de mantenimiento de 5 años las que fueron adquiridas con posterioridad al ...-2008.

En el escrito de alegaciones, se manifiesta la disconformidad con cada una de ellas.

Séptimo.

Comenzando por las dotaciones asociadas a la materialización de la deuda pública y las participaciones de **LM SL**, como se acaba de señalar, la conclusión sobre la falta de afectación y mantenimiento de las mismas, trae causa en la calificación de las rentas percibidas por el obligado tributario por las entidades antes referidas como rendimiento de trabajo, y no como rendimiento de actividad económica.

En consecuencia, dado que la alegación sobre la incorrecta calificación de las rentas como rendimiento de trabajo ha sido estimada en el Fundamento de Derecho previo de esta resolución, confirmando la calificación declarada de rendimiento de actividad económica, este TEAC, sin necesidad de analizar las alegaciones, debe confirmar la afectación de la deuda pública y las participaciones de **LM SL** durante los años comprobados. Así, dado que en los años comprobados, 2012 y 2013, se ha realizado una actividad económica, la transformación de la sociedad civil en sociedad limitada, no ha conllevado el incumplimiento de requisito de mantenimiento de afectación de los 5 años, como consideró la Inspección.

Por tanto, de acuerdo con lo anterior, este TEAC considera no ajustada a Derecho la regularización de las dotaciones relativas a la deuda pública y participaciones adquiridas con posterioridad a ...-2008, dado que se ha estimado la causa (recalificación de rentas) que dio lugar a la misma. No obstante, conviene aclarar que este pronunciamiento no confirma el cumplimiento de afectación durante los 5 años de todas las dotaciones que fueron regularizadas (ya que sólo se ha comprobado los ejercicios 2012 y 2013), sino sólo que hasta final del ejercicio 2013 se ha cumplido el citado mantenimiento. Es decir, esta consideración no impide que las mismas dotaciones fuesen regularizadas por incumplimiento de algún requisito en períodos posteriores a 2013.

Octavo.

Respecto al inmueble "OFICINA_1" (adquirido en 2007), la Inspección considera que el mismo no ha estado afecto a fecha de 01-01-2012 (y desde su adquisición), por los siguientes motivos:

- La totalidad de la actividad se vino desarrollando desde las oficinas sitas en el puerto de LOCALIDAD_1, denominado "...", propiedad de ... y situado en
- No se ha realizado ningún trámite ante el ayuntamiento de LOCALIDAD_1 dirigido a la autorización por parte de esta Administración para el ejercicio de actividad económica en la vivienda, ni siquiera la "comunicación previa de apertura de actividad inocua" ante la Gerencia Municipal de Urbanismo, preceptiva para la autorización de ejercicio de actividad.
- Consumo de agua mínimo: según lecturas reales del contador, desde la adquisición, 2007, el consumo acumulado fue de 6 m3; y en el ejercicio 2012 sólo se ha consumido 1 m3.
- Consumo de luz, según facturas aportadas, el consumo real comprobado en once meses sería de 19 kw/h, lo que daría un consumo medio mensual de 1,72 kw/h, de lo que también se puede deducir que la vivienda no se está utilizando, ni mucho menos, en el ejercicio de la actividad económica.
- Se aportó, a efectos de justificar la adquisición de la vivienda como sede de la actividad, un informe técnico del mal estado del "(...)" lo que haría necesario el traslado de las oficinas para ejecutar las obras de rehabilitación del mismo. Dicho informe está fechado el 20 de julio de 2011, mientras que la adquisición de la vivienda fue en ... de 2007, no habiendo quedado justificado la realización de obra alguna desde la fecha del informe.

Se manifiesta la disconformidad con la conclusión alcanzada por la Inspección, limitándose a poner en duda los indicios de consumo de agua y luz considerados, pero no se dice nada sobre los restantes indicios señalados, ni se aporta prueba alguna que acredite la afectación del inmueble que se defiende, más allá de una simple manifestación de haberse usado como archivo y como lugar para realizar reuniones de los órganos de **XZ** (...).

Así, considerando los motivos señalados por la Inspección, y no habiendo aportado prueba alguna que acredite la afectación del citado inmueble a la actividad, este TEAC no puede más que compartir lo señalado por la Inspección, y desestimar la afectación del inmueble pretendida por el interesado.

De acuerdo con el artículo 105 LGT la carga de la prueba de utilizar el inmueble en la actividad recae sobre el obligado tributario, debiendo ser está de suficiente credibilidad en tanto que tiene que contradecir los motivos de no afectación considerados por la Inspección. De esta forma, no existiendo prueba alguna de la afectación del citado inmueble, la misma debe considerarse como no existente.

Asimismo, por otro lado, también procede rechazar la afirmación sobre la aceptación de la Administración de la afectación del inmueble, al no haber ésta regularizado la deducibilidad de los gastos referidos al citado inmueble, ya que la no regularización de un elemento no supone una aceptación del mismo. Para que puede verse afectada la seguridad jurídica a la que parece referirse, se requiere una conducta activa por parte de la Administración, es decir, un acto en el que se haya confirmado la afectación del citado inmueble, situación que no concurre en el presente caso.

Y en la misma línea, se señala que la efectiva afectación del inmueble fue objeto de verificación en el procedimiento que deriva de un requerimiento referida al IRPF 2011, respecto del cual, considerando la no afectación desde la adquisición, pudo practicar, y no lo hizo la Administración, la correspondiente liquidación.

Este TEAC no tiene conocimiento alguno del requerimiento al que se refiere y menos aún del alcance de las actuaciones realizadas y de la liquidación, que en su caso, se dictó. En consecuencia, no habiéndose aportado documento alguno del citado procedimiento por quien ahora recurre, para acreditar la comprobación de dicho elemento, este TEAC no puede admitir, como se pretende, la supuesta admisión de la afectación del inmueble. Por todo lo anterior, este TEAC confirma la consideración realizada por la Inspección sobre la no afectación del inmueble a fecha de 01-01-2012, lo que conlleva el incumplimiento del requisito de mantenimiento de afectación de 5 años.

Noveno.

Y por lo que se refiere al inmueble "OFICINA_2" (adquirido en 2008) la Inspección consideró que a fecha de 01-01-2013, y desde su adquisición), el mismo no estuvo afecto por los siguiente motivos:

"-La totalidad de la actividad se vino desarrollando desde sus oficinas sitas en el puerto de LOCALIDAD_1, denominado "(...)", propiedad de ... y situado en

- No se ha realizado ningún trámite ante el ayuntamiento de LOCALIDAD_1 dirigido a la autorización por parte de esta Administración para el ejercicio de actividad económica en la vivienda, ni siquiera la "comunicación previa de apertura de actividad inocua" ante la Gerencia Municipal de Urbanismo, preceptiva para la autorización de ejercicio de actividad.

- Con respecto a los consumos de luz y agua solicitados mediante diligencia nº 4 de 6 de octubre de 2016, el representante manifestó en diligencia nº 5 de 6 de noviembre de 2016, que no existían consumos individualizados al no haber obtenido la cédula de habitabilidad.

Efectivamente, mediante informe emitido por la Gerencia de Urbanismo del Ayuntamiento de LOCALIDAD_1, de fecha 4 de marzo de 2011, se deniega la licencia de ocupación y cédula de habitabilidad por diferentes deficiencias en el edificio en el que está situada la oficina en cuestión, por lo que a esa fecha todavía no podía haber entrado en funcionamiento en caso de que hubiera sido necesaria para el ejercicio de la actividad económica.

Según documentación aportada, la cédula de primera ocupación fue otorgada con fecha ...de ... de 2014 y la cédula de habitabilidad el ... de junio siguiente, por lo que en el caso de que la denominada oficina, que en realidad es una vivienda, hubiera sido apta para la materialización de la RIC, ésta no hubiera podido entrar en funcionamiento antes de esa fecha, y eso pendiente aún de la autorización de la Gerencia Municipal de Urbanismo para el ejercicio de actividad económica en una vivienda, que ni siquiera fue solicitada. Por tanto, aún en ese caso se hubiera incumplido el requisito de entrada en funcionamiento antes del plazo de tres años desde que se adquirió y que finalizaba el ... de junio de 2011."

Al igual que con el inmueble anterior, se limita a rechazar por no ser suficientes los motivos o causas señaladas por la Inspección, pero no aporta ninguna prueba que acredite la afectación del citado inmueble.

Por ello, ante las razones aducidas por la Inspección, que en contra de lo alegado, este TEAC considera coherentes y consistentes para defender la postura de la Inspección, y ante la falta de aportación de pruebas que acrediten lo contrario, se confirma la postura de la Inspección. Esto es, se reconoce la falta de afectación a la actividad económica del inmueble "OFICINA_2", y por ende, el incumplimiento del requisito de mantenimiento de la afectación, con la consiguiente regularización de las dotaciones.

Décimo.

Por último en lo que se refiere al acuerdo de imposición de sanción, no se alega nada al respecto, pero analizado el mismo por este TEAC, se aprecia la concurrencia del elemento objetivo y subjetivo, debiendo confirmarse que el mismo es ajustado a Derecho.

En este sentido cabe reseñar que, la estimación de las cuestiones respecto de la liquidación (recalificación de las rentas y pérdida de dotaciones por "cese de actividad individual") no fueron sancionados en el citado acuerdo, por lo que la citada estimación no ha tenido incidencia alguna ni en la base de la sanción ni en el importe efectivo de la misma. Los únicos ajustes considerados sancionables, fueron ajustes a nivel de cuota, siendo el importe de los mismos la base de las correspondientes sanciones.

Décimo primero.

Como recapitulación de todo lo expuesto, el presente recurso de alzada respecto a la resolución desestimatoria de 30-10-2020 del recurso de anulación se desestima, pero en cuanto a la resolución desestimatoria de 10-09-2020 de la reclamación contra la liquidación y sanción, se estima en parte en los términos señalados previamente.

Por lo expuesto
Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

ESTIMAR EN PARTE el recurso, anulando las resoluciones impugnadas en los términos señalados en la presente resolución.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.