

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ091985

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA REGIÓN DE MURCIA

Sentencia 597/2023, de 30 de noviembre de 2023

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 759/2021

SUMARIO:

IS. Operaciones vinculadas. Cesión de uso de viviendas. La Inspección consideró que había una cesión de uso de dos viviendas en favor del administrador único y socio de la entidad recurrente. Al considerarlo una cesión de uso y tratándose de una operación vinculada, por parte de la Inspección se usó para fijar su valor de mercado a efectos de tributación, el método del coste incrementado. Ahora bien, respecto de una de las viviendas, a juicio de la Sala existe un error en el método empleado, toda vez que si de lo que se trata es de valorar una operación calificada como cesión de un uso, ya suscita dudas acudir a un método en el que se parte del valor de producción o adquisición del bien o servicio y se incrementa el margen de beneficio en esa operación o en otras similares. Es decir, considera la Sala que se están utilizando dos parámetros de comparación que son diferentes, uno relativo a la propiedad pero ello se extrapola a una relación jurídica calificada por la Administración como cesión de uso, que no tiene por qué comprender (en especial si no se motivan con suficiencia) todos los aspectos vinculados a la adquisición de un bien o servicio. Además, respecto de la amortización (referida en esta vivienda exclusivamente a los intereses y no a la amortización de capital) se entiende por la Sala que es un gasto propio de la adquisición de la propiedad y que en nada está relacionada con el uso de la misma. Es un elemento propio de la adquisición o producción de un bien o servicio, pero no se puede olvidar que dicho método se aplicaba para calificar una operación que fue calificada expresamente por la Administración como cesión de uso, que en nada tiene que ver con aspectos o gastos propios o vinculados a la propiedad. Todo esto nos lleva a estimar el motivo respecto de esta vivienda. Lo mismo ocurre con la segunda vivienda, de carácter vacacional, respecto de la cual considera la Sala que se utiliza un elemento propio de la producción o adquisición de un bien (coste de amortización del bien) o un elemento directamente vinculado a la propiedad (el IBI) para valorar una operación que afecta en exclusiva al uso del inmueble. Por todo ello, procede estimar el recurso y anular también las sanciones correspondientes.

PRECEPTOS:

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

PONENTE:

Don Francisco Javier Kimatrai Salvador.

Magistrados:

Don LEONOR ALONSO DIAZ-MARTA
Don JOSE MARIA PEREZ-CRESPO PAYA
Don FRANCISCO JAVIER KIMATRAI SALVADOR

T.S.J.MURCIA SALA 2 CON/AD

MURCIA

SENTENCIA: 00597/2023

UNIDAD PROCESAL DE APOYO DIRECTO

Equipo/usuario: LAM

Modelo: N11600

PALACIO DE JUSTICIA, RONDA DE GARAY, 5 -DIR3:J00008051

Correo electrónico:

N.I.G: 30030 33 3 2021 0001373

Procedimiento: PO PROCEDIMIENTO ORDINARIO 0000759 /2021 /

Sobre: HACIENDA ESTATAL

De D./ña. ROYAL CAZALLA, S.L.

ABOGADO OLGA CARBONELL IZTUETA

PROCURADOR D./Dª. MANUEL SEVILLA FLORES

Contra D./Dª. TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO DE LA REGION DE MURCIA

ABOGADO ABOGADO DEL ESTADO

PROCURADOR D./Dª.

RECURSO núm. 759/2021

SENTENCIA núm. 597/2023

LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MURCIA

SECCIÓN SEGUNDA

Compuesta por los Ilmos. /as. Sres./as.:

Dña. Leonor Alonso Díaz- Marta

Presidente

D. José María Pérez-Crespo Payá

D. Francisco Javier Kimatrai Salvador

Magistrados

Ha pronunciado

EN NOMBRE DEL REY

La siguiente

S E N T E N C I A núm. 597/23

En Murcia, a treinta de noviembre de dos mil veintitrés

En el RECURSO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO n.º 759/2021 tramitado por las normas ordinarias, y referido a la RESOLUCIÓN, notificada el 15 de octubre de 2021, del TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MURCIA, de fecha 30 de septiembre de 2021, en la Reclamación n.º NUM000, en relación con el recurso económico administrativo interpuesto el 05 de diciembre de 2020 contra el acuerdo de liquidación de 08-09-2020 derivado del acta de disconformidad n.º NUM001 correspondiente al Impuesto sobre Sociedades, periodos 2014, 2015, 2016 y 2017 del que deriva un importe a ingresar de 12.117,65 €, reclamaciones n.º NUM000, NUM002, NUM003 y NUM004, respectivamente. Y contra el acuerdo sancionador de 23-10-2020, n.º NUM005 derivado del

acta anterior por el mismo concepto y periodos, del que deriva una sanción a ingresar de 11.068,10 euros. Reclamaciones NUM006, NUM007, NUM008 y NUM009, respectivamente.

Parte demandante:

ROYAL CAZALLA S.L., representada por el Procurador Sr. Sevilla Flores y asistida por la Letrada Sra. Carbonell Iztueta.

Parte demandada:

Agencia Estatal de la Administración Tributaria-Tribunal Económico Administrativo de la Región de Murcia, representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado.

Acto administrativo impugnado:

La RESOLUCIÓN, notificada el 15 de octubre de 2021, del TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MURCIA, de fecha 30 de septiembre de 2021, en la Reclamación n.º NUM000, en relación con el recurso económico administrativo interpuesto el 05 de diciembre de 2020 contra el acuerdo de liquidación de 08-09-2020 derivado del acta de disconformidad n.º NUM001 correspondiente al Impuesto sobre Sociedades, periodos 2014, 2015, 2016 y 2017 del que deriva un importe a ingresar de 12.117,65 €, reclamaciones n.º NUM000, NUM002, NUM003 y NUM004, respectivamente. Y contra el acuerdo sancionador de 23-10-2020, n.º NUM005 derivado del acta anterior por el mismo concepto y periodos, del que deriva una sanción a ingresar de 11.068,10 euros. Reclamaciones NUM006, NUM007, NUM008 y NUM009, respectivamente.

Pretensión deducida en la demanda:

La parte actora solicita la nulidad de la citada resolución por considerar que las mismas no son ajustadas a derecho.

Siendo Ponente el Ilustrísimo Sr. Magistrado Don Francisco Javier Kimatrai Salvador, quien expresa el parecer de la Sala.

I.- ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El escrito de interposición del recurso contencioso administrativo se presentó el 13 de diciembre de 2021, y admitido a trámite, y previa reclamación y recepción del expediente, la parte demandante formalizó su demanda deduciendo la pretensión a que antes se ha hecho referencia.

Segundo.

Las partes demandadas se ha opuesto pidiendo la desestimación de la demanda, por ser ajustada al Ordenamiento Jurídico la resolución recurrida.

Tercero.

Ha habido recibimiento del proceso a prueba, con el resultado que consta en las actuaciones y cuya valoración se hará en los fundamentos jurídicos de la presente resolución.

Cuarto.

Después de evacuarse el trámite de conclusiones se señaló para la votación y fallo el día 17 de noviembre de 2023.

II.- FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Objeto del recurso contencioso administrativo.

Es objeto del presente recurso contencioso administrativo la Reclamación n.º NUM000, en relación con el recurso económico administrativo interpuesto el 05 de diciembre de 2020 contra el acuerdo de liquidación de 08-09-2020 derivado del acta de disconformidad n.º NUM001 correspondiente al Impuesto sobre Sociedades, periodos 2014, 2015, 2016 y 2017 del que deriva un importe a ingresar de 12.117,65 €, reclamaciones n.º NUM000, NUM002, NUM003 y NUM004, respectivamente. Y contra el acuerdo sancionador de 23-10-2020, n.º NUM005 derivado del acta anterior por el mismo concepto y periodos, del que deriva una sanción a ingresar de 11.068,10 euros. Reclamaciones NUM006, NUM007, NUM008 y NUM009, respectivamente.

Segundo.

Alegaciones de la parte Demandante.

El escrito de demanda comienza señalando, tras referirse al expediente administrativo, que el objeto de la controversia consiste en la valoración de la retribución en especie por el uso de 2 viviendas para usos privados del administrador de la sociedad durante el periodo de comprobación, impuesto de sociedades 2014 a 2017.

Una vivienda en Murcia con referencia NUM010 y 8970706XH5087S0001GO propiedad de la sociedad ROYAL CAZALLA SL.

Dirección CL DIRECCION000 NUM011 Y NUM012.

Indica que en esta vivienda la actora ejercita su actividad económica de intermediación y comercialización de productos hortofrutícolas por lo que se opone a lo sostenido por la administración sobre que su actividad se desarrolla en el local sito en la CALLE000 número NUM013 de Murcia.

Una vivienda de uso esporádico en Águilas .

Sobre el uso esporádico, se remite al informe de los actuarios en el procedimiento de inspección. Lo que se corrobora a su vez por los consumos de agua y luz que figuran en el expediente y que se reducen a 3 meses al año.

Se refiere a su vez a la valoración en especie de determinados vehículos.

Hace referencia a continuación a la existencia de una modificación en el método de valoración de las rentas en especie percibidas por el señor Isidro. Se refiere en primer lugar al acta de 15 de enero de 2020 en la que se valora la retribución en especie conforme al artículo 43 de la ley del IRPF. Sin embargo, el acuerdo de 13 de febrero de 2020 ordena completar el expediente en relación con la correcta valoración de las rentas obtenidas por el obligado tributario procedentes de personas o entidades vinculadas.

Indica que por su parte se efectuaron alegaciones en el sentido de admitir la valoración hecha en el acta de 15 de enero de 2020.

No obstante, lo anterior en el acta de 24 de junio de 2020 se cambia de criterio y se indica que se efectuará una valoración de acuerdo con la normativa prevista en la ley del impuesto de sociedades para las operaciones vinculadas.

En dicha acta no solo se modifica el criterio de valoración al que se refiere el acuerdo para completar el expediente, sino que además se adicionan valoraciones de rentas de una vivienda en portón de los jerónimos y de un garaje en Águilas propiedad de Abacom Internacional Development S.L no incluidos en la primera acta de disconformidad.

Centrándose en los hechos relacionados con la cuestión de fondo considera acreditado que la vivienda cita en DIRECCION000 NUM011- NUM012 Consta arrendada a nombre de la señora María Teresa aportando en prueba de ello documentos 1 a 3.

A su vez añade que son varias las cantidades que ha abonado el señor Isidro respecto de esa vivienda y otras como la de peri cabezo las cuevas o la fransena 3. Acompaña escritura pública de compensación de créditos y restitución de gastos de 19 de junio de 2020 como documento 6 en la que se recoge el importe abonado íntegramente por el señor Isidro durante el periodo de comprobación, siendo estos pagos coincidentes con el acuerdo de liquidación de 20 de julio de 2020.

En prueba de estos gastos abonados por el señor Isidro, aporta como documento 7 gastos regularizados correspondientes al ejercicio 2017. Justificantes de dichos gastos como documento 8. Asientos contables de los mismos como documento 9. Indica que el acuerdo de liquidación hace referencia a este reajuste en su página 9.

Por lo expuesto entiende que el señor Isidro ha asumido gastos del inmueble y costes de servicio por importe de 62.236,38 euros en relación con el uso de la vivienda DIRECCION000 y de 9.383,91 euros en relación con el uso parcial de la vivienda y garaje de Águilas, es decir, algo del arrendamiento figura como ingreso de la sociedad y además realizado a la cuenta de don Isidro.

Indica que la discrepancia se concreta en la inadecuación del método de valoración utilizado por la inspección y su falta de motivación considerando que el motivo de discrepancia es relevante para detener si la diferencia en la liquidación es motivo para una sanción. Dicha diferencia viene dada por lo que la actora considera que es precio de mercado de las dos viviendas y la valoración efectuada por la administración conforme al método del coste incrementado.

Centrándose en los motivos de oposición arguye los siguientes:

1º.- método de valoración de la operación vinculada del arrendamiento de vivienda de la DIRECCION000 propiedad de Royal cazalla SL y demás inmuebles pues los que se imputa a la actora una renta por cesión.

1.1.- falta de motivación en la elección del método. considera que no hay motivación alguna por parte de la administración de cuál de los métodos del artículo 18 de la ley del impuesto de sociedades pasa a utilizar.

1.2.- El método de valoración elegido no es adecuado para la valoración que se propone de arrendamiento de un inmueble.

Indica que en la valoración del precio de mercado el acuerdo de liquidación incluye costes de conservación o mantenimiento y señala especialmente que se incluyen los costes relativos al gasto de financiación de la vivienda, así como los gastos de amortización del inmueble lo que considera que no es razonable para determinar el precio de mercado del alquiler de tales inmuebles ni en general, la utilización del coste incrementado.

Añade además que la norma exige la aplicación de un coeficiente de mercado coeficiente que no se obtiene ni se contiene en el acuerdo de liquidación y tras recoger el contenido de la liquidación, prefieren no saber cuál es el coeficiente aplicado toda vez que el mismo no se determina.

En definitiva, concluye que al no haberse determinado el precio de mercado para ninguna cesión de ningún inmueble no procede liquidar por encima de las cantidades pagadas por el señor Isidro por el uso de los inmuebles.

Señala que la liquidación y el acta tras exponer los gastos que se regularizan recoge en la página 29 un cuadro en el que se dice la existencia de un resumen de los gastos a regularizar y entiende que no ha podido relacionar el incremento de ingresos con el planteamiento de la liquidación en el que solo se habla de gastos.

1.3.- En relación con la imputación de la renta por el uso de la vivienda DIRECCION000 propiedad de Royal cazalla SL por otros conceptos considera acreditado que ha abonado todos los servicios tanto por la escritura pública de 19 de junio de 2020 como por el asiento de regularización de los gastos de dicho inmueble por importe de 14.063,18 euros sin que en dicho importe se añadan los alquileres de 6000 euros en 2015 y 2017 y 6500 euros en 2016. No se justifica la inclusión de otros gastos en el acuerdo de liquidación tomando simplemente apuntes contables sin comprobación de facturas ni documentos.

Añade respecto de este inmueble que el mismo está afecto al menos parcialmente al desempeño de la actividad empresarial de Royal cazalla SL por lo que todos los gastos de los activos de la sociedad no deben ser imputados en exclusiva al señor Isidro. Añade incluso, que no cabe imputar en este caso el importe del IBI ni como viene sosteniendo de amortizaciones o gastos financieros.

Se opone a la negativa de la administración a considerar dicho inmueble como domicilio social y entiende que no debe considerarse Domicilio social sito en la CALLE000 NUM013 de Murcia punto allí coma solo consta que trabaja una de las personas designadas como representante de Royal cazalla en las actuaciones de comprobación de este expediente. Lo que dice que se comunicó a la administración es que la inspección podría tener a su disposición la documental en el domicilio del citado representante, pero ello no significa que allí se desarrolle la actividad social.

2.1.- Imputación de rentas por el uso de la vivienda de Águilas PL DIRECCION001 número NUM014.

Indica que los conceptos que se recogen en la liquidación por el uso de este inmueble son los relativos a la amortización de la vivienda y el IBI. Después de haber pagado todos los gastos de suministros reparación y mantenimiento de dicha vivienda se le añaden esos dos conceptos.

Considera de aplicación al caso concreto lo ya señalado con anterioridad respecto del IBI y las amortizaciones añadiendo que en la primera de las viviendas regularizada no se imputó ningún importe por el IBI ni por la amortización por lo que no es coherente que esos conceptos se añadan ahora al segundo de los inmuebles.

Se considera que atendiendo a los gastos pagados por el señor Isidro por el uso durante 3 meses al año de esa vivienda debe considerarse acreditado el pago al precio de mercado de la misma durante los ejercicios 2015 a 2017 añadiendo como se ha dicho, que no se ha fijado en la liquidación el precio de mercado.

3.1.- En relación con la imputación de la renta por el uso de vehículos considera que los ingresos de Royal cazalla son en parte por la prestación de servicios de intermediación comercial constando en el expediente las facturas solicitadas y aportadas. Considera acreditado que es la actuación de intermediación requiere el uso de vehículos de modo que el vehículo incluso es un activo reconocido en la normativa del IVA como afecto a la actividad de intermediación comercial siendo la única actividad en la que la normativa del IVA admite su deducción. Se trata de un vehículo de valor medio y considerando que la actividad comercial es de productos hortofrutícolas es un vehículo adecuado para la actividad de la sociedad Royal cazalla SL.

Por lo tanto, el gasto de los vehículos afectos a la actividad comercial debe ser deducible en su totalidad por la naturaleza de su actividad de acuerdo con la normativa del IVA que los entiende afectos al admitir su deducción al cien por cien.

4.1.- En relación a la sanción impuesta comienza señalando que la administración ha cambiado el criterio de valoración a lo largo del procedimiento de inspección. Utiliza un método de valoración que no justifique que considera inadecuado llegando a ni tan siquiera aplicar el coeficiente de mercado necesario para poder determinar el precio de mercado punto toma en consideración conceptos tales como amortizaciones o el IBI que son gastos propios de la propiedad.

Entiende que la cantidad satisfecha por el actor por dichos arrendamientos es razonable las diferencias el criterio de valoración utilizado por la inspección que usa una valoración que no se corresponde con el precio de mercado.

5.1.- En último lugar deja señalada la vinculación de este procedimiento con el procedimiento ordinario 733/2021 de los seguidos ante esta sala.

Tercero.

Contestación de la Abogacía del Estado.

Por la abogacía del Estado se efectúa contestación a la demanda en el sentido de oponerse a la misma señalando como aspectos esenciales de su oposición los siguientes;

Por la defensa del Estado se comienza recordando que no ha habido alegaciones por parte de la actora ni ante el acta de disconformidad ni ante el TEARM. Señala que como consecuencia de la regularización del señor Isidro, realizada en último momento, se modificó la propuesta de liquidación incluyéndose tan solo los gastos no regularizados y considerando con ello un beneficio cero para la sociedad lo que es impensable en condiciones normales de mercado.

Por la Abogacía del Estado se comienza poniendo de relieve que el señor Isidro carecía de inmuebles y vehículos a su nombre inmuebles y vehículos que constaban a nombre de la sociedad recurrente. Se reconoció por el señor Isidro que hacía uso tanto de los vehículos como del inmueble sito en DIRECCION000 con el que tenía un contrato de arrendamiento por un importe testimonial de unos 6000€ al año y del inmueble sito en Águilas como segunda residencia.

Para hacer la regularización la administración acudió al método previsto en el artículo 18.4.b de la ley del impuesto de sociedades por considerar que era más acertado.

Demanda la actora sostiene que no nos encontramos ante operaciones vinculadas toda vez que el señor Isidro pagaba un alquiler y la sociedad desarrollaba parte de su actividad en el inmueble arrendado discute a sí mismo el método de valoración.

Sobre la primera cuestión, se remite al acto administrativo en lo relativo a la justificación de que se trata de una operación vinculada toda vez que consta acreditado que el Domicilio social de la actora se encontraba en un lugar diferente al de la vivienda que nos ocupa.

En cuanto a la determinación del valor real de la operación vinculada comienza señalando que si se hubieran utilizado otros métodos de comprobación la liquidación hubiera sido más perjudicial para el recurrente. Considera que disponiendo la administración de los costes de los inmuebles y vehículos que las sociedades habían declarado como gastos deducibles el método del coste incrementado era perfectamente aplicable y menos perjudicial.

Añade que debido a la regularización efectuada por el administrador de la recurrente casi el mismo día de la firma del acta de regularización de la Administración Tributaria quedará limitada a incluir los gastos de la sociedad deducidos como rendimientos en especie del socio administrador en la base del ahorro de este.

Expresa que para la administración era sencillo determinar el coste objetivo de la actividad, pero no era tan sencillo concretar el margen de beneficio razón por la que se ha acudido a un régimen de estimación tras la regularización efectuada por el administrador de la sociedad conforme al artículo 20 del reglamento del impuesto de sociedades.

Por ello la liquidación de la administración y después la resolución del TEAR es ajustada a derecho constatada la utilización para fines particulares de bienes y servicios propiedad de la recurrente de forma gratuita por el socio administrador que procede de calificar como rendimientos en especies del capital mobiliario.

En cuanto al acuerdo sancionador considera que contiene mención suficiente sobre los hechos determinantes de la sanción, así como del análisis y la valoración de la conducta del contribuyente que conduce a calificarlo como culpable por lo que no se aprecia deficiencia formal alguna en la motivación de la culpabilidad todo ello debe conducir a la desestimación de la demanda.

Cuarto.

Operaciones Vinculadas; Declaración de simulación de operación declarada por el actor; Método del coste incrementado para fijación su valor de mercado. Estimación del motivo.

La resolución de la controversia debe partir del hecho de que la liquidación recurrida efectúa una regularización en el IS y el IVA de la Sociedad actora correspondiente al periodo que va del año 2014 a 2017 como consecuencia de haber efectuado una nueva calificación jurídica a los hechos o circunstancias que han vinculado a la Sociedad, con su administrador único, el Sr. Isidro, que además es socio de la sociedad, junto con su esposa.

En concreto, el acuerdo de liquidación tras exponer las circunstancias relativas a los tres hermanos Isidro, así como las distintas Sociedades que administran, pasa a efectuar una regularización respecto del IS de la actora (con la correlativa actuación en el IRPF del Administrador de la misma) por considerar que ciertos gastos que la Sociedad actora declaraba y deducía como vinculados a la actividad, no eran tales.

Dichos gastos, se corresponden según el acuerdo de liquidación, con el uso de dos viviendas, respecto de las que la Inspección, en un primer momento, ha considerado que no se encontraban vinculadas a la actividad social, para terminar, concluyendo que en realidad había una cesión de uso de las viviendas que nos ocupan en favor del administrador único y socio.

Al considerarlo una cesión de uso y tratándose de una operación vinculada, por parte de la Inspección se usó para fijar su valor de mercado a efectos de tributación, el método del coste incrementado, previsto en el artículo 18.4.b del TRLIS, método que, en esencia, fija como valor de mercado el que surge de sumar al valor de producción o adquisición del bien, el margen o porcentaje de beneficio habitual para esas operaciones bien entre las realizadas por el actor o por entidades en iguales circunstancias, método al que se podrá añadir las correcciones que resulten necesarias.

La regularización, según decimos se ha hecho acudiendo a dos viviendas diferentes, una de ellas que ha sido considerada como vivienda habitual del Sr. Isidro recogida en el acuerdo de liquidación como DIRECCION000 y otra vivienda, de tipo vacacional, sita en Águilas.

Según se recoge en el acuerdo de liquidación, la forma de concretar el valor de mercado de esta operación calificada como cesión de uso, es mediante la constatación de los gastos abonados por la Sociedad respecto de cada una de las viviendas y fijación del beneficio previsto para la actora respecto de operaciones similares, porcentaje de beneficio que finalmente no se consideró en función de las propias alegaciones del actor.

La Sala considera que el recurso debe prosperar en este punto lo que nos llevará a la estimación del recurso y anulación de las liquidaciones recurridas.

Nos referiremos por separado a la simulación negocial declarada respecto a la vivienda DIRECCION000 para seguir con el método de fijación del valor de mercado de la operación considerada real por la Administración tributaria respecto de cada una de las casas.

Simulación negocial declarada por la Administración respecto del contrato de arrendamiento de DIRECCION000.

Se ha de partir del hecho de que, durante la inspección tributaria, se aportó contrato de arrendamiento de la vivienda sita en DIRECCION000 con la Sra. María Teresa, respecto de la que no se ha realizado ninguna regularización, socia de la mercantil actora en este procedimiento y esposa del Sr. Isidro (administrador único de la sociedad y regularizado en su IRPF por estos mismos conceptos). Se aporta Doc.1 el contrato de arrendamiento, Doc. 2 cuenta mayor de la sociedad y Doc. 3 recibos de arrendamiento pagados.

Por parte del Administrador de la Sociedad se aportó escritura pública de compensación de créditos y restitución de gastos, formalizada el 19 de junio de 2020, invocando la regularización de los conceptos recogidos en la misma al amparo del artículo 20 del Reglamento del Impuesto de Sociedades. En dicha escritura se hacía referencia a una serie de gastos derivados del uso de determinados inmuebles, entre los que se encuentra también la vivienda que nos ocupa y que eran abonados por el Sr. Isidro a la Sociedad.

Como decimos, por la Inspección Tributaria dicho contrato de arrendamiento se ha declarado simulado siendo así que la motivación dada al respecto es la que obra en las páginas 17 y 18 del acuerdo de liquidación (en absoluta consonancia con el acta de disconformidad).

Hemos de comenzar recordando el contenido del artículo 16 LGT. El mismo dispone, "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".

La Administración, haciendo uso de la prueba indiciaria (STS de 26 de septiembre de 2012), y en especial la desproporción entre los gastos que generan las respectivas viviendas y el valor del arrendamiento, ha considerado (sin cita del artículo 16 LGT) ficticio el referido contrato, llegando a aseverar al Fol. 18 de la liquidación que " (...) el arrendamiento se erige como una confección artificiosa, con apariencia de realidad, que trata de afectar los inmuebles a la actividad de la empresa cuando la única realidad que subyace es la de utilizar los mismos por parte del administrador y su familia, destinándola a su uso familiar y privativo, existiendo por tanto una contradicción entre la voluntad interna de las partes y la voluntad declarada".

Declarada la simulación del contrato por contradicción de la voluntad real con la declarada, procede tributar, en consonancia con el artículo 16 LGT, por el hecho efectivamente realizado.

Este hecho, efectivamente realizado por las partes consiste para la Administración en una "cesión de uso" de las viviendas. Fol. 30 del acta de disconformidad.

Sobre este aspecto, llamamos la atención que desconocemos, pues no se motiva al respecto, por qué se ha considerado cesión de uso en exclusiva para el Sr. Isidro, (administrador único y socio de la sociedad) cuando el contrato de arrendamiento aportado a Autos y declarado ficticio, estaba a nombre de la Sra. María Teresa que, a su vez, es socia de la mercantil actora en este procedimiento, como recoge el propio acuerdo de liquidación al Fol. 4/32.

Entre los conceptos tenidos en cuenta por la Inspección para fijar la cantidad a regularizar, son discutidos por el actor respecto de esta vivienda, el interés de la amortización del préstamo concedido para su actividad y determinados tributos y además de estos, se tienen en cuenta, conceptos derivados del uso, recogidos en la escritura de pública de compensación de créditos y restitución de gastos, formalizada el 19 de junio de 2020, referidos a gastos de agua, luz, gas, seguridad, seguro y otros tantos que eran asumidos por la empresa.

Como hemos dicho, la operación a valorar es calificada como una cesión de uso, siendo así que el método utilizado para ello es el coste de producción incrementado.

A nuestro juicio existe un error en el método empleado, toda vez que si de lo que se trata es de valorar una operación calificada como cesión de un uso, ya suscita dudas acudir a un método en el que se parte del valor de producción o adquisición del bien o servicio y se incrementa el margen de beneficio en esa operación o en otras similares.

Es decir, creemos que se están utilizando dos parámetros de comparación que son diferentes, uno relativo a la propiedad (adquisición o producción recoge el artículo 18.4.b TRLIS) pero ello se extrapola a una relación jurídica calificada por la Administración como cesión de uso, que no tiene por qué comprender (en especial si no se motivan con suficiencia) todos los aspectos vinculados a la adquisición de un bien o servicio.

Creemos, salvo mejor criterio de nuestra Superioridad, que reflejo de esta discordancia lo encontramos en la valoración efectuada de la cesión de uso de la vivienda sita en DIRECCION000, cuando además de incorporar conceptos propios del uso del inmueble, tales como gastos de suministros, comunidad, etc. Se incorporan otros, como los intereses de amortización del inmueble.

Respecto de la amortización (referida en esta vivienda exclusivamente a los intereses y no a la amortización de capital) consideramos que es un gasto propio de la adquisición de la propiedad y que en nada está relacionada con el uso de la misma.

Es un elemento propio de la adquisición o producción de un bien o servicio, como indicaba el artículo 18.4.b del TRLIS, pero no podemos olvidar que dicho método se aplicaba para calificar una operación que fue calificada expresamente por la Administración como cesión de uso, que en nada tiene que ver con aspectos o gastos propios o vinculados a la propiedad.

Todo esto nos lleva a estimar el motivo respecto de esta vivienda.

Cesión de uso de la vivienda vacacional sita en Águilas.

Como bien indica el acuerdo de liquidación, respecto de esta vivienda no consta contrato de arrendamiento y la Administración indica que respecto de ella se va a seguir el mismo método de comprobación que respecto de la vivienda habitual. Esto es, método del coste incrementado atendiendo a la totalidad de gastos generados a la sociedad por la detentación de dicha vivienda.

Son dos los elementos acerca de los cuales no se muestra conforme la parte actora y, la Sala, considera que debe asistirle la razón.

Junto a los conceptos tenidos en cuenta para fijar el coste de esta operación (relativos a gastos asociados al uso del inmueble) por parte de la Inspección se han añadido los gastos íntegros de amortización del inmueble (principal más intereses) y a su vez, el IBI de la vivienda.

El motivo debe prosperar por el mismo criterio que el sostenido con anterioridad, y es que, consideramos que se utiliza un elemento propio de la producción o adquisición de un bien (coste de amortización del bien) o un elemento directamente vinculado a la propiedad (el IBI) para valorar una operación que afecta en exclusiva al uso del inmueble.

En el presente caso son de añadir dos matices.

Primero, que no nos consta justificación alguna por la que respecto de la primera vivienda deba incorporarse solo el interés pagado en la amortización, pero no el importe amortizado de capital y respecto de esta segunda sin motivación alguna, se incorpore tanto el principal como el interés.

Segundo, respecto del IBI, por definición lo consideramos una consecuencia de ser propietario del inmueble y no se vincula al cesionario en una cesión de uso (tampoco en el arrendamiento urbano ex artículo 21 LAU). Tampoco encontramos explicación a que el IBI no se tuviera en cuenta en el primero de los inmuebles, y si en este segundo.

La estimación del recurso, en cuanto a la liquidación tributaria, provoca su estimación respecto a la sanción ya que la única alegación obrante en la demanda respecto de la sanción es que existe un error en el método utilizado para computar la liquidación y por ello la sanción.

Quinto.

Costas.

De conformidad con el artículo 139.1 LJCA, la Sala considera que el asunto presenta las suficientes dudas de hecho y de derecho como para acordar que cada parte abone las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad.

FALLO

Que DEBEMOS ESTIMAR Y ESTIMAMOS el recurso contencioso administrativo interpuesto por ROYAL CAZZALLA S.L representado por la Procurador Sr. Sevilla Flores frente a la RESOLUCIÓN, notificada el 15 de octubre de 2021, del TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MURCIA, de fecha 30 de septiembre de 2021, en la Reclamación n.º NUM000, en relación con el recurso económico administrativo interpuesto el 05 de diciembre de 2020 contra el acuerdo de liquidación de 08-09-2020 derivado del acta de disconformidad n.º NUM001 correspondiente al Impuesto sobre Sociedades, periodos 2014, 2015, 2016 y 2017 del que deriva un importe a ingresar de 12.117,65 €, reclamaciones n.º NUM000, NUM002, NUM003 y NUM004, respectivamente. Y contra el acuerdo sancionador de 23-10-2020, n.º NUM005 derivado del acta anterior por el mismo concepto y periodos, del que deriva una sanción a ingresar de 11.068,10 euros. Reclamaciones NUM006, NUM007, NUM008 y NUM009, respectivamente, que anulamos al no ser ajustado a derecho en los términos indicados, y ello debiendo cada parte abonar las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad.

Comuníquese a las partes.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, de conformidad con lo previsto en el artículo 86.1 de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, siempre y cuando el asunto presente interés casacional según lo dispuesto en el artículo 88 de la citada ley. El mencionado recurso de casación se preparará ante esta Sala en el plazo de los 30 días siguientes a la notificación de esta sentencia y en la forma señalada en el artículo 89.2 de la LJCA.

En el caso previsto en el artículo 86.3 podrá interponerse recurso de casación ante la Sección correspondiente de esta Sala.

Así por esta nuestra sentencia, de la que se llevará certificación a los autos principales, 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.