

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ092111

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 18 de enero de 2024

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 438/2020

SUMARIO:

Sociedades patrimoniales. Arrendamiento de empresa Vs arrendamiento de local. La Sala se inclina por entender que estamos ante un arrendamiento de local por las siguientes razones: En primer lugar, lo que se transmitió por la CAIXA a una entidad no fue una empresa o industria, sino un local. La escritura de venta obra en el expediente y, en opinión de la Sala, no hay duda de que se transmite la finca con sus instalaciones permanentes, no un negocio en funcionamiento. En segundo lugar, si se lee el contrato de arrendamiento suscrito, es claro que las partes, al pactar el arrendamiento, entienden que están ante un arrendamiento de local y no ante un arrendamiento de empresa. De hecho, ambas partes están de acuerdo en la aplicación de la LAU, lo cual no sería posible si se tratase de un arrendamiento de industria que se regiría por el Código Civil. Por lo demás, es claro que la adquisición a la CAIXA y la suscripción del contrato de arrendamiento se hizo sin solución de continuidad y parece razonable, por lo tanto, entender que se arrendó lo que se adquirió. En su día, debió existir una explotación hotelera, pero lo que se transmite es un edificio que al parecer se adquirió por la CAIXA en ejecución de hipoteca, no una empresa. Del contrato privado de rescisión de arrendamiento suscrito el 31 de diciembre de 2005, no cabe deducir que se esté rescindiendo un contrato de empresa, pues el pacto se remite al contrato vigente y literalmente habla de «rescisión del contrato de arrendamiento» por el que una entidad «explotaba el negocio de hostelería». No se dice que se estuviese arrendando una industria, lejos de ello, las partes se remiten a lo contratado y, como se ha visto, el objeto pactado en el contrato es el arrendamiento del inmueble. No hay, por ello, en opinión de la Sala, una prueba suficiente que permita afirmar que se hubiese arrendado una industria o empresa. Expuesto lo anterior, la Sala recuerda que, pese a no arrendarse una industria, podría afirmarse que la sociedad recurrente realiza una actividad económica cuando reúna los requisitos de local afecto y tenga contratada laboralmente a jornada completa a una persona. Ahora bien, en el presente caso sólo cabe concluir que, dadas las circunstancias del caso y las pruebas aportadas, la sociedad demandante no realiza una actividad económica en los términos establecidos en la normativa, por lo que no puede considerarse que más del 50% de su patrimonio esté afecto a una actividad económica. Las consecuencias de lo anterior son claras: la liquidación debe anularse y la sanción, por ende, también.

PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 61.

PONENTE:

Don Manuel Fernández-Lomana García.

Magistrados:

Don MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA
Don FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN
Don JAVIER EUGENIO LOPEZ CANDELA
Don MARCIAL VIÑOLY PALOP

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000438 /2020

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 01824/2020

Demandante: SAVING TRAVEL

Procurador: D. VICTORIO VENTURINI MEDINA

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

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

S E N T E N C I A N.º :

Ilmo. Sr. Presidente:

D. MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA

D. MARCIAL VIÑOLY PALOP

Madrid, a dieciocho de enero de dos mil veinticuatro.

Ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, se ha tramitado el recurso nº 438/2020, seguido a instancia de SAVING TRAVEL, que comparece representada por el Procurador D. Victorio Venturini Medina y asistido por Letrado, contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 3 de diciembre de 2019 (RG 3196/2017); siendo la Administración representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado. La cuantía ha sido fijada en 4.586.918,86 €.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Con fecha 17 de febrero de 2020, se interpuso recurso contencioso-administrativo.

Segundo.

Tras varios trámites se formalizó demanda el 27 de septiembre de 2020. Presentado la Abogacía del Estado escrito de contestación el 14 de octubre de 2020.

Tercero.

No se recibió el juicio a prueba. Se presentaron escritos de conclusiones los días 26 de octubre de 2020 y 8 de enero de 2021. Procediéndose a señalar para votación y fallo el día 17 de enero de 2024.

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

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. Sobre la Resolución recurrida.

Se interpone recurso contencioso-administrativo contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 3 de diciembre de 2019 (RG 3196/2017), que confirmó la Resolución del TEAR de Cataluña de 5 de enero de 2017, en relación con el IS y sanciones 2006 y 2007.

Básicamente las cuestiones planteadas son dos:

- a. En relación con la liquidación se sostiene que el arrendamiento lo fue de local de negocio.
- b. Se discute con varios argumentos la procedencia de la sanción.

Segundo. *Sobre la regularización efectuada.*

Para comprender el alcance de lo debatido conviene exponer, en lo esencial, la regularización efectuada.

1. SAVING TRAVEL, es una entidad que, como puede verse en la p. 6 del acta, tiene como actividad en el IAE el "alquiler de locales industriales". Como se reconoce en la p.5 de la demanda, en los ejercicios 2003, 2004 y 2005, la entidad tributó en el régimen general, sin embargo, en los ejercicios 2006 y 2007, objeto de regularización, tributó como sociedad patrimonial.

2. SAVING TRAVEL adquirió un hotel a CAIXA D'ESTALVIS LAIETANA el 18 de marzo de 1997 por la suma de 2.824.756,89 € más IVA.

3. En esa misma fecha, SAVING TRAVEL arrienda el hotel a PROMOCIONES VIEXA SA -entidad vinculada-

Pues bien, la recurrente afirma que estamos ante un arrendamiento de local de negocio; mientras que la Administración afirma que se trata de un arrendamiento de industria o empresa.

Siendo este el núcleo del debate.

En efecto, si estamos ante un arrendamiento de inmueble, el mismo no estará afecto a la actividad económica, salvo que concurren los requisitos de local y contratación de un trabajador a tiempo completo, con lo cual estaríamos ante una sociedad patrimonial, como afirma la recurrente. Por el contrario si, como sostiene la Administración, se tratase de un arrendamiento de empresa, el inmueble estaría afecto a una actividad económica, y por ello, más del 50% del patrimonio de la sociedad estaría afecto a una actividad económica, por lo que la sociedad, en los ejercicios controvertidos, debería haber tributado por el régimen general de sociedades.

4. Las entidades SAVING TRAVEL y PROMOCIONES VIEXA SA, aportan contrato privado rescindiendo el contrato el 31 de diciembre de 2005, por la decisión de cerrar el establecimiento hotelero. Posteriormente, la Junta General de Accionistas de la sociedad cambia la fecha de cierre del ejercicio social que pasa a ser en el ejercicio 2006 de 11 meses y en los siguientes de 1 de diciembre al 30 de noviembre.

El 25 de septiembre de 2006, se formaliza contrato privado de venta del hotel con un tercero -INFATEC CONTROL SL- elevado a escritura pública el 29 de diciembre de 2016, por precio de 26.500.000 €.

5. En el periodo impositivo 1/12/2006 a 30/11/2007, se cobran 19.146.916,68 € y en el periodo impositivo 1/12/2007 a 30/11/2008, 1.000.000 € (seuo).

Al tributar como sociedad patrimonial se tributa al tipo del 18%. Si se hubiese tributado como sociedad sometida al régimen general, se hubiese tributado al 32,5 %, siendo esta, básicamente, la regularización efectuada.

Tercero. *Sobre la existencia de arrendamiento de empresa.*

A. En la p. 9 de la Resolución recurrida se explica que lo esencial es determinar si el arrendamiento del hotel a PROMOCIONES VIEXA SA -sociedad vinculada- era un arrendamiento de explotación hotelera, pues en tal caso, " la práctica totalidad de su activo" estaría afecto a " dicha actividad económica" y " la entidad no cumpliría los requisitos para ser considerada una sociedad patrimonial".

B. Debemos por lo tanto analizar si lo alquilado fue un local -un inmueble- o una empresa. La empresa puede ser objeto de transmisión plena -vgr. compraventa- o temporal -vgr. arrendamiento-.

El contrato de arrendamiento de empresa o industrial es aquel por el cual el titular de la empresa cede su uso o explotación a un tercero por tiempo determinado y precio cierto. El arrendamiento de empresa no está regulado en nuestro Derecho positivo. Si bien, la jurisprudencia, de forma constante, viene sosteniendo que el contrato de arrendamiento de empresa se rige por el CC, mientras que el contrato de arrendamiento de local se rige por la LAU.

Así, la STS (Civil) de 18 de marzo de 2009 (Rec. 665/2003), " ha precisado que los arriendos de locales para negocio se diferencian de los de industria en que, respecto a los primeros, lo que se cede es el elemento inmobiliario, en cambio, en los segundos, el objeto contractual está determinado por una doble composición integradora; por un lado, el local, como soporte material; y, por otro, el negocio o empresa instalada y que se desarrolla en el mismo, con los elementos necesarios para su explotación, que conforman un todo patrimonial autónomo, sin que sea preciso que el arrendador facilite necesariamente todos los medios para la comercialización de la actividad negocial a desarrollar, que pueden ser ampliados o mejorados con los que aporte el arrendatario, incluso sustituidos, sin que ello afecte a la calificación y naturaleza del contrato como de locación industrial".

Y la más reciente, STS (Civil) de 25 de marzo de 2011 (Rec. 1904/2007), afirma que: " Es indudable que el contrato de arrendamiento de industria no recae sobre una edificación sin más, sino sobre una unidad patrimonial

con vida propia, sin que en él mismo sea lo más importante o fundamental el propio local, sino la industria o negocio que en él mismo se desarrolle, criterio éste que se afianza por la propia ley locativa que viene a entender implícitamente que cuando un arrendamiento es complejo debe regirse por las previsiones que afectan al objeto principal del mismo, tal y como se desprende de lo establecido en los arts. 2.2 y 5.c) de la Ley de Arrendamientos Urbanos. Tal, además, es el criterio seguido por numerosas de las Audiencias Provinciales. Por su parte, el Tribunal Supremo también es proclive a mantener la tesis de la exclusión, como puede observarse en la sentencia de 15 de junio del año 2000 en caso similar al de autos en el que se discutía la aplicabilidad de los preceptos sobre procesos de la actual ley a arrendamientos de industria, a cuyo tenor: "este Tribunal Supremo declara que si alguna duda surgiera en cuanto a la aplicación de la ley civil común o de la especial de arrendamientos urbanos, habrá de ser resuelta otorgando preferencia a aquélla, por su carácter general y atrayente (sentencia de 21 de abril de 1951); y que en los supuestos en que exista duda acerca de si la normativa aplicable a un contrato es la general del Código Civil o la especial, representada por la Ley de Arrendamientos Urbanos, es obvio que debe concluirse la aplicabilidad de la legislación general dictada para la mayoría de los casos en lugar de seguir el criterio de la especialidad (sentencia de 10 de febrero de 1986 y la citada de 24 de enero de En resumen, ni antes, ni ahora, es de aplicación la ley especial arrendaticia a los arrendamientos que lo sean de industria".

Por lo tanto, para la jurisprudencia, para calificar un contrato como de industria o empresa "lo esencial es la intención de las partes de ceder un todo organizado, una unidad patrimonial, de la que forman parte el local, las instalaciones y la organización, y no un local desnudo, ni tampoco un local con instalaciones".

C. En el caso de autos, es cierto, que en ejercicios anteriores la sociedad tributó en el régimen general y pasa a tributar en el de sociedades patrimoniales, pero tal hecho, que sin duda justifica la apertura de un proceso inspector, no puede ser definitivo, pues lo esencial es saber, al margen de lo declarado, si lo arrendado fue un inmueble o una empresa.

En la P. 11 de la Resolución recurrida se resumen las razones por las que, primero el TEAR y luego el TEAC, consideraron que estábamos ante un arrendamiento de empresa, las cuales, como trataremos de explicar, no son convincentes. En efecto, diferenciar entre el arrendamiento del inmueble y el arrendamiento de empresa o industria no siempre es fácil, pero en este caso, valorando la prueba aportada, la Sala se inclina por entender que estamos ante un arrendamiento de local por las siguientes razones:

-En primer lugar, lo que se transmitió por la CAIXA a SAVING TRAVEL no fue una empresa o industria, sino un local.

Se requirió información a CAIXA D`ESTALVIS con el fin de que aclarase lo que se había vendido. La entidad contestó que desconocía " si existía un anterior negocio en pleno funcionamiento, limitándose la Caja a rematar el bien inmueble con sus instalaciones permanentes....el objeto de la compraventa fue la finca con sus instalaciones permanentes, sin transmisión de ningún negocio" -p. 21 del acta-.

La escritura de venta obra en el expediente y, en nuestra opinión, no hay duda, se transmite la finca con sus instalaciones permanentes, no un negocio en funcionamiento.

-En segundo lugar, si se lee el contrato de arrendamiento suscrito entre SAVING TRAVEL SA y PROMOCIONES VIEXA SA, es claro que las partes, al pactar el arrendamiento, entienden que están ante un arrendamiento de local y no ante un arrendamiento de empresa. De hecho, ambas partes están de acuerdo en la aplicación de la LAU, lo cual, como hemos visto, no sería posible si se tratase de un arrendamiento de industria que se regiría por el CC .

Por lo demás, es claro que la adquisición a la CAIXA y la suscripción del contrato de arrendamiento se hizo sin solución de continuidad y parece razonable, por lo tanto, entender que se arrendó lo que se adquirió.

En su día, debió existir una explotación hotelera, pero lo que se transmite es un edificio que al parecer se adquirió por la CAIXA en ejecución de hipoteca, no una empresa. Los asientos contables se refieren, en general, a estas instalaciones permanentes: puertas, instalaciones eléctricas, calefacción, etc. Es cierto que también consta contabilizado cierto mobiliario -no se describe-, pero no queda claro que fuese suficiente para entender que fuese posible la explotación sólo con lo transmitido, de hecho, en la p. 16 de la resolución del TEAR puede verse que se aportó documento, por el que se acreditaba que PROMOCIONES VIEXA SA, tenía derecho a retirar " mobiliario, maquinaria de hostelería e instalaciones", sin las cuales no sería posible la explotación.

-Del contrato privado de rescisión de arrendamiento suscrito el 31 de diciembre de 2005, no cabe deducir que se esté rescindiendo un contrato de empresa, pues el pacto se remite al contrato vigente y literalmente habla de " rescisión del contrato de arrendamiento" por el que PROMOCIONES VIEXA " explotaba el negocio de hostelería". No se dice que se estuviese arrendando una industria, lejos de ello, las parte se remiten a lo contratado y, como hemos visto, el objeto pactado en el contrato es el arrendamiento del inmueble.

No hay, por ello, en nuestra opinión, una prueba suficiente que permita afirmar que se hubiese arrendado una industria o empresa.

D. Pese a no arrendarse una industria podría afirmarse que la sociedad recurrente realiza una actividad económica cuando reúna los requisitos de local afecto y tenga contratada laboralmente a jornada completa a una persona.

Sobre este tema, más específicamente, conviene decir lo siguiente:

1. Nos parece relevante traer a colación lo razonando en la Consulta DGT 1685/2004, de 14 de septiembre, cuya doctrina comparte esta Sala. En esta resolución se explica, en un supuesto de grupo del art 42 del C de c, es perfectamente legítimo que la entidad arrendadora arriende un inmueble a otra entidad del grupo. Añadiendo la resolución que, al margen de que se tenga o no obligación de formular cuentas consolidadas, sólo podrá decirse que el inmueble está afecto a una actividad económica, cuando esta entidad - la arrendadora- cumpla con los requisitos establecidos en la LIRPF, dicho con más claridad, " el hecho de que la entidad arrendataria (perteneciente a grupo) del inmueble lo afecte a su actividad económica, no significa que se exima a la consultante arrendadora de realizar actividad económica en los términos expuestos", es decir, para que pueda afirmarse que el inmueble está afecto a una actividad económica, es preciso que la sociedad arrendadora cuente con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la actividad" y utilice " una persona empleada con contrato laboral y jornada completa".

2. Lo esencial, por lo tanto, será determinar si la entidad arrendadora, es decir, SAVING TRAVEL, realiza una actividad económica más allá del simple arrendamiento del inmueble. Siendo lo cierto que en la p. 74, el acta reconoce que SAVING TRAVEL no reúne los requisitos de local afecto a la gestión de la actividad de arrendamiento ni de personal. Para solventar este problema el Acuerdo de liquidación aplica la doctrina del "grupo de empresa" del ámbito laboral y, en consecuencia, sostiene con que basta con que otra entidad del grupo tenga tales elementos.

Pues bien, el TEAC en Resoluciones de 30 de junio de 2010, 23 de marzo de 2011 y 2 de febrero de 2012, en contra de lo que se dice en el Acuerdo de liquidación, afirma que no es de recibo recoger en el ámbito del IRPF y del IS, la doctrina de la Sala de lo Social del TS sobre el grupo de empresa a efectos laborales, "pues ello supondría una distorsión de la normativa fiscal de modo que esta perdería su finalidad clarificada. Además, sería difícilmente entendible que....se pasara ahora, sin modificación normativa alguna, a considerar tal exigencia cumplida por el hecho de que tal estructura mínima se situara en una entidad vinculada".

Tanto la Resolución del TEAC como la del TEAR eluden enjuiciar esta cuestión, pero lo hacen razonando que la misma no es relevante, dado que " se desarrolla una actividad económica de alquiler", es decir, se alquila una industria, pero ya hemos visto que no es así.

En suma, por las razones expuestas, sólo cabe concluir que, dadas las circunstancias del caso y las pruebas aportadas, la sociedad demandante no realiza una actividad económica en los términos establecidos en la normativa, por lo que no puede considerarse que más del 50% de su patrimonio esté afecto a una actividad económica.

E. Para cerrar el debate conviene indicar que fue objeto de discusión ante la Inspección si, como se dijo, la actividad de explotación del inmueble cesó en diciembre de 2005 o continuó, lo que exigiría en su caso determinar cual sociedad continuó con la actividad de explotación del hotel.

Pero no es necesario analizar en detalle esta cuestión desde el momento en que el TEAR en la p. 17, valorando la prueba aportada, afirma que " consideramos razonablemente acreditado" el cese efectivo de la actividad en 2005.

Lo que pasa es que, pese a considerar dicho cese acreditado en la indicada fecha, tanto el TEAR como el TEAC consideran, partiendo de que la entidad demandante había suscrito un arrendamiento de industria o empresa, no cabía entender por ello desafectado el inmueble por el mero cese de la actividad -p 14 la Resolución del TEAC- debiendo considerarse el bien afecto a una actividad económica hasta su venta. Pero ya hemos visto que, en opinión del Sala, el arrendamiento era de local no de industria.

Las consecuencias de lo anterior son claras: la liquidación debe anularse y la sanción, por ende, también, sin necesidad de analizar los argumentos relativos a la sanción y que se contienen en las pp. 61 y ss. de la demanda.

Cuarto. Sobre las costas.

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

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

FALLO

Estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Procurador D. Victorio Venturini Medina, en nombre y representación de SAVING TRAVEL SA, contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo

Central de 3 de diciembre de 2019 (RG 3196/2017) , la cual anulamos por no ser ajustada a Derecho, en los términos que se infieren del Fundamento de Derecho Segundo y con las consecuencias legales inherentes a tal declaración. Con imposición de costas a la parte demandada.

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

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el art 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

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

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