



Roj: **STSJ CL 956/2018** - ECLI: **ES:TSJCL:2018:956**

Id Cendoj: **09059330022018100044**

Órgano: **Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Burgos**

Sección: **2**

Fecha: **09/03/2018**

Nº de Recurso: **72/2017**

Nº de Resolución: **44/2018**

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **JOSE MATIAS ALONSO MILLAN**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

T.S.J.CASTILLA-LEON SALA CON/AD S-2

BURGOS

SENTENCIA : 00044/2018

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE

CASTILLA Y LEÓN. - BURGOS

SECCION 2ª

Presidente Acctal. Ilmo. Sr. D. Eusebio Revilla Revilla

SENTENCIA

Sentencia Nº: 44/2018

Fecha Sentencia : 09/03/2018

TRIBUTARIA

Recurso Nº : 72 / 2017

Ponente D. José Matías Alonso Millán

Letrado de la Administración de Justicia: Sr. Ferrero Pastrana

Ilmos. Sres.:

D. Eusebio Revilla Revilla

D. José Matías Alonso Millán

Dª. Mª Begoña González García

En la Ciudad de Burgos a nueve de marzo de dos mil dieciocho.

Recurso contencioso-administrativo número **72/2017** interpuesto por la mercantil "Ávila Shopping, S.A." representada por el Procurador don Manuel Sánchez Puelles- González de Carvajal y defendida por el letrado don Javier Povo, contra la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León (Sala de Burgos), de fecha 6 de febrero de 2017, relativa a las reclamaciones económico-administrativas tramitadas bajo el número de referencia NUM000 , y acumuladas NUM001 , NUM002 , NUM003 , NUM004 , NUM005 , NUM006 y NUM007 ("Resolución"), a través de la cual se desestimó la pretensión de la Sociedad, únicamente respecto de las reclamaciones núm. NUM000 y NUM005 , que confirman los acuerdos de liquidación correspondientes al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2011, 2012 y 2013.

Habiendo comparecido, como parte demandada, la Administración General del Estado, representada y defendida por la Abogacía de Estado, en virtud de la representación que por ley ostenta.



ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Por la parte demandante se interpuso recurso contencioso-administrativo ante esta Sala el día 7 de abril de 2017. Admitido a trámite el recurso, se reclamó el expediente administrativo; recibido, se confirió traslado al recurrente para que formalizara la demanda, lo que efectuó en legal forma por medio de escrito de fecha 1 de septiembre de 2017 que en lo sustancial se da por reproducido y en el que terminaba suplicando se dicte sentencia por la que declare la invalidez jurídica de la Resolución recurrida dictada por el TEAR de Castilla y León, así como las liquidaciones que confirmó, con expresa condena en costas a la Administración demandada.

SEGUNDO.- Se confirió traslado de la demanda por término legal a la parte demandada quien contestó a la demanda a medio de escrito de 10 de octubre de 2017 oponiéndose al recurso solicitando se desestime el presente recurso contencioso administrativo con condena en costas a la demandante.

TERCERO.- Una vez dictado Auto de fijación de cuantía y habiéndose recibido el recurso a prueba, se practicó con el resultado que obra en autos y evacuado el trámite de presentación de conclusiones escritas, quedaron los autos conclusos para sentencia, y pendientes de señalamiento de día para Votación y Fallo, para cuando por orden de declaración de conclusos correspondiese, habiéndose señalado el día **1 de marzo de 2018** para votación y fallo, lo que se efectuó. Se han observado las prescripciones legales en la tramitación de este recurso.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

PRIMERO.- Constituye el objeto del presente recurso jurisdiccional, la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León (Sala de Burgos), de fecha 6 de febrero de 2017, relativa a las reclamaciones económico-administrativas tramitadas bajo el número de referencia NUM000 , y acumuladas NUM001 , NUM002 , NUM003 , NUM004 , NUM005 , NUM006 y NUM007 ("Resolución"), a través de la cual se desestimó la pretensión de la Sociedad, únicamente respecto de las reclamaciones núm. NUM000 y NUM005 , que confirman los acuerdos de liquidación correspondientes al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2011, 2012 y 2013.

SEGUNDO.- Invoca la recurrente como motivos de su pretensión impugnatoria:

1.- Tanto el órgano de gestión como el TEAR de Castilla y León, han negado la procedencia de la aplicación del tipo reducido en el IS por mantenimiento o creación de empleo que se regulaba en la Disposición adicional duodécima del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades , aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo. De la conclusión que alcanzó el Tribunal, lo que es más relevante son los argumentos sobre los cuales construyó la fundamentación para negar a toda costa la pretensión de mi Representada. Pues ha traído a colación "cuestiones" o argumentos nuevos que no fueron analizados por el Órgano de Gestión y realiza actuaciones impropias de un órgano cuya naturaleza es revisora y no instructora.

2.- Mi representada ha acreditado el cumplimiento de los requisitos exigidos por la normativa tributaria y la doctrina (disponer de un local y una persona contratada con contrato laboral y a jornada completa) para aplicar el tipo reducido por mantenimiento y creación de empresas y, por ende, el régimen de empresas de reducida dimensión.

3.- El único motivo que llevó a la Administración tributaria a regularizar la situación tributaria de mi Representada es la regularización tributaria, sobre la base de un argumento que dista mucho de ser jurídico. Si antes no se tenía local y persona para gestionar el negocio y ahora (por referencia a la fecha a partir de la cual se dispone del mismo) no ha lugar a la aplicación del incentivo previsto en la normativa tributaria aplicada, pues el único motivo del referido cambio de "estructura" en la gestión de la actividad empresarial se debe, a juicio de la Administración, a la búsqueda de la aplicación de un incentivo fiscal: el tipo impositivo reducido por mantenimiento o creación de empleo. Por tanto, una vez acreditado su cumplimiento lo que en modo alguno puede ni debe hacer cualquier órgano de la Administración (ya sea de aplicación de los Tributos, ya sea otro revisor de la legalidad de los actos), y menos aún uno encargado de la revisión de la legalidad de los actos administrativos, es buscar una justificación de índole económico/empresarial/organizativo, ajena de todo punto a lo fiscal. El propio precepto no establece requisito antifraude alguno.

4.- Mi Representada le puso a su disposición una multitud de

documentos (e información que pudo y debió contrastar en el ejercicio de sus potestades/funciones) que acreditaban indubitadamente el cumplimiento de aquellos requisitos y, en consecuencia, la realización de una actividad de arrendamiento.



5.- El TEAR DE Castilla y León en su resolución ha ido más allá del órgano de gestión. Hasta el punto de que ha valorado declaraciones tributarias que no obran en el expediente y documentos que nunca fueron requeridos por el órgano de gestión. Algunas de ellas no constan en el expediente. No ha actuado como un verdadero órgano revisor. En primer lugar, respecto de la naturaleza del contrato suscrito con Ejecutiva Samaná. Ya tuvo ocasión de aportarse al Órgano de Gestión una copia del mismo. El contrato analizado, además de abarcar el local en el que se desarrolla la actividad económica, también comprendía la prestación de un conjunto de servicios adicionales. Servicios tales como la recepción de notificaciones, teléfono, faxes, atención a las visitas profesionales y uso de salas de reuniones. Del análisis del contrato resulta de forma indubitada que se dispone del local que exige la norma.

6.- Lo que ha hecho el Tribunal administrativo no es valorar la prueba, a pesar de cómo lo haya denominado. Y es que valorar la prueba desde un punto de vista jurídico comporta algo más; comporta extraer conclusiones del análisis de la prueba y siempre desde la perspectiva de la cuestión objeto de controversia. Ahora bien, se insiste en que tal valoración ha de hacerse desde un prisma estrictamente jurídico. La posible vinculación entre ambas entidades, que no era objeto de análisis ni de comprobación, es absolutamente irrelevante para aplicar o no el tipo reducido controvertido. En el supuesto que nos ocupa lo único que se debate es la existencia del local de negocio. Y su existencia no es controvertida.

7.- En lo que respecta a los pagos de las mensualidades, el TEAR de Castilla y León va más allá de lo que fue el Órgano de Gestión. Nunca se requirieron facturas por el Órgano de Gestión ni tampoco se puso en duda el pago de las mismas. Por ello no constan en el expediente. Pagos que, además, fueron declarados. Pagos que la otra entidad, Ejecutiva Samaná, declaró igualmente y sometió a imposición directa. Las mensualidades se abonaron a la entidad arrendadora (esto nunca se cuestionó por el Órgano de Gestión). Aun cuando tales facturas no existieran o los pagos de las mensualidades no se hubieran satisfecho (escenario que se trae a colación como mera hipótesis y que no se asume), ello no podría justificar en modo alguno la regularización tributaria efectuada, consistente en la imposibilidad de aplicar el tipo reducido por mantenimiento o creación de empleo. Pues la asunción de tal escenario hipotético lo único que podría comportar sería el inicio de un procedimiento de comprobación e investigación por el Impuesto sobre Sociedades. El Tribunal administrativo está actuando como un órgano instructor supliendo las posibles carencias en las que, a su juicio, pudo incurrir el Órgano de Gestión.

8.- En segundo lugar, respecto de determinada documentación que supuestamente ha analizado el Órgano de Gestión y el TEAR de Castilla y León y que no obra en el expediente: las declaraciones resúmenes anuales (347). Lo que se quiere dejar constancia, por su relevancia, es que la recurrente nunca aportó el modelo 347 de los periodos impositivos comprobados. La razón: nunca se le solicitó y obra en poder de la Administración. La Sociedad sí ha declarado todas las operaciones (incluida la de la adquisición del uso del local y otros servicios) con Ejecutiva Samaná.

9.- A la hora de valorar la prueba el Tribunal administrativo basa la desestimación en el hecho de que no constan algunos contratos de arrendamiento suscritos, aun cuando mi Representada facilitó al Órgano de Gestión una relación de arrendatarios y nunca se requirió información/documentación adicional alguna.

10.- Respecto del cumplimiento del requisito de tener una persona contratada con contrato laboral y a jornada completa: Filomena . Según los datos que obran en la Tesorería de la Seguridad Social no hay duda alguna de que esta persona estaba empleada con contrato laboral y a jornada completa, aunque el Tribunal considera que es artificioso.

11.- No puede negarse la validez jurídica de un testigo (ni su testimonio), simplemente por el mero hecho de que lo haya propuesto la parte y está vinculada con ella por su condición de trabajador por cuenta ajena. Pues tal actuación atenta contra las reglas procesales en materia de prueba, contenidas en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ("LGT") (artículo 105 a 108) y la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil ("Ley de Enjuiciamiento Civil ") (artículos 299 y siguientes). Como tampoco puede negarse la validez de un documento público como es la certificación expedida por la Seguridad Social. Más aún cuando no existen pruebas que permitan cuestionar/impugnar tales documentos.

12.- Acreditado el cumplimiento de los requisitos previstos por el artículo 27 de la Ley del IRPF , relativos al local y a la persona, ha lugar a la aplicación del tipo reducido en el IS por mantenimiento o creación de empleo.

TERCERO.- Tales pretensiones son rebatidas puntual y detalladamente de contrario, por la representación procesal de la Administración demandada:

1.- Que no procede aplicar el tipo reducido a entidades que no realicen actividades económicas, entendiendo que no desarrollan tales las entidades de mera tenencia de bienes. Que se establecen para el arrendamiento de inmuebles dos requisitos para que se entienda que hay actividad económica: disponer de local exclusivamente



destinado a la gestión de la actividad y utilizar al menos una persona empleada con contrato laboral a jornada completa.

2.- Aun habiendo dado de alta un local afecto a actividad de arrendamiento, no consta que la declarante sea propietaria de inmueble alguno en Madrid ni que tenga arrendado el mismo. No consta tampoco consumos eléctricos por la declarante. En el local indicado radica la actividad de asesoría de "Ejecutiva Samaná SL", entidad que presta a la demandante servicios de asesoría desde, por lo menos, 2005 hasta la actualidad.

3.- La normativa aplicable al caso que nos ocupa: El artículo 28.1 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo y las Disposiciones adicionales octava y duodécima del TRLIS. Igualmente es aplicable el artículo 114 del TRLIS en cuanto a los incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión.

4.- Son varias las resoluciones del TEAC que han establecido que no cabe aplicar este régimen y consiguientemente el tipo establecido a las sociedades de mera tenencia de bienes al no poder considerarse empresa. En este sentido destacan las resoluciones que se citan en el acuerdo del TEAR: resolución de 29 de enero de 2009 del TEAC recaída en un Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio (R.G. 5106-2008) y resolución de 30 de mayo de 2012, en unificación de criterio (R.G. 2398- 2012). Existen numerosos pronunciamientos judiciales: el Tribunal Supremo en Sentencias de 21 junio 2013 (Recurso de Casación 863/2011) y de 27 noviembre 2014 (Recurso de Casación 4070/2012). Esta Sala de Burgos del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, en su Sentencia num. 73/2014 de 4 abril (Recurso contencioso-administrativo 130/2013).

5.- El cumplimiento de los requisitos previstos para aplicar el régimen previsto para las entidades de reducida dimensión, en la medida que supone la aplicación de tipos reducidos y como tal un beneficio fiscal respecto del tipo general, deberá probarla la entidad declarante, en el caso que nos ocupa la demandante. Desde esta perspectiva, desde el primer acuerdo de 7 de febrero de 2014 de la Dependencia de Gestión Tributaria de la AEAT se le requiere a la demandante para que aporte documentación con el fin de acreditar, entre otras cosas, las condiciones establecidas en la Disposición adicional duodécima del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades para poder aplicarse el tipo reducido por mantenimiento o creación de empleo. Y lo que hace la Administración es valorar la prueba que presenta la demandante para acreditar el cumplimiento de estos requisitos. Lo que no puede la actora es pretender cercenar la posibilidad de valorar la prueba. Ni puede tampoco pretender que cuando se le requiere para acreditar un hecho sea el órgano de gestión el que necesariamente le diga qué documentos debe presentar para probarlo. Ni puede pretender que, a medida que presenta más documentos, los órganos administrativos, el TEAR en este caso, no realicen una valoración conjunta de esa prueba.

6.- La demandante pretende basar esta acreditación (los requisitos para ser considerada entidad de reducida dimensión y en particular si realizaba una actividad empresarial) en meros aspectos formales: de existencia de un contrato de subarrendamiento de una parte de un local, de existencia de un contrato con una trabajadora a tiempo completo, de factura del alquiler, de nóminas pagadas, evitando el resto de pruebas existentes que llevan a concluir que cumple con la forma (parcialmente) pero no con el fondo. Por parte de la demandante se pretende que se valore la declaración por escrito de la propia trabajadora, que impugnamos al no ser una declaración testifical, ni ser practicada con las garantías propias de las mismas.

7.- En cuanto al contrato de subarrendamiento con Ejecutiva Samaná S.L., de la lectura del mismo se desprende con claridad que no hay inmueble dedicado exclusivamente a actividad de arrendamiento. No ha aportado justificantes de pago del arrendamiento. No ha efectuado retención alguna por rendimiento del capital mobiliario al subarrendador.

CUARTO.- Por la parte recurrente se alega básicamente que reúne los requisitos como para que sea considerada como entidad de pequeña dimensión y, en consecuencia, que es aplicable la Disposición Adicional 12ª del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo , por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, pues entiende que reúne todos los requisitos y procede tributar en base a un tipo reducido. Esta Disposición Adicional regula el tipo de gravamen reducido en el Impuesto sobre Sociedades por mantenimiento o creación de empleo, y presenta la siguiente relación:

"1. En los períodos impositivos iniciados dentro de los años 2009, 2010 y 2011 (2012 y 2013), las entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios habida en dichos períodos sea inferior a 5 millones de euros y la plantilla media en los mismos sea inferior a 25 empleados, tributarán con arreglo a la siguiente escala, excepto si de acuerdo con lo previsto en el artículo 28 de esta Ley deban tributar a un tipo diferente del general:

a) Por la parte de base imponible comprendida entre 0 y 120.202,41 euros, al tipo del 20 por ciento.

En los períodos impositivos iniciados dentro del año 2011 (y 2012 y 2013), ese tipo se aplicará sobre la parte de base imponible comprendida entre 0 y 300.000 euros.



b) Por la parte de base imponible restante, al tipo del 25 por ciento.

Cuando el período impositivo tenga una duración inferior al año, se aplicará lo establecido en el último párrafo del artículo 114 de esta Ley.

2. La aplicación de la escala a que se refiere el apartado anterior está condicionada a que durante los doce meses siguientes al inicio de cada uno de esos períodos impositivos, la plantilla media de la entidad no sea inferior a la unidad y, además, tampoco sea inferior a la plantilla media de los doce meses anteriores al inicio del primer período impositivo que comience a partir de 1 de enero de 2009.

Cuando la entidad se haya constituido dentro de ese plazo anterior de doce meses, se tomará la plantilla media que resulte de ese período.

Los requisitos para la aplicación de la escala se computarán de forma independiente en cada uno de esos períodos impositivos.

En caso de incumplimiento de la condición establecida en este apartado, procederá realizar la regularización en la forma establecida en el apartado 5 de esta disposición adicional.

3. Para el cálculo de la plantilla media de la entidad se tomarán las personas empleadas, en los términos que disponga la legislación laboral, teniendo en cuenta la jornada contratada en relación con la jornada completa.

Se computará que la plantilla media de los doce meses anteriores al inicio del primer período impositivo que comience a partir de 1 de enero de 2009 es cero cuando la entidad se haya constituido a partir de esa fecha.

4. A efectos de determinar el importe neto de la cifra de negocios, se tendrá en consideración lo establecido en el apartado 3 del artículo 108 de esta Ley.

Cuando la entidad sea de nueva creación, o alguno de los períodos impositivos a que se refiere el apartado 1 de esta disposición adicional hubiere tenido una duración inferior al año, o bien la actividad se hubiera desarrollado durante un plazo también inferior, el importe neto de la cifra de negocios se elevará al año.

5. Cuando la entidad se hubiese constituido dentro de los años 2009, 2010 ó 2011 (o 2012 o 2013) y la plantilla media en los doce meses siguientes al inicio del primer período impositivo sea superior a cero e inferior a la unidad, la escala establecida en el apartado 1 de esta disposición adicional se aplicará en el período impositivo de constitución de la entidad a condición de que en los doce meses posteriores a la conclusión de ese período impositivo la plantilla media no sea inferior a la unidad.

Cuando se incumpla dicha condición, el sujeto pasivo deberá ingresar junto con la cuota del período impositivo en que tenga lugar el incumplimiento el importe resultante de aplicar el 5 por ciento a la base imponible del referido primer período impositivo, además de los intereses de demora.

6. Cuando al sujeto pasivo le sea de aplicación la modalidad de pago fraccionado establecida en el apartado 3 del artículo 45 de esta ley, la escala a que se refiere el apartado 1 anterior no será de aplicación en la cuantificación de los pagos fraccionados".

Por su parte, la Administración y el TEAR consideran que no cumple los requisitos exigidos como para aplicar el tipo reducido, pues no tiene, para el ejercicio de la actividad, un local conforme a lo recogido en el artículo 27 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio ("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. En particular, tienen esta consideración los rendimientos de las actividades extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras, y el ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas. 2. A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se entenderá que el arrendamiento de inmuebles se realiza como actividad económica, únicamente cuando concurren las siguientes circunstancias: a) Que en el desarrollo de la actividad se cuente, al menos, con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la actividad. b) Que para la ordenación de aquélla se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa").

Realmente la cuestión debatida no encuentra una solución pacífica en los tribunales de justicia, siguiendo soluciones un tanto dispares en cuanto a la aplicación del artículo 27 anteriormente transcrito como necesario para acreditar que se ejerce una actividad. No existe duda de que en principio es preciso acreditar la realización de una actividad empresarial en los supuestos de que la actividad ejercida no es sino una actividad de arrendamiento de inmuebles, por cuanto que en principio no es una actividad económica como tal y no



procedería aplicar la reducción del tipo de gravamen. Se viene exigiendo una demostración de una actividad económica en aquellas empresas o entidades que se dediquen a realizar una actividad de arrendamiento de inmuebles y esta acreditación es la que presenta discrepancias, pues una parte de la jurisprudencia exige el cumplimiento de los requisitos del artículo 27 de la Ley 35/2006 y otra parte de la jurisprudencia considera que no es preciso. Baste como ejemplo la sentencia 2356/2017, de 28 de noviembre, dictada por el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Sede Granada, Sección 2, dictada en recurso 1190/2014 :

" NOVENO.- El Derecho no es una ciencia exacta, y las dos interpretaciones de la norma expuestas en el anterior fundamento, con su lógica interna y sus argumentos, han sido acogidas por la jurisprudencia menor de los Tribunales Superiores de Justicia en distintas Sentencias.

Así, la Sentencia 820/2017, del Tribunal Superior de Justicia de Madrid , Sentencia de 27 de septiembre de 2017, recaída en el recurso 138/2016 , que cita otras muchas de ese mismo órgano judicial, sigue la tesis de la Administración, y expone, en síntesis, que:

" A efectos de lo dispuesto en el artículo 108 del Texto Refundido, se entenderá que el arrendamiento de inmuebles se realiza como actividad económica, únicamente cuando concurren las siguientes circunstancias:

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

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

A falta de un precepto similar en la Ley del Impuesto sobre Sociedades cabe acudir a (...) -la Ley del IRPF- para determinar si se ejerce realmente una actividad económica, en el caso de que la actividad desarrollada sea el arrendamiento de inmuebles, no por analogía, como pretende la entidad recurrente en la demanda, sino porque la interpretación de las normas tributarias ha de ser integradora y coherente (...)

En consecuencia, el cumplimiento de los dos requisitos establecidos en el precepto transcrito es necesario y sería suficiente con el incumplimiento de uno de ellos para que se entendiese que el arrendamiento no se realiza como actividad empresarial."

En el mismo sentido podemos citar la Sentencia 597/2017, del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, de 13 de julio de 2017, recaída en el recurso 132/2014 , que también cita otras con el mismo criterio del mismo órgano judicial, y la Sentencia 807/2017, del Tribunal Superior de Justicia de Valencia, de 4 de julio de 2017 .

DÉCIMO.- Como antes se expuso, también hay otras resoluciones de otros órganos judiciales que sostienen la tesis de la mercantil recurrente en este proceso.

Así, la Sentencia 104/2016, del Tribunal Superior de Justicia de Murcia , Sentencia de 18 de febrero de 2016, recaída en el recurso 399/2013 , expone que:

"puede afirmarse que estos requisitos -tener un local destinado exclusivamente al arrendamiento, y al menos un trabajador contratado- tienen su ámbito limitado al IRPF, de manera que no pueden aplicarse en el Impuesto sobre Sociedades, salvo disposición expresa en este sentido";

(...) "ciertamente el legislador no ha limitado la aplicación de estos beneficios por tipos de sociedades, sino solo en función de la cifra de negocios, pues el artículo 108 TRLIS establece que los incentivos fiscales establecidos en el capítulo XII de dicha Ley, se aplicarán "siempre que el importe de la cifra de negocios habida en el período impositivo anterior sea inferior a 8 millones de euros";

(...) "Querer reducir la actividad empresarial a la necesidad de tener empleados y local y en base a ello a afirmar que como no se tiene no se desarrolla actividad empresarial, no es correcto, ya que la actividad empresarial se define por la actividad que se desarrolla, siendo la existencia de empleados o no un dato a tener en cuenta pero no lo esencial, que consiste en la ordenación de medios para desarrollar una actividad de beneficio";

En el mismo sentido podemos citar la Sentencia 117/2014, del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria, de 19 de marzo de 2014, recaída en el recurso 193/2013 , que en síntesis expone que la cuestión jurídica estriba en determinar si la regulación del TRLIS condiciona, o no, la aplicación del Régimen Especial de Incentivos Fiscales para las Empresas de Reducida Dimensión a la concurrencia de los requisitos exigidos por el art. 27 de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Física , concluyéndose que los criterios de interpretación histórico, sociológico y teleológico de la normativa actualmente aplicable no permiten establecer la vinculación pretendida del art. 108 del TRLIS al art. 27 de la LIRPF , ya que la finalidad del Régimen Especial regulado en el art. 108 del TRLIS es estimular la economía y no hay razón, ante la inexistencia de norma expresa alguna, para negar el acceso al régimen, a una sociedad mercantil que se dedica al arrendamiento de inmuebles, es decir, a actividades económicas en el sentido jurídico-mercantil del término, so pretexto de que carece de local



y de empleados, máxime cuando el régimen resulta aplicable a personas físicas que obtengan rendimientos de la utilización, por cuenta propia, de medios de producción o recursos humanos con la finalidad de intervenir en la vida económica. Sin embargo existe un voto particular de dos magistrados que discrepan del criterio expuesto en la sentencia.

UNDÉCIMO.- Esta Sala y Sección ha formado criterio sobre esta cuestión jurídica en las Sentencias recaídas en los recursos 232/2013 y 541/2013, y, una vez analizado el estado de la cuestión, con esta Sentencia se reitera como criterio que para que sea de aplicación el gravamen reducido que establece el artículo 114 del Texto Refundido es necesario que la sociedad desarrolle una actividad empresarial, y para ello es necesaria una organización de medios personales y materiales para intervenir de forma efectiva en la distribución de bienes o servicios en el mercado, actividades que no desarrollan las entidades de mera tenencia y arrendamiento de bienes.

El simple arrendamiento de bienes no se reputa actividad económica por la Ley reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) si no se cuenta con un local exclusivamente dedicado a la gestión de la actividad y al menos una persona empleada con contrato laboral.

No se trata de realizar una aplicación analógica, sino de realizar una interpretación integradora y de conjunto de todas las normas del ordenamiento jurídico tributario.

La finalidad de la norma es reducir la tributación efectiva de las empresas de reducida dimensión que realizan verdaderas actividades económicas, lo que no sucede con empresas que se dedican al arrendamiento de bienes sin tener un local para ello ni personal contratado".

QUINTO.- Recogida la anterior jurisprudencia y atendiendo a lo dispuesto en la Disposición Adicional 12ª del Real Decreto Legislativo 4/2004, procede determinar si realmente la aquí recurrente tenía a su disposición un local exclusivamente dedicado a la gestión de la actividad y si al menos tenía una persona con contrato laboral a jornada completa; que es realmente lo discutido en el pleito.

La Administración llega a la conclusión de que no se cumplían estos dos requisitos acumulativamente exigidos razonando, como se recoge en la Liquidación provisional ejercicio 2013 (Referencia: NUM008):

"4.- Por lo que se refiere al primero de los requisitos, la entidad, con fecha 15-12-2010, da el alta en Impuesto sobre Actividades Económicas local de actividad de arrendamiento con 19 M2 y sito en Cl Doctor Esquerdo, 103 de Madrid. Sin embargo, no consta a esta AEAT que la declarante sea propietaria de inmueble alguno en Madrid. Tampoco consta que tenga arrendado el citado inmueble (no presenta informativa modelo 180 ni autoliquidación modelo 115 ni consta en su informativa modelo 347 de 2013 compra alguna con clave de arrendamiento). Tampoco consta para el sujeto pasivo consumos eléctricos en dicho inmueble.

En el citado inmueble de Cl. Doctor Esquerdo, 103 lo que radica es el local de actividad de asesoría de Ejecutiva Samana SL, entidad que, según informativa modelo 347 de la declarante, le presta servicios de asesoría desde, por lo menos, 2005 hasta la actualidad y cuyo administrador es el mismo que el del sujeto pasivo objeto del presente procedimiento.

Por tanto, no queda acreditado que se destine en exclusiva un local para el ejercicio de la actividad de arrendamiento.

De otra parte, no hay razón económica lógica, más allá de la minoración del pago fiscal, para la afectación parcial de un local sito en Madrid para la realización de una actividad que sigue siendo la misma desde su inicio (alquiler de locales de un centro comercial sito en Ávila) y que hasta 2010 no precisó de local alguno, aún disponiendo de gran cantidad de metros cuadrados en Ávila.

5.-Por lo que se refiere al requisito de personal, tampoco se considera acreditado.

Al igual que se ha expuesto para el local, a fines de 2010, la entidad da de alta a trabajadora Filomena, pero no queda acreditado que ésta destine una jornada completa a tareas de gestión de la declarante. Por el contrario, lo que si se ha constatado es que hasta la fecha de alta Doña Filomena era trabajadora desde años atrás de la citada asesoría del sujeto pasivo Ejecutiva Samana SI y que sigue desarrollando su trabajo en el local de actividad donde lo venía desarrollando: en el domicilio de actividad de la asesoría del sujeto pasivo (Doctor Esquerdo, 103 de Madrid).

De otra parte, más allá de minorar sus pagos fiscales, no se encuentra sentido económico lógico a contratar a trabajadora y asumir costes de antigüedad, ello en un contexto de crisis económica general y muy en particular en sector inmobiliario, para seguir desarrollando la misma actividad que se venía ejerciendo (alquiler de locales comerciales en centro comercial de Ávila). Máxime si la presunta trabajadora presta sus servicios en Madrid en



el local de la asesoría del sujeto pasivo (y con administrador compartido), encontrándose el objeto de actividad en Ávila.

Primero.- por lo que se refiere al manifiesto de Dña. Filomena conviene, en primer lugar, resaltar su relación de dependencia respecto de Dña. Aurora , que controla más del 50% del capital social de Ejecutiva Samaná SL, y del sujeto pasivo objeto de la presente, lo que hace que sus manifestaciones no puedan tener el valor probatorio que el de parte totalmente independiente.

Y no obstante lo dicho, no se explica que, según manifestaciones aportadas, reciba en Madrid correo ordinario de sociedad con domicilio fiscal y social en Ávila, donde radica la totalidad de su inmovilizado. Manifiesta, también, filtrar llamadas, correos, control de agenda: ¿de quien? si no hay más personal en la sociedad. Igualmente, dice encargarse de impagados, pagos, cobros, cheques, fianzas Sin embargo, según datos obrantes en bases de datos de esta AEAT, las sucursales bancarias por las que pasan buena parte de los movimientos bancarios radican en Ávila, Collado Villalba, Las Rozas ... Lugares todos ellos distantes del local de actividad que se pretende.

- Por otra parte, radicando la totalidad del inmueble objeto de arrendamiento en la ciudad de Ávila, no consta desplazamiento alguno de Doña Filomena a esta ciudad que generado derecho a percepción de dieta por desplazamiento, según se desprende de informativa modelo 190 de 2013.

Finalmente , más allá del escrito, no se aporta elemento probatorio alguno de lo que en él se recoge sobre las labores de Dña. Filomena .

A todo lo expuesto, cabe añadir que carece de explicación de naturaleza económica, más allá del ahorro fiscal, que, en un contexto de crisis económica, especialmente en el sector inmobiliario, que el sujeto pasivo hasta 2010 opere sin personal y tribute a tipo general y desde 01/01/2011 requiera de personal para realizar las mismas gestiones que antes se hacían sin él y se hacían por la asesoría para la que éste prestaba su trabajo y que sigue prestando servicios a sujeto pasivo.

Segundo.- Por lo que se refiere al contrato de subarrendamiento entre Ejecutiva Samaná y el sujeto pasivo, en orden a ponderar su valor probatorio, conviene volver a indicar que tanto subarrendador, como subarrendatario son mercantiles dominadas a más de 50% Dña. Aurora , por tanto vinculadas. Tampoco se puede dejar de mencionar que no consta que el sujeto pasivo haya efectuado retención alguna por rendimiento de capital inmobiliario al subarrendador, ni que lo haya consignado en la oportuna informativa de 2013, lo que llama especialmente la atención tratándose de entidades vinculadas y con relación comercial entre ellas.

De otra parte, de la lectura del contrato, se desprende con claridad que no hay inmueble dedicado exclusivamente a actividad de arrendamiento, sino, de ser cierto, lo que, como se ha dicho, no queda probado, un despacho dentro de un inmueble y sin autonomía o separación alguna: contrato mensual, se comparte servicios generales (fax, teléfono, recepción...) y hasta local de reuniones.

Finalmente, como se ha expuesto para personal asalariado, no hay justificación de naturaleza económica, más allá del ahorro fiscal, para la necesidad de un local del que no se disponía hasta 2010".

Igualmente la resolución del TEAR razona:

"En lo referente al local, se aporta por la reclamante un contrato de subarriendo de una Oficina número 3, de 18 metros cuadrados en la calle Doctor Esquerdo número 105 de Madrid por parte de Ejecutiva Samana SL a Manilex Ávila S.A. (anterior denominación de Ávila Shopping) con fecha de 01/12/2010. Este contrato no sólo abarcaría el alquiler del local de Ejecutiva Samana SL sino también otro conjunto de servicios adicionales, como son los de permitir la domiciliación de la actividad profesional en esta dirección, recepción de correos, teléfonos, faxes, internet, atención a las visitas personales, y uso de las salas de reuniones.

En la valoración de este contrato, lo primero que debe señalarse es que se trata de un contrato donde interviene Aurora , quien ostenta la condición de Consejera Delegada de Ejecutiva Samana SL y es también conforme la declaración del Impuesto sobre Sociedades 2011, 2012 y 2013 que consta en el expediente social al 52,97% y administradora de Ávila Shopping SA. Según consta en el acuerdo de liquidación y no se discute por la reclamante, desde 2005 Ejecutiva Samana SL presta servicios de asesoría a la reclamante.

Pese a que se fija un importe de 650€ más IVA de renta mensual, no consta en el expediente facturas, ni pagos de dicho alquiler. No consta tampoco que Ávila Shopping SA, como consecuencia de la actividad que alega desarrollar, haya practicado ninguna retención el arrendamiento del local a Ejecutiva Samana SL (que debería haber autoliquidado y declarado en el modelo 180) ni que haya declarado en sus operaciones con terceros su relación con Ejecutiva Samana SL (modelo 347). Aunque obviamente pueda desarrollarse la actividad en Madrid sobre un local situado en Ávila, no consta en el expediente contratos de arrendamiento con las empresas (anexo 8 de las alegaciones) que señalan ocupar los locales del Centro Comercial y que pudiera justificar la necesidad



de local en Madrid. De este modo, más que estar exigiendo un motivo económico válido para la aplicación del régimen de reducida dimensión, esta Sala comparte el criterio expuesto por la Oficina Gestora donde no permite darse por acreditado como local exclusivamente destinado a una actividad de arrendamiento de inmuebles, al subarriendo de una parte de un local de una entidad vinculada que presta los servicios de asesoría a la reclamante y sin rastro de haberse pagado renta alguna.

Análoga conclusión a la alcanzada con el artificioso subarriendo expuesto, debe darse al pretendido cumplimiento del requisito de disponer de Filomena como empleada con contrato laboral y jornada completa. Filomena, trabajadora de Ejecutiva Samana SL de forma previa a su incorporación a la reclamante según alegaciones, vendría a desarrollar unas nuevas funciones en el mismo local donde trabajaba. La Oficina Gestora no da por acreditadas las tareas que manifiesta Filomena según documento Anexo 5 de alegaciones, pues no hay rastro en el expediente de la intervención de Filomena en esas tareas aludidas, sin que conste tampoco si la subcontratación de la explotación del Centro Comercial haya cesado para justificar emplear a una persona con jornada laboral a tiempo completo. No constan en el expediente contrato laboral, nóminas, retenciones que complementen el Informe de vida laboral de la Seguridad Social adjuntado en alegaciones".

SEXTO.- La mercantil recurrente considera que varios de los documentos no se aportaron porque no fueron requeridos y otros documentos, como por ejemplo las "Declaraciones Resúmenes Anuales", son documentos que ya posee o están al alcance de la Administración.

Es indudable que cuando se le requiere los documentos, la mercantil debe aportar estos documentos, pero es indudable que aporta aquellos documentos de los que no dispone la Administración y aquellos documentos que le han sido pedidos y que, cuando se le piden por fórmulas genéricas, estima son los suficientes para acreditar aquellos hechos aducidos que no son reconocidos por la Administración. Por otra parte, es indudable que al tratarse de una deducción, quien debe acreditar el cumplimiento de los requisitos de la deducción es la obligada tributaria que pretende aplicar la deducción, conforme a lo recogido en los artículos 105 y siguientes de la Ley General Tributaria; pero igualmente, es la Administración la que debe indicar que la documentación aportada es insuficiente o la considera insuficiente, requiriendo la aportación de una nueva documentación; siendo la Administración la que debe valorar la suficiencia o insuficiencia de esta documentación a los efectos de considerar la misma adecuada para los fines pretendidos de acreditar la procedencia de la deducción.

Considerad os estos parámetros, la parte recurrente entiende que la Administración sólo debe entrar a dilucidar sobre si se cumplen los requisitos formales y se prueba documentalmente la concurrencia de los requisitos exigidos por la Ley, entre ellos los requisitos exigidos por el artículo 27 de la Ley 35/2006 (pues en ningún momento se ha alegado por la parte que no sea aplicable este artículo). En ese sentido, aporta no solamente un contrato de arrendamiento, sino que además aporta la acreditación del pago de la renta del inmueble y el pago de las nóminas a la trabajadora, como también aporta las "Declaraciones Resúmenes Mensuales", y un documento firmado por la trabajadora en el que se especifica por la misma los trabajos que realiza.

En conclusión, se acredita un contrato de arrendamiento de una oficina que dice destinada en exclusiva para llevar a cabo la gestión de la actividad, sin perjuicio de que este contrato de arrendamiento sea más complejo que un mero contrato de arrendamiento de local, pues incluye otra serie de servicios a prestar por la arrendadora del local. Sin embargo, no podemos concluir que estos servicios que se van a prestar por la arrendadora, se presten en el mismo local, en cuyo caso es cierto que nos encontraríamos ante un supuesto de arrendamiento de local que no está destinado en exclusiva a la gestión de la actividad por parte de la empresa que pretende la deducción tributaria, sino que además sería utilizado por otra mercantil distinta, con la que mantiene una relación "arrendaticia". Todos estos otros servicios no implican en principio que se presten en el mismo local, ni implican que la prestación por otra mercantil lleve a la consideración de que el local no se destine exclusivamente al ejercicio de la actividad por parte de la aquí recurrente. Es cierto que no se aporta un contrato de electricidad, ni el pago de las facturas de la electricidad, pero indudablemente, en un supuesto en el que un inmueble o una planta de un inmueble distribuido en distintas oficinas-locales, puede perfectamente que no exista diferenciación de contadores eléctricos. Realmente se aporta un contrato de arrendamiento en el que se acredita que se encuentra a su disposición para su uso exclusivo un local; si la Administración entendió que no es suficiente este contrato de arrendamiento, antes de resolver pudo y debió exigir la aportación de documentación complementaria, como pueda ser los planos de este local para poder saber si está configurado como un local independiente que permita un uso exclusivo por parte de la aquí recurrente.

Tampoco puede considerarse que no se acredite que la persona contratada se haya contratado a jornada completa y se haya contratado para prestar un servicio a la aquí recurrente. Se aportan nóminas del pago de salario a esta trabajadora y se aporta el contrato laboral en el que se indica que trabaja a jornada completa, así como la documentación que acredita que esta trabajadora ha pasado a prestar sus servicios a la aquí recurrente. Si la Administración considera que no era suficiente esta acreditación de tener una trabajadora a tiempo completo, pudo y debió requerir la aportación de mayor documentación, pero en principio, salvo que



realmente la documentación presentada fuese una documentación no ajustada a la realidad y por consiguiente falsa, en cuanto que no recogiese la situación real, es una documentación suficiente para acreditar que la mercantil tiene contratada a una persona a tiempo completo para realizar labores exclusivamente de su actividad en esta mercantil.

Puede que la contratación de esta persona y el arrendamiento del local para su uso exclusivo sea única y exclusivamente para pagar menos impuestos, pero ello no implica que sea fraudulenta. Cosa distinta es que este pagar menos impuestos fuese contrario a la normativa tributaria, pero si se adopta una especial configuración de la empresa totalmente ajustada a la legalidad que lleva la consecuencia de tener que pagar menos impuestos, ello indudablemente está perfectamente permitido por la ley y es perfectamente entendible en el actuar empresarial, que busca obtener un mayor beneficio en su actividad. Sería criticable y no podría admitirse si la actuación empresarial se realizase para vulnerar la normativa tributaria, pero no si no la vulnera, sin perjuicio de que el único beneficio pueda ser el exclusivamente tributario.

Todo ello determina la ineludible conclusión de que procede estimar el recurso interpuesto y anular las resoluciones administrativas impugnadas.

ULTIMO. - Costas.

La estimación del recurso llevaría consigo, por aplicación del art.139.1 de la LJCA , en la redacción otorgada por la Ley 37/11, la expresa condena a la demandada al pago de las costas causadas; pero la dificultad en concretar el alcance y contenido de lo que se debe entender por local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la actividad y la dificultad de concretar si realmente la persona contratada presta su actividad en exclusiva, a tiempo completo, a la aquí recurrente o parte de este tiempo lo emplea para realizar actividad de otra empresa, así como la dificultad de concretar la aplicación a estos supuestos del artículo 27 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas , llevan a considerar por esta Sala que no procede la imposición de costas.

VISTOS los artículos citados y demás de pertinente y general aplicación la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, con sede en Burgos, ha dictado el siguiente:

FALLO

Que se estima el recurso contencioso-administrativo número **72/2017** interpuesto por la mercantil "Ávila Shopping, S.A." representada por el Procurador don Manuel Sánchez Puelles-González de Carvajal y defendida por el letrado don Javier Povo, contra la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León (Sala de Burgos), de fecha 6 de febrero de 2017, relativa a las reclamaciones económico-administrativas tramitadas bajo el número de referencia NUM000 , y acumuladas NUM001 , NUM002 , NUM003 , NUM004 , NUM005 , NUM006 y NUM007 ("Resolución"), a través de la cual se desestimó la pretensión de la Sociedad, únicamente respecto de las reclamaciones núm. NUM000 y NUM005 , que confirman los acuerdos de liquidación correspondientes al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2011, 2012 y 2013.

Y en virtud de dicha estimación procede declarar la anulación de la resolución del TEAR en cuanto a la confirmación de las liquidaciones correspondientes al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2011, 2012 y 2013, así como procede declarar la anulación de estas liquidaciones.

Todo ello sin que proceda la condena en costas a ninguna de las partes.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo y/o ante la Sección de Casación de la Sala de lo Contencioso-Administrativo con sede en el Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, de conformidad con lo previsto en el art. 86.1 y 3 de la LJCA , en su redacción dada por la LO 7/2015 de 21 de julio y siempre y cuando el recurso, como señala el art. 88.2 y 3 de dicha Ley , presente interés casacional objetivo para la formación de Jurisprudencia; mencionado recurso de casación se preparará ante esta Sala en el plazo de los treinta días siguientes a la notificación de esta sentencia y en la forma señalada en el art. 89.2 de la LJCA .

Una vez firme esta sentencia, devuélvase el expediente administrativo al órgano de procedencia con certificación de esta resolución para su conocimiento y ejecución.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.