



Roj: **STSJ M 1000/2018 - ECLI:ES:TSJM:2018:1000**

Id Cendoj: **28079330052018100036**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **5**

Fecha: **07/02/2018**

Nº de Recurso: **473/2016**

Nº de Resolución: **45/2018**

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **JOSE IGNACIO ZARZALEJOS BURGUILLO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Quinta

C/ General Castaños, 1 , Planta 1 - 28004

33009710

NIG: 28.079.00.3-2016/0012142

Procedimiento Ordinario 473/2016

Demandante: D./Dña. Jose Enrique

PROCURADOR D./Dña. ESPERANZA APARICIO FLOREZ

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID MEH

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN QUINTA

S E N T E N C I A 45

Ilmos. Sres.:

Presidente:

D. José Alberto Gallego Laguna

Magistrados:

D. José Ignacio Zarzalejos Burguillo

D^a María Rosario Ornos Fernández

D^a María Antonia de la Peña Elías

D^a Carmen Álvarez Theurer

En la villa de Madrid, a siete de febrero de dos mil dieciocho.

VISTO por la Sala el recurso contencioso administrativo núm. **473/2016**, interpuesto por **D. Jose Enrique** , representado por la Procuradora D^a Esperanza Aparicio Flórez, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid fecha de 28 de marzo de 2016, que desestimó la reclamación nº NUM000



deducida contra liquidación provisional relativa al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2011; habiendo sido parte demandada la Administración General del Estado, representada y defendida por su Abogacía.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Interpuesto el recurso y seguidos los trámites prevenidos por la Ley de esta Jurisdicción, se emplazó a la parte actora para que formalizase la demanda, lo que verificó mediante escrito en el que, tras exponer los hechos y fundamentos de Derecho que estimó de aplicación, suplicaba se dicte sentencia por la que se anule la resolución recurrida.

SEGUNDO.- El Abogado del Estado contestó a la demanda mediante escrito en el que suplicaba se dicte sentencia que desestime el recurso.

TERCERO.- No habiéndose solicitado el recibimiento a prueba quedaron conclusas las actuaciones, señalándose para votación y fallo del recurso el día 6 de febrero de 2018, en cuya fecha ha tenido lugar.

Ha sido Ponente el Magistrado Ilmo. Sr. D. José Ignacio Zarzalejos Burguillo, quien expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- El presente recurso tiene por objeto determinar si se ajusta o no a Derecho la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 28 de marzo de 2016, que desestimó la reclamación deducida por el actor contra liquidación provisional relativa al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2011, por importe de 15.451,88 euros.

SEGUNDO.- Los hechos relevantes para el análisis del presente recurso, acreditados documentalmente, son los siguientes:

1.- Por acuerdo de 20 de febrero de 2013 la Agencia Tributaria dispuso el inicio de un procedimiento de comprobación limitada en relación con el IRPF, ejercicio 2011, y requirió al interesado para aportar la siguiente documentación:

"Certificado acreditativo de las retenciones e ingresos a cuenta del arrendamiento de inmuebles urbanos.

Certificados de retribuciones y retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos de actividades económicas, para justificar las discrepancias entre lo declarado y los datos de los que dispone la Administración por estos conceptos.

Justificación de la deducción por rendimientos obtenidos en Ceuta y Melilla, aportando certificado de residencia."

2.- El reseñado procedimiento finalizó con liquidación provisional de fecha 31 de julio de 2013, de la que resultó una deuda de 15.451,88 euros (14.661,55 euros de cuota y 790,33 euros de intereses de demora), con esta motivación:

"Con el alcance y limitaciones que resultan de la vigente normativa legal y de la documentación obrante en el expediente, y partiendo exclusivamente de los datos declarados, de los justificantes de los mismos aportados y de la información existente en la Agencia Tributaria, se ha procedido a la comprobación de su declaración, habiéndose detectado que en la misma no ha declarado correctamente los conceptos e importes que se destacan con un asterisco en el margen de la liquidación provisional. En concreto:

- Errores aritméticos o diferencias de cálculo detectados en determinadas partidas de su declaración.

- Se estiman las alegaciones parcialmente en lo que respecta a la deducción por Ceuta y Melilla en cuanto a los dividendos percibidos. Respecto a la deducción por rendimientos de actividad profesional, con la documentación aportada no se prueba que la actividad profesional efectivamente se ejerza en Ceuta, pues, aunque el destinatario de los servicios profesionales tenga su sede en dicha ciudad y se hayan realizado desplazamientos (no se aporta documentación justificativa de las fechas de dichos desplazamientos) y se hayan realizado negociaciones jurídicas que tuvieron lugar en la sede de la Autoridad Portuaria, no queda probado que el asesoramiento general, diario y personal se haya realizado en Ceuta. No queda probado que las operaciones ni los servicios profesionales se hayan prestado en la antedicha ciudad."

3.- La indicada liquidación ha sido confirmada por la resolución del TEAR de Madrid ahora impugnada, que expone en su tercer fundamento jurídico los siguientes argumentos:

"TERCERO: La única cuestión que se plantea en cuanto al fondo consiste en decidir si es conforme a Derecho el acuerdo de liquidación impugnado. El reclamante aporta certificados que acreditan que presta servicios



profesionales a la compañía Petrolifera **Ducar** SL, que fueron servicios puntuales, y que comportaban la necesidad de ser realizados efectivamente en la ciudad de Ceuta. Niega que se prestaran servicios profesionales de asesoramiento diario o de carácter general.

La documentación aportada prueba la prestación de servicios de asesoramiento jurídico sobre las modificaciones del planeamiento urbanístico de Ceuta que incluía negociaciones con la Presidencia de la Ciudad Autónoma, prueba también la realización de negociaciones con la Autoridad Portuaria con la finalidad de ampliar las instalaciones de la compañía en la zona portuaria. Sin embargo, el interesado tiene su despacho profesional en Jerez de la Frontera y, por consiguiente, no es razonable pensar que el 100% de los trabajos realizados para la prestación de los referidos servicios se llevaran a cabo desde Ceuta sin intervención alguna de los medios materiales y personales que tienen su sede en Jerez de la Frontera.

Es inverosímil que desde la propia sede profesional del interesado no se redactasen informes, se hicieran consultas a base de datos, se enviaran y se recibieran correos electrónicos o se mantuvieran conversaciones telefónicas del propio interesado o de colaboradores del mismo. Y, de otra parte, no aparece en el expediente ni un contrato de servicios profesionales, ni una factura que permita determinar con certeza que parte de los servicios se consideran "efectivamente prestados" en Ceuta y que parte de los mismos se consideran prestados desde Jerez de la Frontera. Que una parte de la actuación profesional del reclamante se haya prestado efectivamente en Ceuta no excluye que otra parte de sus servicios profesionales haya sido prestado desde su despacho profesional o mediante su actuación en otra ciudad distinta de Ceuta.

Y habida cuenta de que la deducción por rentas obtenidas en Ceuta o Melilla es un beneficio fiscal y que, por tanto, debe ser interpretado restrictivamente de acuerdo con el artículo 14 de la LGT, y toda vez que este Tribunal no puede determinar que parte de la facturación se refiere a servicios "efectivamente" prestados en Ceuta y que parte de la facturación comprende servicios de otra naturaleza, toda vez que la carga de la prueba corresponde al interesado, las alegaciones del mismo deben ser desestimadas."

TERCERO.- El actor solicita en la demanda la anulación de la liquidación recurrida alegando, en síntesis, que la cuestión debatida consiste en determinar la procedencia de la deducción prevista en el art. 68.4.2º de la Ley de IRPF, por haber prestado efectivamente sus servicios en Ceuta para una empresa que tiene allí su actividad exclusiva.

Considera errónea la interpretación que hace la Administración de ese precepto legal y del art. 58 del RIRPF por desviarse de los principios y de la praxis consagrados por la doctrina sobre la deducción por rendimiento obtenidos en Ceuta y Melilla por el ejercicio de una actividad económica. Ambos preceptos muestran que, para tener derecho a la deducción analizada por parte de quienes no residen habitualmente en Ceuta, es preciso que estos obtengan en dicha plaza determinadas rentas, en este caso derivadas del ejercicio de actividad profesional, sin que concurra ningún otro requisito o condicionante para la aplicación de este beneficio fiscal, no exigiendo que las tareas deban ser ejecutadas física y/o de manera presencial por el profesional en Ceuta o Melilla.

Afirma que hay pruebas en el expediente que acreditan que realizó servicios de forma efectiva y presencial en Ceuta, aunque tuviera su despacho profesional ubicado fuera de esa ciudad, por lo que es aplicable tal deducción, pues mientras la deducción de rentas del trabajo sí requiere legalmente que el trabajador tenga residencia habitual en Ceuta, al profesional beneficiario de esta deducción por el ejercicio de actividades económicas en Ceuta no se le impone este requisito y tampoco que tenga establecimiento permanente o despacho físicamente ubicado en dichas plaza; requisitos que se exigían en normas ya derogadas.

En cuanto a los principios con los que podrían ser interpretadas de forma sistemática estas normas de IRPF, destaca que en la Ley del IVA los servicios prestados por profesionales a otros empresarios o profesionales se entienden localizados en función de la sede de estos, y que la normativa del IRNR emplea dos puntos de conexión: a) el criterio del lugar de ejecución material de dicha prestación (para las actividades económicas); b) el criterio del lugar de utilización del servicio prestado (en las prestaciones de servicios).

Por todo ello, en cuanto a la interpretación finalista del art. 68.4 LIRPF, estima que el criterio de conexión más acorde con el interés nacional que persigue el legislador es el de la utilización del servicio profesional en Ceuta, atendiendo a las dificultades derivadas de una peculiar situación geográfica y a la necesidad de compensar circunstancias adversas, para así propiciar el desarrollo económico y social de esta ciudad autónoma, pues el beneficio fiscal está orientado a incentivar tanto la residencia en Ceuta como el establecimiento de empresas en esa ciudad o el desplazamiento de profesionales y trabajadores desde el resto del territorio nacional a esa plaza extrapeninsular, de modo que la aplicación del art. 68.4 de la LIRPF no puede excluir a aquellos profesionales no residentes en Ceuta que no tuvieran despacho profesional en esa ciudad, discriminándolos sin base legal respecto de aquellos otros profesionales que residen o tienen despacho profesional en ese territorio.



Añade que la fundamentación de la resolución recurrida vulnera el principio de libre ejercicio de la actividad profesional de la Abogacía dentro del territorio nacional, tutelado por la llamada Ley "Omnibus", por imponer artificialmente discriminaciones fiscales en función de la ubicación geográfica del despacho profesional del contribuyente, en términos que la normativa fiscal no contempla, siendo también contraria contradictoria con: a) la normativa reguladora de la libre circulación de profesionales de la abogacía dentro del territorio nacional, y con b) una extendida realidad social y tecnológica que generaliza el uso de despachos u oficinas virtuales o telemáticos para el desempeño de tareas profesionales desde dispositivos móviles.

Plantea también el recurrente la infracción de los arts. 102.2.c), 103.3 y 124 de la LGT por ausencia de verdadera motivación en el acto de liquidación y en la resolución que lo ratifica, actos que se basan en consideraciones especulativas, hipotéticas y carentes de prueba.

Aduce que la resolución recurrida ignora todos los documentos aportados en el trámite de audiencia, en concreto: a) certificación expedida por D. Gines el 4 de junio de 2013, en su condición de Presidente de la Autoridad Portuaria de Ceuta, en la que consta que en el año 2011 el recurrente realizó ante la Autoridad Portuaria de Ceuta tareas de asesoramiento jurídico, dirigidas a desarrollar las posibilidades de ampliación de Petrolífera **Ducar** S.L. en los nuevos desarrollos portuarios en curso; b) certificación de D. Romulo , Consejero de Programación y Relaciones con otras Administraciones de la ciudad de Ceuta, fechada el 15 de junio de 2013, en la que consta que el recurrente realizó diversos desplazamientos a la ciudad de Ceuta, manteniendo relaciones de trabajo para estudiar las posibilidades y determinaciones del traslado de las instalaciones de almacenamiento de combustible ubicadas en San Amaro a la zona portuaria; c) certificación emitida por el Secretario del Consejo de Administración de Petrolífera **Ducar** S.L., fechada el 16 de marzo de 2013, que justifica los servicios prestados por el recurrente a dicha empresa durante el ejercicio 2011 y que dieron lugar a los rendimientos profesionales objeto de controversia, servicios que eran de dos tipos: 1º) asesoramiento jurídico sobre las modificaciones del planeamiento urbanístico de la ciudad de Ceuta, negociando con la Presidencia de la ciudad autónoma el marco que pudiera posibilitar el traslado de instalaciones de Petrolífera **Ducar** S.L. desde su actual ubicación en la barriada de San Amaro a la zona expansiva portuaria; 2º) asesoramiento en las negociaciones realizadas por la Autoridad Portuaria para ampliar las instalaciones de la compañía. Y en la propia certificación del Consejo de Administración se aclara que la prestación de tales servicios comportan la necesidad de desplazarse reiteradamente a la ciudad de Ceuta para realizar sus funciones de asesoramiento en la sede de las autoridades competentes.

Invoca también que es inexplicable que el TEAR suprima la deducción con base en hipotéticas tareas de carácter secundario, accesorio, de escasa relevancia o prescindibles que se suponen realizadas en Jerez, cuando en la propia resolución impugnada se reconoce la existencia de actuaciones esenciales o sustantivas del encargo profesional de Petrolífera **Ducar** S.L. que sí fueron realizadas en Ceuta de modo incuestionable (negociaciones y gestiones ante autoridades y organismos de la ciudad autónoma), agregando que no hay evidencia lógica o indicio razonado que permitan suponer la existencia de tareas profesionales complementarias, accesorias o subsidiarias a las que configuran el encargo de dicha sociedad. Cita y transcribe asimismo diversas sentencias en apoyo de su tesis.

Denuncia igualmente la infracción de los arts. 114 y 105 de la LGT y de la jurisprudencia que los interpreta, así como la subversión de los principios sobre carga de la prueba en el procedimiento de comprobación limitada, exponiendo que una vez el contribuyente ha puesto a disposición de la Administración tributaria unas pruebas documentales suficientes para que quede acreditada su pretensión, desde ese momento deben ser los órganos de la AEAT quienes justifiquen que, pese a la documentación aportada, debe hacerse la regularización, pero en este caso la Administración no ha desplegado ningún medio probatorio que contradiga, cuestione o desvirtue dicha prueba, ya que la hipótesis del TEAR de que pudiera existir algún tipo de servicios profesionales prestados fuera de Ceuta no se puede considerar una presunción o prueba indiciaria al no estar acreditado ningún hecho constitutivo del indicio en el que pueda sustentarse la presunción, no existiendo razonamiento deductivo que permita considerar probado el presupuesto fáctico postulado como base para de suprimir la deducción.

Por último, en la demanda se alega que la decisión impugnada está en contradicción con antecedentes administrativos sobre la misma cuestión de fondo, en concreto en relación con las comprobaciones realizadas por la Delegación de Jerez de la Frontera de la AEAT que finalizaron en acuerdos de liquidación por el concepto de IRPF para los ejercicios 2009 y 2010, los cuales fueron anulados por sendas resoluciones del TEAR de Andalucía.

Por todo ello, el recurrente entiende que la Oficina de gestión tributaria y más tarde el TEAR se han extralimitado desviándose del correcto ejercicio de sus funciones de comprobación y aplicación de la normativa sobre el beneficio fiscal analizado, proceder erróneo y desviado de la literalidad de la normativa aplicable que, además, contraria la línea de actuación de otras resoluciones del TEAR y que, por su deficiente motivación y base probatoria, termina situando al contribuyente en una situación de indefensión.



CUARTO.- El Abogado del Estado se opone a las pretensiones de la parte actora argumentando, en resumen, que corresponde al obligado tributario acreditar las circunstancias determinantes de los beneficios fiscales, prueba que no ha tenido lugar en el presente caso, ya que la documentación aportada en vía administrativa acredita la prestación de servicios de asesoría jurídica y gestiones vinculadas con la ordenación urbanística y con la autoridad portuaria de Ceuta, servicios que incluían negociaciones con la Presidencia de la Ciudad Autónoma y con la Autoridad Portuaria, pero el actor tiene su despacho profesional en Jerez de la Frontera y, por ello, no es razonable pensar que el 100 por cien de los trabajos realizados para la prestación de los referidos servicios se llevaran a cabo desde Ceuta sin intervención alguna de los medios materiales y personales situados en Jerez de la Frontera.

No aparece, por otra parte, en el expediente ni un contrato de servicios profesionales, ni una factura que permita determinar con certeza que parte de los servicios se consideran efectivamente prestados en Ceuta y que parte de los mismos se consideran prestados desde Jerez de la Frontera.

QUINTO.- Delimitado en los términos que se acaban de exponer el ámbito del recurso, la cuestión de fondo se centra en determinar si es aplicable o no la deducción por rentas obtenidas en Ceuta, si bien debe analizarse en primer lugar, siguiendo un orden jurídico lógico, el motivo del recurso que plantea la falta de motivación de la liquidación provisional impugnada y de la resolución del TEAR que confirmó ese acto administrativo.

El art. 102.2.c) de la Ley 58/2003, General Tributaria, norma relativa a la notificación de las liquidaciones tributarias, dispone lo siguiente:

"2. Las liquidaciones se notificarán con expresión de: (...)

c) La motivación de las mismas cuando no se ajusten a los datos consignados por el obligado tributario o a la aplicación o interpretación de la normativa realizada por el mismo, con expresión de los hechos y elementos esenciales que las originen, así como de los fundamentos de Derecho. "

Este Tribunal se ha referido a la motivación de las liquidaciones tributarias en reiteradas sentencias, habiendo declarado de forma constante, siguiendo la doctrina de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, que esa exigencia legal cumple una doble finalidad: evitar la arbitrariedad de la Administración al tener que dar una adecuada explicación de su actuación y, en segundo lugar, permitir que el interesado conozca las razones de la decisión para que pueda combatir el acto administrativo por motivos de fondo y con plenas garantías.

Pues bien, trasladando la anterior doctrina al presente caso, el examen del acuerdo que aprobó la liquidación provisional evidencia que la Administración ha dado cumplimiento al requisito de motivación, ya que expone con toda claridad que no admite la deducción pretendida por el contribuyente porque "no se prueba que la actividad profesional efectivamente se ejerza en Ceuta", señalando a continuación las razones para llegar a tal conclusión, en los términos expuestos en el segundo fundamento jurídico de esta sentencia.

Así pues, el recurrente ha conocido en todo momento los motivos por los que la AEAT no aceptó su declaración tributaria y practicó la liquidación ahora impugnada, y ello le ha permitido ejercer su derecho de defensa sin restricción alguna, como pone de manifiesto el contenido del escrito de demanda, en el que el interesado combate dicha liquidación por motivos de forma y de fondo.

Cuestión distinta es que el obligado tributario discrepe de la decisión de la Administración por considerar que carece de soporte probatorio y que no aplica correctamente la normativa del impuesto, pero esto no afecta realmente a la motivación del acto, sino a la propia legalidad de la decisión por motivos de fondo, lo que será analizado seguidamente.

En cuanto a la resolución del TEAR, su examen evidencia que resume las alegaciones invocadas por el reclamante y que desestima la reclamación tras valorar las pruebas aportadas y con argumentos comprensibles para el interesado, de manera que éste ha conocido la razón de la decisión del TEAR y ha podido esgrimir frente a la misma todos los motivos de impugnación que ha considerado procedentes, por lo que no ha sufrido indefensión, debiendo reiterarse que no se puede confundir la ausencia de motivación con la legítima discrepancia del obligado tributario frente a los argumentos que contiene la resolución recurrida.

SEXTO.- Sentado lo que antecede, el análisis de la cuestión debatida debe efectuarse a partir del art. 68.4 de la Ley 35/2006, del IRPF, en la redacción vigente en el ejercicio 2011, que dispone:

"4. Deducción por rentas obtenidas en Ceuta o Melilla.

1.º Contribuyentes residentes en Ceuta o Melilla.

a) Los contribuyentes que tengan su residencia habitual en Ceuta o Melilla se deducirán el 50 por ciento de la parte de la suma de las cuotas íntegras estatal y autonómica que proporcionalmente corresponda a las rentas computadas para la determinación de las bases liquidables que hubieran sido obtenidas en Ceuta o Melilla.



b) También aplicarán esta deducción los contribuyentes que mantengan su residencia habitual en Ceuta o Melilla durante un plazo no inferior a tres años, en los períodos impositivos iniciados con posterioridad al final de ese plazo, por las rentas obtenidas fuera de dichas ciudades cuando, al menos, una tercera parte del patrimonio neto del contribuyente, determinado conforme a la normativa reguladora del Impuesto sobre el Patrimonio, esté situado en dichas ciudades.

La cuantía máxima de las rentas, obtenidas fuera de dichas ciudades, que puede acogerse a esta deducción será el importe neto de los rendimientos y ganancias y pérdidas patrimoniales obtenidos en dichas ciudades.

2.º Los contribuyentes que no tengan su residencia habitual en Ceuta o Melilla, se deducirán el 50 por ciento de la parte de la suma de las cuotas íntegras estatal y autonómica que proporcionalmente corresponda a las rentas computadas para la determinación de las bases liquidables positivas que hubieran sido obtenidas en Ceuta o Melilla.

(...)

3.º A los efectos previstos en esta Ley, se considerarán rentas obtenidas en Ceuta o Melilla las siguientes:

- a) Los rendimientos del trabajo, cuando se deriven de trabajos de cualquier clase realizados en dichos territorios.
- b) Los rendimientos que procedan de la titularidad de bienes inmuebles situados en Ceuta o Melilla o de derechos reales que recaigan sobre los mismos.
- c) Las que procedan del ejercicio de actividades económicas efectivamente realizadas, en las condiciones que reglamentariamente se determinen, en Ceuta o Melilla.
- d) Las ganancias patrimoniales que procedan de bienes inmuebles radicados en Ceuta o Melilla.
- e) Las ganancias patrimoniales que procedan de bienes muebles situados en Ceuta o Melilla.
- f) Los rendimientos del capital mobiliario procedentes de obligaciones o préstamos, cuando los capitales se hallen invertidos en dichos territorios y allí generen las rentas correspondientes.
- g) Los rendimientos del capital mobiliario procedentes del arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas, en las condiciones que reglamentariamente se determinen.
- h) Las rentas procedentes de sociedades que operen efectiva y materialmente en Ceuta o Melilla y con domicilio y objeto social exclusivo en dichos territorios.
- i) Los rendimientos procedentes de depósitos o cuentas en toda clase de instituciones financieras situadas en Ceuta o Melilla."

Por otra parte, el art. 58 del Real Decreto 439/2007 (Reglamento del IRPF) establece lo siguiente:

"Artículo 58. Rentas obtenidas en Ceuta o Melilla.

A efectos de la deducción prevista en el artículo 68.4 de la Ley del Impuesto, tendrán la consideración de rentas obtenidas en Ceuta o Melilla las siguientes:

(...)

2. En el ejercicio de actividades económicas, se entenderá por operaciones efectivamente realizadas en Ceuta o Melilla aquellas que cierren en estos territorios un ciclo mercantil que determine resultados económicos o supongan la prestación de un servicio profesional en dichos territorios.

No se estimará que median dichas circunstancias cuando se trate de operaciones aisladas de extracción, fabricación, compra, transporte, entrada y salida de géneros o efectos en los mismos y, en general, cuando las operaciones no determinen por sí solas rentas."

Pues bien, el actor pretende acreditar que prestó servicios profesionales a la sociedad Petrolífera **Ducar** S.L. en la ciudad de Ceuta con la aportación de dos certificaciones, una del Presidente de la Autoridad Portuaria de Ceuta de fecha 4 de junio de 2013 y otra de la Consejera de Fomento de la citada ciudad autónoma de fecha 19 de agosto de 2013. En la primera se hace constar:

"DON Gines, en su condición de Presidente de la Autoridad Portuaria de Ceuta:

CERTIFICA: que a lo largo del ejercicio 2011 Don Jose Enrique ha actuado ante esta Autoridad Portuaria realizando tareas de asesoramiento jurídico para la compañía Petrolífera **Dúcar** S.L., desplazándose reiteradamente a nuestra Ciudad, manteniendo negociaciones, realizando gestiones y formulando propuestas en la propia sede de este Organismo dirigidas a desarrollar las posibilidades de ampliación de las instalaciones de almacenamiento de combustible de Petrolífera **Ducar** S.L. en los nuevos desarrollos portuarios en curso,



concretando la ubicación de terrenos y negociando las condiciones de los nuevos emplazamientos, así como definiendo la ubicación de una nueva toma de suministro de combustibles a buques en el Dique de Levante del Puerto de Ceuta."

La segunda certificación es del siguiente tenor literal:

"DOÑA Loreto , CONSEJERA DE FOMENTO

CERTIFICA:

*Que durante el año 2011, D. Jose Enrique , realizó diversos desplazamientos a esta Ciudad Autónoma, manteniendo reuniones de trabajo en la sede de la Presidencia de la Ciudad con la intención de estudiar las posibilidades y determinaciones del traslado de las instalaciones de almacenamiento de combustible propiedad de Petrolífera **Ducar** S.L. ubicadas en San Amaro a la zona portuaria. Formulando propuestas para hacer viable tal traslado, en el marco de las modificaciones del planeamiento urbanístico que esta desarrollando la Ciudad de Ceuta."*

Además, el recurrente también ha presentado una certificación expedida en fecha 24 de abril de 2013 por el Secretario del Consejo de Administración de la entidad Petrolífera **Ducar** S.L., en la que se afirma: 1º) que esa sociedad tiene el domicilio social y fiscal en Ceuta; 2º) que la totalidad de sus inmuebles y activos están ubicados en Ceuta; 3º) que la totalidad de los servicios de almacenamiento los realiza a través de las instalaciones que posee en Ceuta; 4º) que la totalidad de las ventas las realiza exclusivamente en Ceuta. Aparte de ello, el apartado 5º de ese documento expresa:

*"5º.- Que los servicios prestados por D. Jose Enrique durante el ejercicio 2011 a Petrolífera **Ducar**, S.L. fueron los siguientes:*

1.- Servicios de asesoramiento jurídico sobre las modificaciones del planeamiento urbanístico de la Ciudad de Ceuta, negociando con la Presidencia de la Ciudad Autónoma el marco que pudiera posibilitar el traslado de las instalaciones de esta Compañía, desde su actual ubicación en la barriada de San Amaro, a la zona de expansión portuaria.

2.- Servicios de asesoramiento jurídico en las negociaciones realizadas con la Autoridad Portuaria para ampliar las instalaciones de la Compañía en la zona portuaria, que ha comportado la necesidad de desplazarse reiteradamente a la Ciudad de Ceuta para realizar sus funciones de asesoramiento, en la sede las autoridades competentes."

Así las cosas, lo primero que llama la atención es que el recurrente no ha aportado ningún contrato en el que consten los concretos servicios que debía prestar a la sociedad Petrolífera **Ducar** S.L., ni las condiciones y/o plazos para su realización, ni si tenían que prestarse necesariamente en Ceuta, así como tampoco las retribuciones a percibir ni los criterios aplicables para su determinación.

Lo único aportado han sido esas tres certificaciones, en las que si bien constan actividades desplegadas por el Sr. Jose Enrique a dicha sociedad, no se especifican los concretos desplazamientos efectuados a Ceuta ni las fechas en que se llevaron a cabo las reuniones, a pesar de tener carácter oficial y desarrollarse en las sedes de la Presidencia de la Ciudad Autónoma y de la Autoridad Portuaria de Ceuta.

Aparte de esto, la intervención del actor en esas reuniones no justifica que lo hiciera como asesor jurídico, pues en la certificación expedida por el Secretario del Consejo de Petrolífera **Ducar** S.L. en fecha 23 de mayo de 2012 se expresa que el Sr. Jose Enrique era miembro del Consejo de Administración y socio de dicha sociedad, por lo que percibió retribuciones y dividendos el año 2011. Por tanto, bien pudo acudir a esas reuniones en defensa de los intereses de la sociedad a la que representaba y de la que era socio.

No hay que olvidar, en este punto, que los servicios de asesoramiento jurídico se prestan por parte del profesional del Derecho a la sociedad, siendo una relación bilateral que normalmente no se desarrolla en presencia de terceros, lo que no impide, por supuesto, que el profesional pueda acudir con los representantes de la sociedad a reuniones con otras personas o entidades para culminar proyectos, propuestas o negocios. Pero en este caso tampoco se expresa en las certificaciones presentadas qué personas acudieron a esas reuniones en representación de la sociedad Petrolífera **Ducar** S.L.

Por otro lado, la Agencia Tributaria y el TEAR consideran que los servicios de asesoramiento se prestaron desde el despacho profesional que el recurrente tenía en la ciudad de Jerez de la Frontera (Cádiz), lo que niega el interesado, que también destaca que las nuevas tecnologías de la información y de la ofimática permiten constituir despachos u oficinas virtuales dirigidos desde dispositivos móviles (ipad, ordenador portátil, Tablet, etc.).



En relación con esta alegación hay que señalar, en primer término, que la tesis que mantiene la AEAT no se basa en presunciones carentes de base, pues el despacho profesional es precisamente el lugar que el obligado tributario declara como centro de su actividad, lo que constituye un acto propio a través del cual pone de manifiesto a la Hacienda Pública el sitio en el que presta de modo fundamental su trabajo profesional, y ello permite además al contribuyente deducir los gastos vinculados a tal despacho. Lo expuesto no significa que el profesional no pueda trasladarse en ocasiones a otros lugares para llevar a cabo concretos actos profesionales, pero es el contribuyente quien viene obligado a justificar que unos concretos servicios de asesoramiento jurídico no los ha llevado a cabo desde su despacho profesional, siendo insuficiente a tal fin la realización de viajes a otros lugares o ciudades, cuyo número además no ha quedado probado, por lo que no hay razón para que no sean considerados ocasionales. Lo que desde luego no puede admitirse es que el actor prestase su asesoramiento jurídico únicamente en las reuniones celebradas en las sedes de la Presidencia de la ciudad autónoma de Ceuta y del organismo Autoridad Portuaria de Ceuta.

En segundo lugar, aunque es evidente que las nuevas tecnologías permiten realizar algunas actividades en cualquier lugar en que se encuentre el profesional, este argumento no apoya la tesis del recurrente, pues esa libertad de elección del lugar de trabajo conlleva que no tenía que desplazarse a Ceuta para realizar sus servicios de asesoramiento a la entidad Petrolífera **Ducar**, siendo precisamente la realización efectiva de la actividad económica en esa ciudad la razón que justifica la aplicación de la deducción fiscal.

Plantea también el actor la aplicación de otros criterios para admitir la deducción, como el domicilio de la sociedad a la que presta sus servicios o el lugar de utilización del servicio prestado. Pero una cosa es la deducción que pueda corresponder a la entidad Petrolífera **Ducar** S.L. en el Impuesto sobre Sociedades (regulada en el ejercicio 2011 por el art. 33 del Real Decreto Legislativo 4/2004), y otra la que pretende aplicar el recurrente en el IRPF, que está supeditada a la obtención de los rendimientos en Ceuta, siendo elocuente el art. 68.4.3º.c) de la Ley 35/2006, del IRPF, al considerar rentas obtenidas en Ceuta *"las que procedan del ejercicio de actividades económicas efectivamente realizadas...en Ceuta"*, exigencia que no ha quedado probada en este caso por los motivos ya expuestos, de manera que el obligado tributario no ha cumplido la carga de la prueba que le impone el art. 105.1 de la Ley General Tributaria. El criterio que utiliza el actor es de aplicación a las rentas que obtienen las personas físicas procedentes de sociedades con domicilio y objeto social exclusivo en Ceuta y que operan de manera efectiva y material en esa ciudad, conforme al art. 68.4.3º.h) de la indicada Ley; reducción que fue aplicada a los dividendos percibidos por el actor de la entidad Petrolífera **Ducar**. Además, al ser claro el tenor del precepto legal aplicable en el IRPF, no hay por qué acudir a otros criterios de interpretación que se apartan de su literalidad, así como tampoco a normas que regulan otros tributos.

En otro orden de cosas, la resolución recurrida no vulnera ninguno de los principios invocados en el escrito de demanda (no discriminación, libre ejercicio de la actividad profesional de la abogacía), toda vez que el beneficio fiscal que nos ocupa se concede en función del lugar de prestación efectiva del servicio, en este caso Ceuta, no habiéndose rechazado la aplicación de la deducción por el hecho de que el recurrente no resida en esa ciudad ni tenga en ella su despacho, sino por no haber demostrado que la totalidad de sus servicios profesionales se hayan llevado a cabo de modo efectivo y real en Ceuta.

Por otro parte, tampoco puede olvidarse que el art. 14 de la Ley 58/2003, General Tributaria, prohíbe aplicar la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito de los beneficios fiscales.

Por último, en la demanda se invocan dos precedentes administrativos que, a juicio de la parte actora, avalan su pretensión. Son dos resoluciones del TEAR de Andalucía que estimaron sendas reclamaciones del Sr. Jose Enrique contra las liquidaciones que le fueron giradas en relación con los ejercicios 2009 y 2010 del IRPF. Ante ello hay que decir, en cuanto a la liquidación del ejercicio 2010 del IRPF, que fue anulada por estimar el TEAR que el procedimiento tramitado (verificación de datos) era inadecuado, decisión que no guarda conexión con este recurso, ya que la liquidación ahora impugnada puso fin a un procedimiento de comprobación limitada.

Y con respecto a la anulación de la liquidación referida al ejercicio 2009, es preciso señalar que la resolución del TEAR de Andalucía se basa, en esencia, en el siguiente argumento: *"(...) estimando por ello que, a los efectos de entender verificado el presupuesto de la deducción que nos ocupa, constituyen servicios prestados en Ceuta aquellos que se utilicen o se empleen en dicha Ciudad, con independencia de que se presten o no materialmente en tales territorios o del lugar donde esté establecido el prestador"*. Así, con independencia de que el lugar de prestación de los servicios profesionales en el año 2009 puede ser distinto al del ejercicio 2011, el transcrito argumento del TEAR de Andalucía no puede ser compartido por esta Sala, que no queda vinculada por las decisiones de los órganos administrativos, las cuales carecen de toda idoneidad para articular un juicio de igualdad en la aplicación de la Ley (v. sentencia del Tribunal Constitucional nº 167/1995).

En atención a las razones expuestas, procede desestimar el presente recurso y confirmar la resolución impugnada por ser ajustada a Derecho.



SÉPTIMO.- De acuerdo con lo establecido en el art. 139.1 de la Ley de esta Jurisdicción se imponen las costas a la parte recurrente por haber sido rechazadas todas sus pretensiones, si bien, haciendo uso de la facultad que otorga el apartado 4 del citado artículo y teniendo en cuenta el alcance y la dificultad de las cuestiones planteadas, se fija como cifra máxima 2.000 euros más el IVA si resultara procedente, conforme dispone el art. 243.2 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, en la redacción dada por la Ley 42/2015, de 5 de octubre.

VISTOS los preceptos citados, concordantes y demás de general y pertinente aplicación,

FALLAMOS

Desestimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación procesal de **D. Jose Enrique** contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 28 de marzo de 2016, que desestimó la reclamación deducida contra liquidación provisional relativa al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2011, declarando ajustada a Derecho la resolución recurrida, con imposición de costas a la parte recurrente hasta el límite señalado en el último fundamento jurídico.

Notifíquese esta resolución conforme dispone el artículo 248 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, expresando que contra la misma cabe interponer recurso de casación cumpliendo los requisitos establecidos en los artículos 86 y siguientes de la Ley de esta Jurisdicción, en la redacción dada por la Ley Orgánica 7/2015, debiendo prepararse el recurso ante esta Sección en el plazo de treinta días contados desde el siguiente al de la notificación, **previa constitución del depósito** previsto en la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley Orgánica del Poder Judicial, bajo apercibimiento de no tener por preparado el recurso.

Dicho depósito habrá de realizarse mediante el ingreso de su importe en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de esta Sección, cuenta-expediente nº 2610-0000-93-0473-16 (Banco de Santander, Sucursal c/ Barquillo nº 49), especificando en el campo **concepto** del documento Resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso" 24 Contencioso-Casación (50 euros). Si el ingreso se hace mediante transferencia bancaria, se realizará a la cuenta general nº 0049-3569- 92-0005001274 (IBAN ES55-0049-3569 9200 0500 1274) y se consignará el número de cuenta-expediente 2610-0000-93-0473-16 en el campo "Observaciones" o "Concepto de la transferencia" y a continuación, separadas por espacios, los demás datos de interés.

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

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia en el mismo día de su fecha por el Magistrado Ponente, estando la Sala celebrando audiencia pública, de lo que certifico.