

**Criterio 1 de 1 de la resolución: 04909/2009/00/00**

**Calificación: Doctrina**

**Unidad resolutoria: Vocalía Primera**

**Fecha de la resolución: 28/05/2013**

Asunto:

IRPF. Rendimientos de actividades económicas: arrendamiento o compraventa de inmuebles. Alcance de la regla referida a las condiciones en las que se entenderá que el arrendamiento o la compraventa de inmuebles se realiza como una actividad económica. CAMBIO DE CRITERIO.

Criterio:

Alcance de la regla del artículo 25.2 de la Ley 40/1998 (que reitera la del artículo 40.2 de la Ley 18/1991), referida a las condiciones en las que se entenderá que el arrendamiento o la compraventa de inmuebles se realiza como una actividad económica. De la jurisprudencia del Tribunal Supremo pueden obtenerse las siguientes pautas.

1ª- La regla solo es aplicable al arrendamiento o compraventa de inmuebles, no lo es si la actividad inmobiliaria realizada es otra, si van más allá (por ejemplo, promoción ó construcción). Por tanto, la adecuada calificación del supuesto de hecho es prioritaria, y debe ser previa al análisis de la regla del local y empleado, que puede no ser de aplicación.

2ª- Cuando la actividad realizada no es un mero arrendamiento o compraventa, deja de ser trascendente si se emplea en ella, o no, empleado y local. En ese caso son meros indicios (ni necesarios ni suficientes) de la realización de la actividad económica a la que se refiere el apartado 1 de ambos artículos.

3ª- Cuando sí es de aplicación la regla (arrendamiento o compraventa con Leyes 18/1991 y 40/1998, o sólo arrendamiento con la ley 35/2006 (art. 27.2)) el local y empleado son requisitos necesarios (únicamente...) para que haya actividad económica, aunque no suficientes si se acreditase que la carga de trabajo que genera la actividad no justifica tener empleado y local y que, por tanto, se tengan para aparentar que hay actividad económica.

Por tanto, se modifica el criterio adoptado en las resoluciones de 20 de diciembre de 2012, (R.G. 1697/2011 y R.G. 266/11), volviendo al sentado en Resoluciones como la de

8 de noviembre de 2.007 (R.G. 1180/2006), 19 de diciembre de 2007 (R.G. 957/2006) o de 3 de diciembre de 2009 ( R.G. 254/2006).

Referencias normativas:

Ley 18/1991 Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas IRPF

40.2

Ley 40/1998 Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y Otras Normas Tributarias IRPF

25.2

Ley 35/2006 Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas IRPF

27.2

Conceptos:

Arrendamiento/alquiler

Compraventa/adquisición

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas IRPF

Inmuebles

Rendimientos de actividades económicas

Texto de la resolución:

En la Villa de Madrid, en la fecha indicada (28/05/2013), este Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, ha visto la reclamación interpuesta por Doña A, Doña B y Doña C, con domicilio a efectos de notificaciones en ..., en calidad de sucesoras de D. D. y Doña E respectivamente, contra Acuerdos de liquidación dictados por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT de ..., ambos de fecha 27 de agosto de 2009, derivados de las Actas A02 números ... y ..., las dos de fecha 19 de junio de 2009, por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ejercicio 2003, e importe de 315.412,84 € el más elevado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO: Como consecuencia de las actuaciones inspectoras iniciadas a nombre de los obligados tributarios D. D. y Doña E, se incoaron las siguientes Actas de fecha 19/06/2009, a nombre de Doña A, Doña B y Doña C, en calidad de sucesoras de D. D. y Doña E, relativas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ejercicio 2003:

-Acta de disconformidad A02 nº ... , en la que se hacía constar en síntesis, lo siguiente:

1. La situación de la contabilidad y registros obligatorios a efectos fiscales del obligado tributario era la siguiente:

-Libro de inventario de bienes de D. D. ( de fechas 1-1-02 a 31-12-02 y 1-1-03).

-Balance de Situación y cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio 2002, actividades de promoción inmobiliaria y arrendamiento de bienes inmuebles.

-Libro diario del ejercicio 2002, actividades de promoción inmobiliaria y arrendamiento de bienes inmuebles.

-Balance de situación y cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio 2002, actividad agrícola.

-Memoria de actividades ejercicio 2002.

2. La fecha de inicio de las actuaciones fue el día 11/09/2007, y en el plazo de duración se computaba una dilación desde el 14/11/2007 al 24/10/2008; como motivo de la dilación se especificaba que el 14/11/2007 se manifestó la no llevanza de contabilidad, aportándose la misma el 24/10/2008. En total, 345 días.

En el curso de las actuaciones se han extendido diligencias en las siguientes fechas: 18/09/2007, 14/11/2007, 30/04/2008 de constancia de hechos y 18/09/2008 de trámites de audiencias con D. F. y en fechas 17 y 19 de marzo de 2009 y 2 de junio de 2009 de constancias de hechos y 5 de junio de 2009 de trámite de audiencia con D. G.

3.Su actividad principal clasificada en el epígrafe 833.2, era la de Promoción Inmobiliaria de edificaciones, por la que tributaba en estimación directa, modalidad simplificada, dándose de baja por cese en la actividad , el 30/09/2003.

- Que en el curso del procedimiento se había constatado que el obligado tributario falleció “ abintestato” con fecha 18/8/2004, por lo que su cónyuge e hijas, en calidad de herederas del fallecido formularon declaración de herederos ante notario. A su vez, el cónyuge falleció el 16/5/2007 en idénticas condiciones e igualmente sus hijas nuevamente formularon la correspondiente declaración de herederos.

- Que quedaba acreditado en el expediente que tanto Doña E como sus hijas presentaron la correspondiente autoliquidación referente al Impuesto sobre Sucesiones en calidad de herederas del difunto

-Acta de disconformidad A02 nº ..., en la que se hacía constar en síntesis lo siguiente:

-- La situación de la contabilidad y registros obligatorios a efectos fiscales del obligado tributario era la siguiente:

- Está obligado a llevar libros o registros para la exacción del tributo, sin embargo, al ser la actuación de carácter parcial, se limitaba a la comprobación de la aportación no dineraria referida al 50% de los bienes de la sociedad de gananciales formada por su cónyuge, D. D. a la compañía Grupo X, S.L.

-- En fecha 24 de octubre de 2008 ( la finalización del trámite de audiencia es el 14/10/2008), D. F. presenta en las oficinas de correos de ... escrito de alegaciones aportando la siguiente documentación, sin prueba de fechas de confección alguna:

-Libro de inventario de bienes de D. D. de fechas 1-1-02 a 31-12-02 y 1-1-03 -03.

-Balance de Situación y cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio 2002, actividades de promoción inmobiliaria y arrendamiento de bienes inmuebles.

-Libro diario del ejercicio 2002, actividades de promoción inmobiliaria y arrendamiento de bienes inmuebles.

-Balance de situación y cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio 2002, actividad agrícola.

-Memoria de actividades ejercicio 2002.

La fecha de inicio de las actuaciones fue el día 11/09/2007, y en el cómputo del plazo de duración se computaba una dilación desde el 14/11/2007 al 24/10/2008; como motivo de la dilación se especificaba que el 14/11/2007 se manifestó la no llevanza de contabilidad, aportándose la misma el 24/10/2008. En total, 345 días.

- En el curso de las actuaciones se han extendido diligencias en las siguientes fechas: 18/09/2007, 14/11/2007, 30/04/2008 de constancia de hechos y 18/09/2008 de trámites de audiencias con D. F. ; y en fechas 17 y 19 de marzo de 2009 y 2 de junio de 2009 de constancias de hechos y 5 de junio de 2009 de trámite de audiencia con D. G.

-Su actividad principal sujeta y no exenta al IVA fue, sin IAE/CNAE 03, la percepción de rentas de capital inmobiliario.

-En el curso del procedimiento se había constatado que el obligado tributario falleció “ abintestato” con fecha 16/05/2007, por lo que sus hijas, en calidad de herederas forzosas, formularon declaración de herederos efectuada ante notario.

- Que quedaba acreditado en el expediente que tanto Doña E como sus hijas presentaron la correspondiente autoliquidación referente al Impuesto sobre Sucesiones en calidad de herederas del difunto

- Posteriormente, el 27 de junio de 2009 se dictaron :

- Acuerdo de liquidación relativo al Acta A02 nº ..., en el que figuraban como obligados tributarios Doña A, Doña B y Doña C, en calidad de sucesoras de D. D. , fallecido el ...  
; y

- Acuerdo de liquidación relativo al Acta A02 nº ..., en el que figuraban como obligados tributarios Doña A, Doña B y Doña C, en calidad de sucesoras de Doña E.

En ambos Acuerdos se hacía constar, en resumen, lo siguiente:

D.ª E. y D. D., procedieron con fecha 14 de julio de 2003 a efectuar aportación no dineraria de elementos patrimoniales que pertenecen a su sociedad de gananciales, a la entidad Grupo X, S.L. con CIF. ..., con motivo de la constitución de éste, haciendo constar en el documento notarial que se acogían al Régimen Fiscal Especial previsto en los artículos 97 y siguientes de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades.

La aportación no dineraria consistió en diversos bienes inmuebles generadores de rendimientos diferenciados en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas así como de una deuda derivada de la actividad de promoción inmobiliaria efectuada por el obligado tributario .

Los bienes inmuebles se clasificaban atendiendo a la renta que generaban, y de conformidad con el artículo 6 de la Ley 40/1998 de IRPF en:

-Categoría A) Rendimientos del capital Inmobiliario:

Parte de los inmuebles aportados generaban rendimientos de capital inmobiliario declarados en tal concepto en las correspondientes declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Se había constatado que ninguno de los cónyuges tenía contratado ningún trabajador ni disponía de un local afecto a la gestión de tales arrendamientos en exclusiva.

Por ello, dichos rendimientos se consideraban imputables a cada contribuyente en concepto de rendimientos de capital inmobiliario, como procedentes de inmuebles no afectos al desarrollo de una actividad económica y, en consecuencia, la aportación de los mismos no podía acogerse al régimen especial previsto en la LIS, originándose para el contribuyente la correspondiente ganancia/pérdida patrimonial que se imputaba por mitades a ambos cónyuges, dada la titularidad ganancial de los inmuebles aportados, por lo que procedía integrar en la base imponible especial un importe de 212.431,75 euros.

Por las circunstancias que concurrían en el local arrendado a Y, S.A., se cuantificaba la ganancia patrimonial que se origina con la aportación de este local de forma separada del resto de locales,

El 29 de enero de 2.003, ambos cónyuges acordaron con la entidad mercantil Y, S.A., el arrendamiento del local comercial sito en ... esquina con ... La renta quedó fijada en 54.090 euros anuales, estipulando una duración de veinticinco años.

El local alquilado era uno de los inmuebles construidos por Don H en el ejercicio de su actividad como promotor. Dentro de las dos promociones sitas en ... y finalizadas en el año 2.003 el local arrendado corresponde a la promoción de 4 de julio de 2003.



El 14 de julio de 2003, fecha en la que el local se aporta al GRUPO X, S.L., ya estaba arrendado, percibiendo desde mayo de 2003 rentas por el alquiler. Por tanto, se consideraba que tampoco podía acogerse al régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones no dinerarias y canje de valores.

- Cuantificación de la renta obtenida:

La ganancia patrimonial obtenida se cuantificaba en 950.864,14 euros por la diferencia entre el valor nominal de las participaciones recibidas por la aportación del local, 1.349.992,00 euros, y el coste de aquél, 401.688,41 euros. Dicha renta se imputaba a ambos cónyuges por mitades (475.432,07 euros), dada la titularidad ganancial del inmueble.

-Categoría B) Rendimientos de actividades económicas ( se enumeraban una serie de inmuebles, urbanos y rústicos afectos a una actividad agrícola ).

-Categoría C) Imputaciones de Rentas:

Urbana.- apartamento ... en la plaza de ...

Concluía el Acuerdo de liquidación que los bienes relacionados en las categorías A) y C) no eran susceptibles de acogerse al Régimen Fiscal Especial de Fusiones, Escisiones, Aportaciones de Activos y Canje de Valores en el Impuesto de Sociedades.

Se consideraba, no obstante, correcta la aplicación del Régimen Especial mencionado, respecto de la aportación no dineraria consistente en los inmuebles afectos a la actividad de promoción inmobiliaria y los correspondientes a la actividad agrícola.

Además sobre la duración de ambos procedimiento se concluía que los periodos de dilación imputables ascendían a 381 días:

- Los 345 días recogidos en las Actas ( tanto en las de 28 de abril de 2009 como en las de 19 de junio de 2009) : de 14 de noviembre de 2007 a 24 de octubre de 2008 ( por no aportación de la contabilidad);

-Dilaciones posteriores a las Actas:

- 24 días por dilación no imputable a la Administración: desde el 24 de octubre de 2008 al 17 de noviembre de 2008 en que se aporta determinada documentación que faltaba (para determinar los valores de adquisición de los inmuebles) acompañando al escrito de alegaciones de 17 de noviembre de 2008. Como la dilación se superpone a la anterior, se sumaba un periodo adicional de 24 días.

- 12 días más por solicitud de ampliación del plazo de alegaciones posteriores a las Actas de 10 de noviembre de 2008. El plazo de alegaciones terminaba el 27 de noviembre de 2008; se concedió prórroga de 8 días: Se computa otra dilación de 12 días: de 27 de noviembre de 2008 a 9 de diciembre de 2008.

Sobre el cálculo de las ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de la aportación de inmuebles arrendados.

Se corroboran los cálculos efectuados por la Inspección actuaria, salvo en relación a determinado local arrendado, respecto del cual se admitía la alegación sobre la fecha de adquisición (1985 ), concluyendo los Acuerdos que la aportación de ese inmueble no generaba ganancia alguna para ninguno de los cónyuges.

Por todo ello, se acordó practicar las siguientes liquidaciones, rectificando las propuestas contenidas en las Actas de acuerdo con lo que acaba de exponerse:

En el caso del Acuerdo relativo al Acta A02 nº ... :

Cuota

243.716,72

Recargos

0.00

Intereses de Demora

71.696.12

Deuda a ingresar/a devolver

315.412,84

En el caso del Acuerdo relativo al Acta A02 nº ...:

Cuota

243.716,71

Recargos

0.00

Intereses de Demora

71.696,11

Deuda a ingresar/a devolver

315.412,82

Ambos Acuerdos fueron dictados y notificados el día 27 de agosto de 2009.

SEGUNDO: Contra ambos Acuerdos se interpusieron por Doña A, Doña B y Doña C, en calidad de sucesoras de D. D. y Doña E, el día 25 de septiembre de 2009, reclamación económico-administrativa ante este Tribunal Económico Administrativo Central, en la que se formulaban las siguientes alegaciones:

-Prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria:

se reitera la alegación formulada ante la Inspección, relativa a la existencia de “diligencias argucia”, cuyo único fin era el de aparentar la prosecución del procedimiento, en concreto:

- la de 14 de noviembre de 2007.

- la de 30 de abril de 2008.

- asimismo, las comunicaciones a las herederas del fallecido de su condición de sucesor tributario de las obligaciones del mismo: según las reclamantes resultaban innecesarias.

-Sobre el fondo del asunto alegaban, en síntesis, lo siguiente:

- Que la totalidad de los inmuebles aportados estaban afectos a actividades económicas.

- Que no es correcta la interpretación que dan los Acuerdos de liquidación al artículo 25.2 de la Ley 40/1998, en cuanto que califica los requisitos de local y empleado como mínimos pero no suficientes para calificar la actividad de arrendamiento como actividad económica. .

- Que la actividad de arrendamiento de los locales es una actividad complementaria de la de promoción inmobiliaria desarrollada por el Sr. D.

-Que no es argumento suficiente para considerarlos bienes no efectos el hecho de haber incluido en la declaración de IRPF sus rendimientos como procedentes de bienes inmuebles.

- Que el propio contribuyente incluyó todos los inmuebles como integrantes de “rama de actividad” en la escritura de aportación.

- Se refiere también a la vulneración del principio de los actos propios, al existir un Acta firmada en conformidad por el IVA relativa a la misma operación.

TERCERO: Con fecha 11 de febrero de 2013 se procedió a la puesta de manifiesta a las interesadas de determinada documentación relativa a las actuaciones inspectoras de los interesado, que habían sido solicitadas por este TEAC a la Inspección actuaría, sin que se formularan alegaciones

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO: Concurren en el supuesto los requisitos de competencia, legitimación y formulación en plazo, que son presupuesto para su admisión a trámite, en el que se plantean las siguientes cuestiones:

1ª) La posible prescripción del derecho de la Administración a practicar liquidación.

2ª) En el caso de no estimarse la alegación anterior, si son conformes a derecho los Acuerdos de liquidación de 27 de agosto de 2009, en cuanto que denegaron la aplicación del régimen previsto en el capítulo VIII, Título VIII, artículo 97 y siguientes de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades.

SEGUNDO: Antes de analizar la primera cuestión, deben señalarse los principales actos, tanto de la Administración como de los interesados, a lo largo del procedimiento.

Estos actos existen, iguales, en ambos procedimientos (el de D. D. y el de Doña E.):

--Notificación de la comunicación de inicio de las actuaciones inspectoras: 11-09-2007.

--Diligencia de 18-09-2007.

--Diligencia 14-11-2007.

--Comunicación a Doña C notificada el 14-04-2008.

--Comunicación a Doña B notificada el 7-04-2008

--Comunicación a Doña A notificada el 8-04-2008.

-- Diligencia de 30-04-2008.

--Diligencia de apertura de trámite de audiencia: 18-09-2008.

--Alegaciones presentadas por el interesado: 30/09/2008.

--Acta disconformidad de 10-11-2008

--Solicitud del interesado de ampliación de plazo para realizar alegaciones: 17-11-2008

--Escrito de alegaciones presentado el 9-12-2008.

--Acuerdo de 17 de febrero de 2009 ( artículo 60.4).

-Acta de conformidad de 28-4-09-

--Acuerdo de completar actuaciones inspectoras de 25 de mayo de 2009.



--Acta de disconformidad de 19 de junio de 2009.

--Acuerdo de liquidación de 27 de agosto de 2009

TERCERO: Sobre la primera cuestión, alegan las reclamantes la existencia de interrupciones injustificadas en las actuaciones inspectoras superiores a seis meses, como consecuencia de haberse extendido diligencias que no tenían por finalidad real promover el impulso del procedimiento inspector, o diligencias "argucia".

Sobre el concepto de diligencia argucia, la Sentencia de 5 julio 2010, Recurso de Casación núm. 4814/2007, señalaba en el F.D. 3º, que :

" (...) , aun cuando no existe una definición de las denominadas "diligencias argucia" o "irrelevantes", es decir, de las dictadas con el único objetivo de interrumpir el plazo de prescripción, esta Sala las ha delimitado negativamente al señalar las características que debe reunir la actividad de la Administración tributaria para producir tal efecto. Se ha de tratar de (1) actividad real orientada a la liquidación o la recaudación de la deuda tributaria, (2) jurídicamente válida, (3) notificada al sujeto pasivo y (4) precisa en relación con el concepto impositivo de que se trate [ sentencias de 6 de abril (casación 5678/03, FJ 4º), 16 de julio (casación 1627/03, FJ 2º) y 30 de noviembre de 2009 (casación 8534/04, FJ 5º ), entre otras].

En consecuencia, sólo tienen aquella capacidad interruptora los actos tendencialmente ordenados a iniciar o a proseguir los respectivos procedimientos administrativos o que, sin responder a la mera finalidad de conseguir aquel efecto sobre la prescripción, contribuyan efectivamente a la liquidación, la recaudación o la imposición de una sanción en el marco del impuesto controvertido [sentencias de 6 de abril (casación

5678/03, FJ 4º), 16 de julio (casación 1627/03, FJ 2º) y 30 de noviembre de 2009 (casación 8534/04, FD 5º ), entre otras].

Por lo tanto, ha de prescindirse de aquellas actuaciones que resulten puramente dilatorias, como las que se limitan a dar constancia de un hecho evidente, a anunciar la práctica de actuaciones futuras, a recoger la documentación presentada sin efectuar valoración alguna o a reiterar la solicitud de una documentación que ya obra en el expediente [ sentencias de 20 de abril (casación 5904/03, FJ 3º), 16 de julio (casación 1627/03, FJ 2º) y 30 de noviembre de 2009 (casación 8534/04, FJ 5º ), entre otras] (...)].

Por tanto procede examinar las citadas diligencias con objeto de determinar si, por su contenido, encajan en lo que la jurisprudencia considera como actuaciones puramente dilatorias.

Respecto a la diligencia de 14 de noviembre de 2007, fundamentan las interesadas el pretendido carácter de “ argucia “con las siguientes alegaciones referidas a su contenido:

1º) Que es reiterativa, ya que su texto es similar a otra extendida el 18 de septiembre de 2007 a la entidad “ Grupo X, S.L.”; y

2º) Que no es relevante la afirmación contenida en la misma sobre la no llevanza de contabilidad del Sr. D.

Para responder a la primera alegación, se deben examinar las siguientes diligencias:

- Las dos diligencias mencionadas por las reclamantes:

- la de 14 de noviembre de 2007, extendida a D. D. y Doña. E.

- la de 18 de septiembre de 2007, extendida a “ Grupo X, S.L.” , que la propia Inspección ha incorporado al presente expediente.

-Otra, extendida también el 18 de septiembre de 2007, a D. D. y Doña. E.

Los textos son los siguientes:

“ DILIGENCIA. DE CONSTANCIA DE HECHOS

SUJETO PASIVO: D. D. y D<sup>a</sup>. E (...).

En ... a 18 de septiembre de 2007 se constituye la Inspección de los Tributos en sus oficinas, al objeto de comprobar el IR.P.F. de 2003 en lo referente a la aportación no dineraria realizada a la mercantil GRUPO X, S.L. (...), y presente D. F. (...), en calidad de representante de los obligados tributarios, se hace constar:

1) Que el compareciente manifiesta que los dos sujetos pasivos han fallecido por lo que se le requiere para que aporte a esta inspección declaración de herederos y cuaderno particional.

2) El compareciente aporta a esta inspección Libros Registros del I.V.A. de las actividades económicas de promoción inmobiliaria y agrícola, así como los justificantes que respaldan las anotaciones efectuadas en los mismos.

3} En este acto también se aportan contratos de arrendamientos de bienes inmuebles, escrituras de obra nueva y división horizontal de las promociones realizadas en el ejercicio 2003, así como los justificantes de gastos de las mismas.

4} Se requiere al compareciente para que aporte a esta Inspección libros de contabilidad de D. D. del ejercicio 2003.

(...)"

DILIGENCIA DE CONSTANCIA DE HECHOS

SUJETO PASIVO: GRUPO X, S.L. NIF (...).

" En ... a 18 de septiembre de 2007 se constituye la Inspección de los Tributos en sus oficinas, al objeto de comprobar el LR.P.F. de 2003 en lo referente a la aportación no

dineraria realizada a la mercantil GRUPO X, S.L. con C.LF. ..., y presente D. F, con N.LF. ..., en calidad de representante de los obligados tributarios, se hace constar:

1) El compareciente aporta a esta inspección Libros Registros del LV.A. de las actividades económicas de promoción inmobiliaria y agrícola, así como los justificantes que respaldan las anotaciones efectuadas en los mismos, tanto de los sujetos pasivos como de la mercantil Grupo X, S.L. Inversiones 5.1..

2) En este acto también se aporta escrituras públicas de declaración de herederos de D. D. y D<sup>a</sup> E, siendo los herederos sus tres hijas D<sup>a</sup> A, D<sup>a</sup> B y D<sup>a</sup> C con DNI ..., ... y ..., respectivamente.

3) El compareciente manifiesta que hasta la fecha no ha habido adjudicación de herencia.

4) En este acto se aporta libro de compras y gastos, libro de bienes de inversión y fichas de bienes de inversión; todo ello de la mercantil Grupo X, S.L. del ejercicio 2003.

5) El compareciente manifiesta que el sujeto pasivo no llevaba, en el ejercicio 2003 contabilidad ajustada al Código de Comercio, habiendo aportado a esta inspección los libros registros exigidos por las normas tributarias aplicables al método del cálculo de los rendimientos netos de actividades económicas, que en el presente caso es el de Estimación Directa Simplificada.

6) Esta diligencia y las posteriores que se emitan a D. D. y D<sup>a</sup> E se entenderán también emitidas al sujeto pasivo que figura en la cabecera de la presente. (...).

## DILIGENCIA DE CONSTANCIA DE HECHOS

SUJETO PASIVO: D. D. y D<sup>a</sup>. E (...).

“ En ... a 14 de noviembre de 2007 se constituye la Inspección de los Tributos en sus oficinas, al objeto de comprobar el ILR.P.F. de 2003 en lo referente a la aportación no dineraria realizada a la mercantil GRUPO X, S.L. con C.LF. ..., y presente D. F. con N.LF. ..., en calidad de representante de los obligados tributarios, se hace constar:

1) El compareciente aporta a esta inspección Libros Registros del IV.A. de las actividades económicas de promoción inmobiliaria y agrícola, así como los justificantes que respaldan las anotaciones efectuadas en los mismos, tanto de los sujetos pasivos como de la mercantil Grupo X, S.L.

2) En este acto también se aporta escrituras públicas de declaración de herederos de D. D. y D<sup>a</sup>. E. siendo los herederos sus tres hijas D<sup>a</sup>. B, D<sup>a</sup>. A. y D<sup>a</sup>. C con DNI's ..., ... y ..., respectivamente.

3) El compareciente manifiesta que hasta la fecha no ha habido adjudicación de herencia.

4) En este acto se aporta libro de compras y gastos, libro de bienes de inversión y fichas de bienes de inversión; todo ello de la mercantil Grupo X, S.L. del ejercicio 2003.

5) El compareciente manifiesta que el sujeto pasivo no llevaba, en el ejercicio 2003 contabilidad ajustada al Código de Comercio, habiendo aportado a esta inspección los

libros registros exigidos por las normas tributarias aplicables al método del cálculo de los rendimientos netos de actividades económicas, que en el presente caso es el de Estimación Directa Simplificada (...).”

Las diligencias en cuestión se deben considerar en el ámbito de las peculiares circunstancias concurrentes en este caso, en que se han producido unas actuaciones inspectoras prácticamente simultáneas en relación con las personas físicas, pertenecientes a la misma familia, que representan la totalidad del capital de la entidad Grupo X, S.L. y éste último.

Así, las comunicaciones de inicio de las actuaciones inspectoras de D. D. y de Doña. E. ( luego atendidas por sus sucesoras) están notificadas el 11 de septiembre de 2007 y la de Grupo X, S.L. el 18 de septiembre de 2007; y además, en esas fechas, ostentaba la representación de las personas físicas y de la sociedad el mismo representante, Sr. F.

Partiendo de ello, hemos de cuestionarnos cual sea la explicación de la existencia de las tres diligencias referidas ; en particular, qué explicación tiene el hecho de que la diligencia de 18 de septiembre de 2007, a nombre de Grupo X, S.L.; y la de 14 de noviembre de 2007, a nombre de las personas físicas fallecidas, tengan un contenido tan semejante.

Sobre este extremo, las recurrentes sostienen que la diligencia de 14 de noviembre de 2007, a nombre de D. D. y Doña. E., es una “diligencia argucia”, porque los documentos solicitados en ella ya estarían en poder de la Inspección desde la diligencia fechada el 18 de septiembre de 2007, en la que figura como sujeto pasivo la entidad Grupo X, S.L.

Por el contrario, los Acuerdos de liquidación explican que ha existido un error de fecha en la diligencia de 18 de septiembre de 2007, extendida a la entidad Grupo X, S.L., que ha de entenderse fechada también el 14 de noviembre de 2007

Dentro de las peculiaridades del presente procedimiento, este Tribunal considera de mayor lógica la explicación dada por el Acuerdo de liquidación, en el sentido de que existe un error en la fecha de la diligencia en cuestión que ha estado motivado, en parte, por el hecho de que las tres diligencias aludidas están suscritas por la Inspección y el Sr F. representante común en ese momento, tanto de las personas físicas como de la entidad Grupo X, S.L.

Aceptando que la fecha de la diligencia de 18 de septiembre de 2007 extendida a nombre de Grupo X, S.L. es realmente la de 14 de noviembre de 2007, llegaríamos a la conclusión de que la única diligencia realmente extendida el 18 de septiembre de 2007, es la extendida a nombre de las personas físicas fallecidas.

De esta forma, la secuencia de hechos habría sido la siguiente:

-11 de septiembre de 2007: sendas comunicaciones de inicio de las comprobaciones de D. D. y de Doña. E. Se les emplaza para comparecer el siguiente día 18 de septiembre de 2007. i

-Diligencia de 18 de septiembre de 2007, a nombre de D. D. y Doña. E.

-Manifiesta el compareciente que los dos sujetos pasivos han fallecido.

- Se requiere por la Inspección la aportación de :



a) declaración de herederos y cuaderno particional.

b) libros de contabilidad de D. D. del ejercicio 2003.

- Diligencia de 14 de noviembre de 2007, a nombre de las personas físicas fallecidas:

-Se dice que se aporta (por lo que aquí interesa ):

-escrituras públicas de declaración de herederos de D. D. y Doña. E. , siendo las herederas sus tres hijas, Dña. B, Dña. A y Dña. C.

-Escrituras públicas de declaración de herederos.

--Manifiesta el compareciente:.

-- a) Que el sujeto pasivo no llevaba, en el ejercicio 2003, contabilidad ajustada al Código de Comercio (...).

-- b) Que hasta la fecha no ha habido adjudicación de herencia.

Del examen de ambas diligencias (18 de septiembre y 14 de noviembre de 2007), extendidas a nombre de las personas físicas, se concluye que la diligencia de 14 de noviembre de 2007, es una continuación lógica de la de 18 de septiembre de 2007, en la que se da una respuesta a los requerimientos hechos por la Inspección en cuanto a la herencia de ambas personas físicas y a la situación de los libros de contabilidad de 2003 de D. D.

CUARTO: Por lo que se refiere a la segunda diligencia fechada el 18 de septiembre de 2007, a nombre de Grupo X, S. L. se encuadra en la comprobación de la entidad Grupo X, S.L. que ha transcurrido independientemente de la comprobación de las personas físicas, e intercalándose con ella, si bien habría que entender que ha existido un error en su fecha, que sería en realidad el 14 de noviembre de 2007.

Así, a Grupo X, S.L. se le habría citado para el inicio de las actuaciones inspectoras el 18 de septiembre de 2007 y , según el Acuerdo de liquidación, se le habría extendido una diligencia el 14 de noviembre de 2007 similar a la extendida en esa misma fecha a nombre de las personas físicas fallecidas . Este sería el lugar en el que se ubicaría la diligencia de 18 de septiembre de 2007 extendida a Grupo X, S.L.

Finalmente cabe añadir que mantener que la fecha de la diligencia extendida a Grupo X, S.L. es el 18 de septiembre de 2007, supondría una consecuencia carente de toda lógica. En efecto, ello supondría admitir que la entidad Grupo X, S.L. que acaba de recibir la comunicación de inicio el 18 de septiembre de 2007, a través de su representante, Sr. F estaría en condiciones de aportar, ese mismo día, 18 de septiembre de 2007, toda la documentación que la Inspección había solicitado a las personas físicas ese mismo día, 18 de septiembre de 2007.

Como dice el Acuerdo de liquidación, ello hubiera supuesto una evidentes dotes adivinatorias por parte del representante, que habría adivinado lo que la Inspección iba

a pedir a las personas físicas el 18 de septiembre de 2007, para tenerlo preparado y aportarlo cuando se cita ese mismo día a la entidad Grupo X, S.L.

QUINTO: En este sentido es significativo señalar determinadas peculiaridades que avalan el razonamiento de la Inspección, compartido por este Tribunal; estas peculiaridades prueban, como se verá a continuación, que la dinámica de esta Inspección obedece a un propósito aceptado por las dos partes firmantes de las diligencias, que es que la misma información, o incluso alguna dilación, se incorpore simultáneamente en los procedimientos de las personas físicas y de la entidad, y siempre interviniendo como representante común el Sr. F ( posteriormente fue sustituido por el Sr. G).

Como ejemplo de ello hay que citar la manifestación contenida en el punto 6) de la diligencia extendida al Grupo X, S.L. el 18 de septiembre de 2007 : “ 6) Esta diligencia y las posteriores que se emitan a D. D. y D.ª E. se entenderán también emitidas al sujeto pasivo que figura en la cabecera de la presente.”

Igualmente en la de 30 de abril de 2008, extendida a nombre de las personas físicas fallecidas, se recoge que:” 3) El compareciente solicita en este acto aplazamiento para aportar la documentación requerida, advirtiéndosele que hasta la fecha de la referida aportación se entenderá como una dilación imputable al sujeto pasivo; esta dilación también se entiende referida a Grupo X, S.L. con CIF ....(...)”.

Otras menciones contenidas tanto en la diligencia de 18 de septiembre del Grupo X, S.L. como en la de las personas físicas de 14 de noviembre de 2007 apoyan esa postura; así, se dice indistintamente en ambas diligencias, que se aporta la contabilidad o determinados justificantes que respaldan las anotaciones contables realizadas en determinados Libros Registros, tanto de la personas física, D. D. como de la entidad Grupo X, S.L.

Todo ello avala la idea de una actuación simultánea, conjunta y querida por las partes, que contribuye a explicar el error cometido en la fecha de la diligencia extendida a Grupo X, S.L. el 18 de septiembre de 2007.

No desconoce este TEAC que en el caso examinado nos encontramos en un supuesto de actuaciones inspectoras diferenciadas, iniciadas a través de distintas comunicaciones de inicio, fechadas respectivamente los días 11 y 18 de septiembre de 2007; no obstante, las menciones contenidas en las diligencias citadas han sido aceptadas por el representante común en ese momento, de las personas físicas y de la sociedad, de manera que no cabe que posteriormente sean discutidas por los propios interesados.

En consecuencia, resultan carentes de sentido las manifestaciones que hacen las recurrentes aduciendo la confidencialidad de los datos de los diferentes procedimientos, ya que el conocimiento por ambas partes de los datos obtenidos en los distintos procedimientos de comprobación, ha sido expresamente aceptado por quien, en esos momentos, era el representante común de las personas físicas y de la sociedad.

SEXTO: Por lo que se refiere a la diligencia de 30 de abril de 2008, respecto a lo que aquí interesa, indicaba:

“ (...) 2) Se requiere al compareciente para que aporte a esta Inspección, el próximo día 12 de mayo de 2008 los valores de adquisición de todos los inmuebles aportados en la constitución de la mercantil Grupo X, S.L. en fecha 14/07/2003 según escritura pública de esa fecha (...)”.

Sobre la misma, las reclamantes alegan, en síntesis, dos cuestiones:

1º) que en ella se piden documentos que se encontraban en poder de la Inspección desde la diligencia de 18 de septiembre de 2007; y

2º) que la documentación solicitada no era necesaria para la comprobación .

Para resolver la primera cuestión, procede analizar las comunicaciones y diligencias anteriores a la de 30 de abril de 2008:

--Comunicación de inicio de actuaciones inspectoras de 4 de septiembre de 2007, notificada el 11 de septiembre de 2007, dirigida a D. D. relativa al IRPF 2003 e IVA 3 y 4 T de 2003; se pide:

- Documento de representación debidamente cumplimentado, en su caso,

- Libros Registro exigibles específicamente por normas de carácter tributario, en cuanto a actividades empresariales, profesionales, artísticas o agrarias, así como los justificantes que respalden las anotaciones.

- Justificantes de las anotaciones contables,

- Libros Registros del Impuesto sobre el Valor Añadido.

- Contratos y documentos con trascendencia tributaria.

--Comunicación de inicio de 4 septiembre de 2007, notificada el 11 de septiembre de 2007, dirigida a Doña. E. relativa al IRPF 2003; se pide:

-Documento de representación debidamente cumplimentado, en su caso,

- Libros Registro exigibles específicamente por normas de carácter tributario, en cuanto a actividades empresariales, profesionales, artísticas o agrarias, así como los justificantes que respalden las anotaciones.

- Justificantes de las anotaciones contables,

--Diligencia de 18 de septiembre de 2007, a nombre de D. D. y Doña.E.

Se aporta:

-- Libros Registros del LV.A. de las actividades económicas de promoción inmobiliaria y agrícola, así como los justificantes que respaldan las anotaciones efectuadas en los mismos.

Contratos de arrendamientos de bienes inmuebles, escrituras de obra nueva y división horizontal de las promociones realizadas en el ejercicio 2003, así como los justificantes de gastos de las mismas.

-- Se requiere por la Inspección la aportación de :

(...).

b) libros de contabilidad de D. D. del ejercicio 2003.

--Diligencia de 14 de noviembre de 2007, a nombre de las personas físicas fallecidas:

--Se dice que se aporta:

-- Libros Registros del LV.A. de las actividades económicas de promoción inmobiliaria y agrícola, así como los justificantes que respaldan las anotaciones efectuadas en los mismos, tanto de los sujetos pasivos como de la mercantil Grupo X, S.L.

(...).

-- libro de compras y gastos, libro de bienes de inversión y fichas de bienes de inversión; todo ello de la mercantil Grupo X, S.L. del ejercicio 2003.

--Manifiesta el compareciente:

-- a) Que el sujeto pasivo no llevaba, en el ejercicio 2003 contabilidad ajustada al Código de Comercio (...).

SEPTIMO: Del examen de las diligencias anteriores cabe deducir que lo que se ha aportado a la inspección son:

- Los justificantes que respaldan las anotaciones efectuadas en los Libros Registros del I V.A. de las actividades económicas de promoción inmobiliaria y agrícola ( referidos al ejercicio 2003); y

-Los justificantes de gastos de las promociones inmobiliarias realizadas en el ejercicio 2003.

A la vista de ello, debe plantearse si esos documentos, que deben obrar en el expediente por haber sido reconocida su aportación en las diligencia citadas, son equivalentes a lo que se le ha pedido en la diligencia de 30 de abril de 2008, es decir, a los “los valores de adquisición de todos los inmuebles aportados en la constitución de la mercantil Grupo X, S.L. en cuyo caso, su petición sería reiterativa.

--Por lo que se refiere a los justificantes que respaldan las anotaciones efectuadas en los Libros Registros del IV.A de las actividades económicas de promoción inmobiliaria, cabe decir que los libros de IVA del ejercicio 2003 aportados (añadimos ahora que, sin perjuicio de su posible utilidad a efectos de la comprobación del IVA del ejercicio 2003 del Sr. D.), no recogen la totalidad de la información relativa al coste de adquisición de los inmuebles. Esa información tampoco se encontraría en un posible Libro Registro de bienes de inversión, porque, en esta actividad, los inmuebles habitualmente son existencias.



El Libro de facturas emitidas de la promoción inmobiliaria habrá de expresar, como indica el artículo 63,1 del Reglamento del IVA, (R.D.1624/1992, de 29 de diciembre), la facturas anotadas relativas a las operaciones sujetas al impuesto que se hayan expedido, reflejando (apartado 3 redacción R.D.1811/1994) , la base imponible y, en su caso, el tipo impositivo y cuota repercutido. Todos esos datos indicarían el precio de venta de los inmuebles, pero no su valor de adquisición.

Por su parte, el Libro de facturas recibidas habrá de expresar, como indica el artículo 64,1 del Reglamento citado, las correspondientes a los bienes adquiridos o importados y a los servicios recibidos en el ejercicio de su actividad ,reflejando (apartado 4), aparte de los datos del expedidor, la base imponible y, en su caso, el tipo impositivo y cuota .

Del Libro de facturas recibidas del ejercicio 2003 se extrae información sobre los bienes adquiridos o importados en el ejercicio y al IVA soportado, pero esas facturas, por sí solas, no informan sobre el valor total de adquisición de los inmuebles, ya que al tratarse de inmuebles afectados a la actividad de promoción inmobiliaria y tener, en general, la consideración de existencias, su valoración debería constar en los libros contables de la actividad.

Por ello, los “justificantes que respaldan los apuntes de los mismos”, no son de ninguna forma equivalentes a los “costes de adquisición de los inmuebles” como pretenden las recurrentes.

Por lo que se refiere a los justificantes de gastos de las promociones inmobiliarias, se alega en este punto por las reclamantes que los justificantes del coste de las promociones de 2003 no obraban entre la documentación del índice administrativo de D. D. que se le puso de manifiesto el 12 de noviembre de 2008, pese a haberlos aportado en la diligencia de 18 de septiembre de 2007.

Al respecto debe decirse que, comprobado el citado índice en la parte relativa a la documentación aportada por el representante de las interesadas (págs. 87 a 678 ), se constata que efectivamente no figuraban los justificantes de gastos de las promociones realizadas en 2003.

No obstante, esa ausencia en nada ha perjudicado a las interesadas, puesto que la Inspección da por sentada la existencia de dichos documentos; otra cosa, como se verá, es que no los considere suficientes, criterio que este Tribunal comparte.

Como se ha dicho anteriormente, los inmuebles afectados a la actividad de promoción inmobiliaria tienen, en general, la consideración de existencias, de manera que su valoración debería constar en los libros contables de la actividad.

Pues bien, esa documentación contable no fue aportada hasta el 24 de octubre de 2008, tal como se refleja en el A.H. Primero de la presente Resolución; y se completó con la aportada el 9 de diciembre de 2008 que, como se dice en los Acuerdos de liquidación, recoge información relativa no sólo al ejercicio comprobado ( 2003), sino en también la referente a los ejercicios 2001 y 2002; en concreto diversas facturas de gastos de esos ejercicios 2001 y 2002 que se consideran por las propias interesadas relevantes a efecto de la determinación de los costes de adquisición de los inmuebles.

Por todo ello, la conclusión aquí ha de ser también que, tampoco , por sí mismos, los justificantes de gastos de las promociones de 2003 que se aportaron resultaban suficientes porque cuando se extendió la diligencia de 30 de abril de 2008, faltaba por aportar documentación sobre los justificantes de las promociones de 2003 que sólo terminó de aportarse en diciembre de 2008.

Como resumen de todo lo expuesto, podemos afirmar que la documentación solicitada en la diligencia de 30 de abril de 2008, no se había aportado con anterioridad.

OCTAVO: Sentado lo anterior, procede abordar la segunda cuestión, que sigue referida al contenido de las dos diligencias que las interesadas consideran “ argucia”:

-- la planteada en la diligencia de 14 de noviembre de 2007: se aduce que la contabilidad aportada en octubre de 2008 sólo se utilizó en las últimas Actas de 19 de junio de 2009 y no en las anteriores, entendiendo las interesadas que se pide una documentación que no se utilizó por la Inspección;

-- la planteada en la diligencia de 30 de abril de 2008: se dice que los valores de adquisición de los inmuebles aportados no han variado en las distintas Actas incoadas a lo largo del procedimiento, de manera que la documentación solicitada no era necesaria para la comprobación, puesto que no ha sido utilizada por la Inspección.

Adelantamos aquí que este Tribunal considera que, si cierta documentación solicitada no se utilizó en la primeras Actas de disconformidad de 11 de noviembre de 2008 que denegaron la aplicación del régimen especial; o si finalmente otra documentación no llegó a ser determinante para el resultado de la comprobación, ha sido debido a la propia evolución de las actuaciones inspectoras, que ha hecho que dejara de ser relevante una documentación que, en el momento en que se solicitó, sí lo era.

En este sentido, cabe distinguir en las actuaciones inspectoras una serie de fases:

1ª) En una primera fase, que termina en las Actas de disconformidad de 11 de noviembre de 2008, la Inspección actúa partiendo de la afirmación de la diligencia de 14 de noviembre de 2007 de que el Sr. ... no llevaba contabilidad; como ésta era necesaria para la aceptación del régimen especial del Título VIII, Capítulo VIII de la LIS , se deniega su aplicación en su totalidad.

En esa situación, procede a pedir en la diligencia de 30 de abril de 2008, los documentos acreditativos del valor de adquisición de los bienes inmuebles aportados.

Dado que no se aportan los justificantes pedidos, se extienden las Actas de 11 de noviembre de 2008, partiendo de las escrituras públicas aportadas y se calculan los correspondientes ganancias de patrimonio resultantes de la aportación de todos los inmuebles a la entidad Grupo X, S.L.

2º) La segunda fase tiene lugar con la puesta de manifiesto posterior a las Actas de 11 de noviembre de 2008, cuando el representante de las interesadas, después de la denegación del régimen especial, pese a haberse aportado documentación contable del Sr. D. pide en escrito de 9 de diciembre de 2008, que se completen las actuaciones.

Para ello aporta diversa documentación para la determinación de los valores de adquisición, incluso referente a otros ejercicios (2001 y 2002).

Esas alegaciones dan lugar al Acuerdo de 17 de febrero de 2009 que acepta la contabilidad aportada, y ordena completar actuaciones, lo que tiene lugar con las diligencias de 17 de marzo de 2009, en las que se solicita la identificación de los inmuebles arrendados en el ejercicio 2003 tanto por D. D. como por el Grupo X, S.L. y el motivo económico válido de las operaciones de aportación no dineraria; y de 19 de marzo de 2009 en la que, en relación con la solicitud anterior, se responde que “los inmuebles dedicados al arrendamiento se corresponden con los apartados señalados con las letras a),b)c),d),e) y r), del Acta nº ... incoada a D. D. ( entre los que no figura el local arrendado a Y, S.A.).

3º) La tercera fase tiene lugar con la incoación de las Actas de conformidad de 28 de abril de 2009, en las que se acepta parcialmente la aplicación del régimen especial en relación con los inmuebles que, a la vista de los datos manejados por la Inspección hasta ese momento, se consideran afectados a la actividad de promoción inmobiliaria.

Por tanto, se distinguen por primera vez , además del inmueble de uso propio, dos categorías de bienes:

--Inmuebles afectados a actividades económicas ( incluidos en la categoría B): no se modifica su valor de adquisición por no ser trascendente, ya que a esos inmuebles ahora sí se les aplica el régimen especial y por ello, su aportación no va a generar ganancia de patrimonio en los aportantes.

--Inmuebles alquilados (cinco inmuebles incluidos en la categoría A) en las Actas de conformidad).

A estos inmuebles, a diferencia de los anteriores sigue sin aplicárseles el régimen especial, al igual que en las Actas incoadas el 11 de noviembre de 2008.

4) La cuarta y última fase comienza con el Acuerdo del Inspector Jefe de completar actuaciones de 25 de mayo de 2009, dirigido fundamentalmente a la inclusión de determinado bien en la categoría de los bienes arrendados y por ello, no beneficiado por el régimen especial; ese bien, en las Actas de conformidad, estaba comprendido en la categoría de bienes afectados a la actividad de promoción inmobiliaria.

Aquí cobra relevancia la documentación aportada tardíamente por el representante de las interesadas relativa a la valoración de las existencias que formaban parte de la actividad de promoción del Sr. D.

Esa fase termina con las últimas Actas de disconformidad de 19 de junio de 2009, que sustituyen a las de conformidad que han quedado sin efecto, y los Acuerdos de liquidación de 27 de agosto de 2009, donde :

--en relación con uno de los bienes, el local arrendado a Y, S.A. el valor de adquisición, sí resulta sustancialmente modificado, como reconocen las propias interesadas.

NOVENO: En conclusión, considera este Tribunal:

-- Respecto de la diligencia de 14 de noviembre de 2007: que si la contabilidad no fue utilizada hasta las últimas Actas de 19 de junio de 2009 y no en las anteriores, fue porque :

a) en las primeras Actas de disconformidad, de 11 de noviembre de 2008, el Actuario no la consideró relevante por no cumplir los requisitos del Código de Comercio, lo que fue determinante para la no aplicación del régimen especial.

b) las segundas Actas, de conformidad, de 28 de abril de 2009, fueron dejadas sin efecto por el Inspector Jefe en el Acuerdo completar actuaciones de 25 de mayo de 2009, de manera que lo relevante son las últimas Actas de disconformidad de 19 de junio de 2009 y sus Acuerdos de liquidación .

-- Respecto de la de 30 de abril de 2008:

a) que la documentación necesaria para determinar el valor de adquisición de los inmuebles no se completó hasta la aportación tardía de

la contabilidad en 24 de octubre de 2008; y la aportación posterior de la documentación que acompañó a las alegaciones presentadas en diciembre de 2008,

Teniendo en cuenta que las fechas de esas dos aportaciones son posteriores a la petición de documentación contenida en la diligencia de 30 de abril de 2008 dicha petición no sería reiterativa y la diligencia no sería calificable de “ argucia”.

b) que, además, esa documentación contable se ha utilizado en relación con el valor de adquisición del inmueble arrendado a Y, S.A. porque ese local formaba parte inicialmente de la actividad promotora del Sr. D. y se tomó en consideración la valoración de las existencias .

Resulta significativo señalar que la denegación del régimen en relación con los inmuebles arrendados, de características similares al arrendado a Y, S.A. fue aceptado en conformidad por las interesadas, sin formular ninguna objeción a su consideración como bienes no afectos a la actividad. La disconformidad de las interesadas se manifestó cuando se dejaron sin efecto las Actas de conformidad para incluir entre dichos inmuebles el local arrendado a Y, S.A.

DECIMO : Resta por examinar qué ocurre en la determinación del valor de adquisición del local arrendado a Y, S.A.

De los datos del expediente se deduce que, por las razones anteriormente expuestas, la utilización de la contabilidad aportada en octubre de 2008 tuvo lugar por primera vez después de que el Inspector Jefe dictó Acuerdo de 25 de mayo de 2009, dejando sin efecto las Actas de conformidad de 28 de abril de 2009 y ordenando completar actuaciones.

Es entonces cuando se extiende la diligencia de 2 de junio de 2009 y se detecta que el inmueble arrendado a Y, S.A. estaba en alquiler desde antes de realizarse la aportación no dineraria.

Según se recoge en la diligencia de 2 de junio de 2009,

“ Este local no aparece contabilizado entre el inmovilizado en el libro Diario. Tampoco en el libro de inventario aportado. (...)”, “ Se solicita asimismo que el contribuyente aporte el criterio de valoración de las existencias que utilizaba, ya que el local arrendado había sido promovido por él mismo y se encontraba entre las promociones finalizadas en el ejercicio 2.003, siendo necesario cuantificar su coste de producción. Teniendo en cuenta que obraba en el expediente la documentación justificativa de los costes totales de ambas promociones, documentación que el mismo había aportado para demostrar á la Inspección en un primer momento los errores cometidos inicialmente en el cálculo de la ganancia, patrimonial podía determinarse por la Inspección el coste total de cada promoción, pero no el correspondiente a cada vivienda/plaza de garaje/trastero (...). “

Nótese, además, que en relación al citado local comercial, el cambio en la valoración del mismo en la tercera de las Actas trae causa, según las Actas de disconformidad de 29 de junio de 2009, en la siguiente circunstancia:

"Ante la dificultad que siempre encierra encontrar un criterio para la valoración, se ha optado como criterio más razonable, distribuir el coste de cada existencia atendiendo a los propios valores de mercado asignados por el contribuyente a cada una de las existencias. De tal forma, que el propio contribuyente atribuye al conjunto de los inmuebles aportados producto de su actividad promotora, un valor total de 2.675.192 euros. Al local arrendado le asigna un valor de mercado de 1.349.992 euros. Esto representa un 50,4633 % del total. Aplicando este porcentaje sobre el coste de las existencias a 14 de julio (790.927) resulta un coste de adquisición del local de 399.127,86 euros. "



En definitiva, lo más significativo que la Inspección ha modificado en las últimas Actas es precisamente lo que se refiere al inmueble alquilado a Y, S.A. según se deduce de la diligencia de 2 de junio de 2009, debiendo destacarse que:

a) las interesadas lo omitieron en la respuesta expresa que dieron a la Inspección en la diligencia de. 19 de marzo de 2009, sobre los inmuebles que estaban arrendados.

b) De otra, que este local no aparece contabilizado entre el inmovilizado en el libro Diario ni tampoco en el libro de inventario de las actividades económicas de D. D. aportado en octubre de 2008.

Hay que insistir aquí en lo que reiteradamente dice la Inspección y este Tribunal comparte: si desde el momento en que se requiere a las interesadas que indiquen los inmuebles arrendados (17 de marzo de 2009, contestado en diligencia de 19 de marzo de 2009), éstos hubieran indicado el arrendado a Y, S.A., desde ese momento se hubiera utilizado la contabilidad para valorar ese local, como se hizo posteriormente.

No olvidemos, además, que en la escritura de aportación de los inmuebles a “ Grupo X, S.L.”, de fecha 14 de julio de 2003, en la página identificada como ..., dentro del apartado de “ Datos comunes a todas la fincas”, y concreto en relación a la “Situación posesoria”, se contiene la mención expresa de los aportantes de que : “ las descritas fincas están libres de arrendamientos”; por ello, tiene especial relevancia la manifestación expresa que hacen las interesadas a requerimiento de la Inspección en la citada diligencia, sobre los inmuebles que se encontraban arrendados, en la que no se incluye el arrendado a Y, S.A.

En cualquier caso, frente a lo manifestado por las interesadas, cabe añadir que, si se pudiera apreciar algún tipo de actuación no diligente del actuario al no haber tenido en cuenta al incoar la Actas de 28 de abril de 2009 el citado contrato de arrendamiento, fue subsanada por el Inspector Jefe, que en el Acuerdo de 25 de mayo de 2009, detectó

” la existencia de documentación obrante en poder de la Administración que no había sido tenida en cuenta por el órgano instructor a la hora de practicar la propuesta de liquidación”, y procedió a dejar sin efecto las Actas de conformidad.

DECIMOPRIMERO: Cabe señalar los reiterados pronunciamientos de este TEAC en el sentido de que corresponde a la Inspección, y no al obligado tributario, juzgar acerca de la conveniencia de solicitar una determinada documentación .

Todos los pronunciamientos citados se ha dictado en materia de dilaciones, o bien en relación con requerimientos de información, pero entendemos que son trasladables al supuesto aquí examinado, en cuanto se refieren a la solicitud de documentación por parte de la Inspección de los Tributos.

Así ya desde antiguo en resoluciones tales como la de 29-06-2006 (RG 2831/03) y 19-01-2007 (RG 701/05). Y así lo entiende también el Tribunal Supremo en su sentencia de 29-07-2000, que recogemos en nuestra Resolución de 30-05-2012 (RG 5347/10) cuando dice que:

“La información puede solicitarse en cuanto sirva o tenga eficacia en la aplicación de los tributos, obviamente tomando la frase en términos generales”.

Asimismo, según Resolución de este TEAC, R.G 5347-2010. “(...) en cuanto a la trascendencia final que la documentación requerida ha tenido en la liquidación finalmente practicada este Tribunal ya se ha pronunciado en anteriores ocasiones indicando que la imputación de dilación al contribuyente por retraso en la aportación de documentación no está subordinada al hecho de que a la documentación finalmente aportada haya tenido una mayor o menor trascendencia en la liquidación que ultima las actuaciones ya que una cosa es comprobar y otra terminar regularizando lo comprobado por haberse apreciado irregularidades consecuencia de dicha comprobación. (RG 701/05). “

Igualmente hay que señalar la reciente jurisprudencia al respecto del Tribunal Supremo, sentencias de 24 de enero de 2011 ( recurso nº 458/2007), reiterada en la de 2 de abril de 2012 ( recurso 6089/2008), recogida en Resolución R.G. 163-2011, en el sentido de que, para que exista dilación, la documentación no aportada debe ser trascendente para la actuación inspectora.

Así, el Tribunal Supremo en sentencia de 24 de enero de 2011 (recurso nº 485/2007), señala en el fundamento de derecho tercero de la sentencia:

“ (...) Con este espíritu debe abordarse la interpretación de la noción "dilaciones imputables al contribuyente", a las que alude el artículo 29.2 de la Ley 1/1998 y que el artículo 31 bis, apartado 2 , define con mayor detenimiento como el retraso en que incurriere al cumplimentar las solicitudes de información, requerimientos o comparecencias, así como el que se derive de los aplazamientos que interesare(...). Al alcance meramente objetivo (transcurso del tiempo) se ha de añadir un elemento teleológico. No basta su mero discurrir, resultando también menester que la tardanza, en la medida en que hurta elementos de juicio relevantes, impida a la Inspección continuar con normalidad el desarrollo de su tarea(...).

Este Tribunal Central debe concluir, de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Supremo señalada, que ha quedado suficientemente acreditado que la diversa documentación solicitada en ambas diligencias ha sido absolutamente relevante para la actuación inspectora en el momento en que fueron solicitadas, en cuanto que su no aportación suponía, en palabras del Alto Tribunal, hurtar elementos de juicio relevantes para la misma.

DÉCIMOSEGUNDO: Asimismo, alegan las reclamantes que las comunicaciones a las herederas del fallecido de la condición de sucesor tributario de las obligaciones del finado, resultaban innecesarias porque el artículo 39 de la Ley 58/2003 sólo obliga a que se notifique a los sucesores la liquidación que resulte de las actuaciones.

Las comunicaciones son:

--Comunicación a Doña B, notificada el 7-04-2008.

--Comunicación a Doña A, notificada el 8-04-2008.

--Comunicación a Doña C, notificada el 14-04-2008.

El texto de las tres comunicaciones es el siguiente:

"(...) En fecha 11/09/2007 se comunicó, por correo con acuse de recibo, las siguientes comunicaciones de inicio de actuaciones de comprobación e investigación:

1) A D. D. , (...).

2) A D<sup>a</sup>E.

El artículo 39.1 de la Ley 58/2003, 19 de diciembre, General Tributaria, establece que " a la muerte de los obligados tributarios, las obligaciones tributarias pendientes se transmitirán a los herederos.....", por lo que deberá personarse ante esta Inspección(...) , el próximo día 30 de abril de 2008 a las 12,00 horas, (...)"

La normativa aplicable al supuesto es la siguiente:

Artículo 39 de la Ley 58/2003:

“ 1. A la muerte de los obligados tributarios, las obligaciones tributarias pendientes se transmitirán a los herederos, sin perjuicio de lo que establece la legislación civil en cuanto a la adquisición de la herencia (...)

2. No impedirá la transmisión a los sucesores de las obligaciones tributarias devengadas el hecho de que a la fecha de la muerte del causante la deuda tributaria no estuviera liquidada, en cuyo caso las actuaciones se entenderán con cualquiera de ellos, debiéndose notificar la liquidación que resulte de dichas actuaciones a todos los interesadas que consten en el expediente.

3. Mientras la herencia se encuentre yacente, el cumplimiento de las obligaciones tributarias del causante corresponderá al representante de la herencia yacente(...).

Artículo 24.1.c) RGIT:

“Están obligados a atender a la Inspección de los tributos e intervendrán en el procedimiento de inspección:...”

c) Los sucesores de la deuda tributaria”.

No obstante no estar vigente el RGGI, R.D. 1065/2007 al tiempo de iniciarse las actuaciones que nos ocupan, tal como destacan las Resoluciones de este TEAC R.G.3595-10 de 1 de marzo de 2012 y R.G.3208-11, de 21 de marzo de 2013, es interesante traerlo a colación en la medida en que se dicta en desarrollo de la Ley 58/2003, que sí se encontraba vigente al tiempo de iniciarse las actuaciones. Pues bien, dispone el artículo 107 del referido RGGI :

“1. En el caso de actuaciones o procedimientos relativos a personas físicas fallecidas o a personas jurídicas o demás entidades disueltas o extinguidas, deberán actuar ante la Administración las personas a las que, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 39 y 40 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se transmitan los correspondientes derechos, obligaciones y, en su caso, sanciones tributarias.

2. La Administración tributaria podrá desarrollar las actuaciones o los procedimientos con cualquiera de los sucesores.

3. Una vez iniciado un procedimiento de comprobación o investigación, se deberá comunicar esta circunstancia a los demás sucesores conocidos, que podrán comparecer en las actuaciones.(....) .”

Este Tribunal considera conforme a Derecho la actuación de la Inspección remitiendo comunicaciones a todas las sucesoras para que se personaran en el procedimiento, por cuanto :

-- tuvo conocimiento del la condición de herederas de las hermanas D E a través del Acta de herederos “ab intestato” aportada en la diligencia de 14 de noviembre de 2007;

-- era necesaria la aceptación posterior de la herencia de las personas incluidas en el Acta de notoriedad, según el artículo 977 de la Ley de Enjuiciamiento Civil;

-- no existía adjudicación de herencia, según manifestación recogida igualmente en la diligencia citada;

-- ante la falta de aceptación expresa de la herencia y la personación en las actuaciones de una sola de las herederas – Doña A, el 18 de septiembre de 2007-, era preciso asegurarse incluso, de la condición de herederas de Doña B y Doña. C ya que los documentos notariales de declaración de herederos ab intestato se habían formalizado a instancia de una sola de las herederas, sin la comparecencia de ninguna de las otras hijas de los fallecidos.

Por todo lo expuesto, la Inspección realiza las correspondientes comunicaciones a todas las herederas, quienes, a resultas de las comunicaciones de la Inspección, otorgaron su representación el 30 de abril de 2008 y comparecieron a lo largo de todo el procedimiento.

A tenor de artículo 39 de la Ley 58/2003, del contenido del citado artículo 107 del R.D. 1065/2007, o, en todo caso, de los artículos 31 y 34 de la LRJAPPAC, que recogen menciones análogas a las contenidas en el artículo 107 del R-D- 1065/2007, entiende este TEAC que la Inspección no hubiera actuado correctamente si, conociendo que existían otros posibles herederos, no les comunicara las actuaciones en curso a efectos de su personación en las mismas, de las que pudieran derivar liquidaciones de las que son responsables con carácter solidario.

En este sentido dispone el artículo 34 de la LRJAPPAC:

(...) “si durante la instrucción de un procedimiento se advierte la existencia de personas que sean titulares de derechos o intereses legítimos y directos cuya identificación resulte de expediente y que puedan resultar afectados por la resolución que se dicte, la Administración está obligada a comunicarles la tramitación del mismo. “

Debemos añadir que el propio artículo 39 de la Ley 58/2003 dispone que

“ (...) Si al término del procedimiento no se conocieran los herederos, las liquidaciones se realizarán a nombre de la herencia yacente.”.

De lo que se deduce, “a sensu contrario,” que la liquidación a nombre de la herencia yacente no procede porque en el curso del procedimiento se han podido llegar a conocer quienes son los herederos, de manera que la actuación de la Inspección tendente a determinar los herederos es perfectamente correcta y no puede entenderse como un intento de dilatar el curso del procedimiento inspector iniciado con la heredera que ha comparecido inicialmente.

Finalmente, aún cuando podría calificarse de reiterativa la comunicación a Doña A, notificada el 8-04-2008, en cuanto que ésta ya otorgó poder el 18 de septiembre de 2007, respecto de las otras dos hermanas la actuación resultaba adecuada e imprescindible.

Pero incluso si se prescindiera de esa comunicación a Doña A, o de las comunicaciones a las demás herederas, ello no desvirtúa al hecho de que la prescripción del derecho de la Administración a practicar liquidación ya estaba interrumpida para todos los herederos desde que Doña. A otorgó la representación a la Inspección el 18 de septiembre de 2007, en base a los siguientes preceptos de la Ley 58/2003:

- Artículo 35, 2,j):

“. (...) Entre otros, son obligados tributarios (...) j) Los sucesores (...)

-Artículo 35.6:

“ (...) La concurrencia de varios obligados tributarios en un mismo presupuesto de una obligación determinará que queden solidariamente obligados frente a la Administración tributaria al cumplimiento de todas las prestaciones, salvo que por Ley se disponga expresamente otra cosa.(...)”.



- Artículo 68.7 de la Ley ( en la redacción aplicable a los hechos):

“ (...) Interrumpido el plazo de prescripción para un obligado tributario, dicho efecto se extiende a todos los demás obligados, incluidos los responsables. No obstante, si la obligación es mancomunada (...)”

Según los citados preceptos, y a partir de la comparecencia de Doña A quedaría interrumpida la prescripción para todas las herederas; y desde momento, según se ha concluido anteriormente, se han extendido diligencias de constancia de hechos en las fechas reseñadas entre las cuales nunca ha mediado un periodo superior seis meses, de manera que nunca se habría producido la prescripción del derecho de la Administración a practicar liquidación.

En esta instancia las recurrentes cuestionan el tiempo tardado por la Inspección en mandar las comunicaciones a Doña. B y Doña. C, y en realizar actuaciones con la ... en octubre de 2008 para verificar la aceptación de la herencia por parte de las interesadas a través del pago del I. de Sucesiones.

Sobre esta cuestión, cabe decir que pertenece al ámbito exclusivo de la organización del trabajo de la Inspección cuanto tarde ésta en requerir una determinada documentación. Lo que sí se debe exigir a la Inspección es que las actuaciones no se interrumpan injustificadamente por un plazo superior a seis meses, y que la documentación que requiera esté motivada, adecuadamente relacionada con la comprobación y dirigida a la prosecución del procedimiento.

Declarada ajustada a Derecho la citación para la comparecencia de todas las herederas, no cabe poner otras limitaciones que las indicados anteriormente.

Deben en consecuencia rechazarse las alegaciones de la recurrente en este punto.

DÉCIMOTERCERO: En relación al fondo del asunto, los Acuerdos de liquidación de 27 de agosto de 2009 deniegan la aplicación del régimen del Título VIII, Capítulo VIII, de la LIS, a la aportación de la propiedad de una serie de inmuebles que los interesadas había cedido en arrendamiento a terceros, considerando que esta actividad es distinta de la de promoción, a cuyos activos afectos sí ha aplicado el régimen especial, ya que la actividad de arrendamiento de inmuebles no se incluye, "per se", en el ámbito de la promoción inmobiliaria, cuyo objeto es la construcción destinada a la venta.

Aplica los requisitos contemplado en el artículo 25.2 de la Ley 40/1998, del IRPF, para que el arrendamiento sea considerado una actividad económica y al no concurrir, entiende que no se ha realizado tal actividad, lo que es coherente con el tratamiento dado por el reclamante, que declaró las rentas obtenidas por el arrendamiento como rendimientos del capital inmobiliario. Los Acuerdos de liquidación interpretan estos requisitos, en síntesis, como mínimos pero no necesariamente suficientes, ya que, siguiendo la doctrina del TEAC, si no hay una carga de trabajo real su concurrencia podía calificarse de innecesaria y artificial, sin que haya actividad real. Concluyen que los requisitos anteriores debían cumplirse de forma inexcusable, lo que no significaba que se trate de una presunción iuris et de iure, pues esto implicaría afirmar que existiendo local y persona no cabría discutir la naturaleza de la renta. Al contrario, lo que afirma el TEAC, y en el mismo sentido corroboran distintas consultas de la D.G.T., es que la ley ha exigido una infraestructura mínima con carácter inexcusable,

Frente a ello los contribuyentes, en síntesis, reiteran las alegaciones que ya hicieron ante la Inspección:

1- Que no es correcta la interpretación que dan los Acuerdos de liquidación al artículo 25.2 de la Ley 40/1998. La finalidad del precepto era exigir una mínima organización empresarial materializada a través de la existencia de una infraestructura de medios empresariales (local y personal). La concurrencia de estos requisitos no supone una presunción "iuris et de iure ", sino "iuris tantum ".

2-- Que la actividad de arrendamiento de los locales es una actividad complementaria de la de promoción inmobiliaria desarrollada por el Sr. D. Es práctica habitual que el promotor se reserve un cierto número de locales comerciales para su explotación directa mediante la cesión de uso de los mismos a terceros, “de tal forma que el arrendamiento y alquiler de locales aparecería como actividad accesoria y complementaria a la principal de promoción inmobiliaria”.

Los requisitos de organización mínima ya los cumplen los empresarios personas físicas que, ejerciendo una actividad distinta del arrendamiento o compraventa de inmuebles, alquilen o transmitan inmuebles que proceden de su actividad. No es una tercera actividad empresarial totalmente independiente de la de promoción inmobiliaria. Aunque así fuese, en su condición de empresario persona física había venido realizando personalmente las labores de gestión y administración de la actividad, en su propio domicilio y con su propio trabajo personal. Esta estructura, utilizada a su vez para la realización de las actividades inmobiliaria y agrícola, era la idónea y necesaria para desarrollar el arrendamiento y compraventa de inmuebles. Dicha estructura resulta más que suficiente para el ejercicio de la actividad, porque el volumen de trabajo de la misma no exige una estructura más compleja.

3-Que no es argumento suficiente para considerarlos bienes no efectos el hecho de haber incluido en la declaración de IRPF sus rendimientos como procedentes de bienes inmuebles.

4- Se refiere también a la vulneración del principio de los actos propios, al existir un Acta firmada en conformidad por el IVA relativa a la misma operación.

Como vemos, en primer lugar, considera el reclamante que no es correcta la interpretación que dan los Acuerdos de liquidación al artículo 25.2 de la Ley 40/1998, consistente en calificar los requisitos de local y empleado como mínimos pero no suficientes para calificar la actividad de arrendamiento como actividad económica.

El artículo 25 de la Ley 40/1998, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en los mismos términos que antes lo hizo el artículo 40 de la anterior norma del impuesto, la Ley 18/1991, aborda la tarea (imprescindible en un impuesto analítico que marca importantes diferencias entre las rentas según su procedencia) de elaborar un concepto de actividad económica. Para ello establece, en su apartado 1, una definición general de actividad económica, seguida de una regulación específica para dos actividades, el arrendamiento y la compraventa de inmuebles, regulación específica que el legislador ha venido considerando necesaria para facilitar la delimitación de los casos en los que estas actividades son mera obtención de rendimientos del capital o de la mera tenencia de los activos de aquellos en los que haya verdadera ordenación de medios:

“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(...).

2. A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se entenderá que el arrendamiento o compraventa 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 aquella se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa. “

En contra de lo que cabría esperar, es el segunde apartado, el que fija reglas específicas para dos actividades, el que ha ocasionado muchos más problemas interpretativos, tanto de los perfiles de cada una de las dos circunstancias de hecho a que alude (a las

que nos referiremos como regla del local y empleado) como del valor jurídico que su presencia o su ausencia tiene.

En el caso que nos ocupa se parte de la ausencia de local y empleado ligados al arrendamiento, por lo que es este segundo aspecto el que separa las posturas de la Inspección y del reclamante, y el que aquí debe resolverse.

La cuestión ha sido objeto de abundantes pronunciamientos de todos los intérpretes de la norma fiscal, tanto de la Administración como de los Tribunales de Justicia, disponiendo en los últimos años de una serie de sentencias del Tribunal Supremo que, obvio es decirlo, son las que han de marcar la pauta interpretativa a seguir, por lo que a ellas acudimos.

En primer lugar, el Alto Tribunal deja claro que para que sean de aplicación las reglas del artículo 25.2 de la Ley 40/1998 (ó del 40.2 de la Ley 18/1991) debemos estar ante una actividad de arrendamiento o compraventa de inmuebles, y no ante otro tipo de actividad relacionada con el aprovechamiento o la transformación de inmuebles.

Este enfoque es claro en la Sentencia de 24 marzo 2010, que resuelve el Recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 425/2005 que refiriéndose a los requisitos del artículo 40.2 de la citada Ley 18/1991 afirma (en párrafos literalmente reproducidos, con mención de la sentencia de origen, por las sentencias de 15 septiembre 2011, recurso de Casación núm. 1351/2008, y 1 de diciembre de 2011, recurso de casación 93/2011) que:

“(...) sin embargo, esos requisitos van referidos exclusivamente al arrendamiento o compraventa de inmuebles, y no, como es el caso actividades que van más allá de la simple compraventa y arriendo.”[1] Insistiendo en que “(...)que los requisitos establecidos por el artículo 42 han de referirse a la actividad exclusiva de compraventa y alquiler de inmuebles, no siendo aplicables cuando se desarrolla otra actividad de mayor ámbito que absorba a aquella.”

Análogo punto de partida tiene, entre otras, la Sentencia de 28 octubre 2010, Recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 218/2006: “Lo cierto, sin embargo es que la aplicación del artículo 40.2 de la Ley 18/1991 resulta improcedente porque falta la premisa necesaria para que se dé el supuesto de hecho de la norma invocada, a saber, que la sociedad se dedique a la compraventa de inmuebles. (...)el Fundamento de Derecho Tercero de la sentencia impugnada, en su último párrafo, establece con acierto que el artículo 40.2 de la Ley 18/1991 del IRPF es aplicable cuando la entidad se dedica solo al arrendamiento o compraventa de inmuebles pero no cuando realiza otras actividades, como en el presente caso, en que la entidad, aunque no ejecute las obras de urbanización ni construya por sí misma, es promotora de terrenos urbanizados a su costa o en su beneficio.” También las Sentencias de 31 de marzo de 2010, recurso de casación 11341/2004, ó 9 de marzo de 2011, recurso de casación 4441/2006.

Esta premisa, que a primera vista puede parecer poco necesitada de ser subrayada por ser evidente en la letra de la norma, debe, sin embargo, ser analizada con atención, porque no es tan sencillo en la práctica separar con la necesaria precisión el puro arrendamiento o compraventa de inmuebles de otras actividades inmobiliarias que van “más allá”, o que son de un “mayor ámbito”.

Nos movemos en el primer estadio de la aplicación de la norma, el de la calificación de los hechos sobre los que ésta recaerá, y esta precisión, que también es clara, pese a ello también necesita ser hecha, para evitar que se interprete como debate sobre el alcance de una norma lo que no ha pasado de ser el análisis de la adecuada calificación de los hechos acaecidos, que podría determinar que dicha norma no resultase aplicable al caso, ya que, como ahora veremos, es frecuente que el debate situado por alguna de las partes en el alcance y las consecuencias jurídicas del artículo 25. 2 de la Ley 40/1998 (o del 40.1 de la Ley 18/1991), sea resuelto por los Tribunales con un adecuado análisis de los hechos del que resulte que dichos preceptos no son de aplicación al caso, lo que sin duda debe ser tenido en cuenta para analizar adecuadamente el alcance y sentido de los razonamientos seguidos al resolver.

En segundo lugar, como corolario de lo anterior, es claro en la jurisprudencia del Tribunal Supremo que, cuando no estamos ante la actividad exclusiva de compraventa o alquiler de inmuebles, las reglas de local y empleado no son determinantes de la existencia de actividad económica. Si estamos ante un aprovechamiento de los inmuebles que va mas

allá de la mera compraventa u arrendamiento, la actividad realizada será económica a la vista de las reglas generales del artículo 25.1, (o del 40.1), siendo en esos casos la presencia o ausencia de local y empleado solo dos circunstancias más a valorar.

Paradigmática de lo que venimos describiendo es la ya citada Sentencia de 24 marzo 2010, que resuelve el Recurso de casación para la unificación de doctrina 425/2005. En ella se analiza un caso en el que se han vendido terrenos urbanizados (solares), concluyendo, tanto el Tribunal de Instancia como el Supremo, que dado que “(...)se ha promovido la reclasificación de los terrenos y se han realizado la urbanización resultando las parcelas que son vendidas en las escrituras de 23 de mayo de 1997 (...)que queda demostrada una actividad no ocasional sino habitual, que merece encuadrarse a efecto de IAE en el epígrafe 833.1 relativo a la compra o venta en nombre o por cuenta propia, así como la urbanización, parcelación etc. de terrenos (...)” por lo que “(...)no cabe sino concluir, sin el más mínimo margen de error que las ventas realizadas por el recurrente, (...) lo fueron en el ejercicio de su actividad empresarial.”

Una vez calificada la situación de hecho se analiza su consecuencia jurídica:

“Seguidamente invoca el recurrente la imposibilidad de consideración de esos incrementos y disminuciones de patrimonio como derivados de las actividades profesionales pues afirma incumplir las condiciones establecidas en el art. 40.2 (...) sin embargo, esos requisitos van referidos exclusivamente al arrendamiento o compraventa de inmuebles, y no, como es el caso actividades que van más allá de la simple compraventa y arriendo.” Insistiendo en que “(...)Si acudimos al Real Decreto Legislativo 1175/90, de 28 septiembre) que regula el IAE, dentro de la actividad empresarial de promoción inmobiliaria (epígrafe 833) se comprende una serie de actividades tales como la compraventa de edificaciones totales o parciales con el fin de venta, la urbanización, parcelación... etc.; es decir, que los requisitos establecidos por el artículo 42 han de referirse a la actividad exclusiva de compraventa y alquiler de inmuebles, no siendo aplicables cuando se desarrolla otra actividad de mayor ámbito que absorba a aquella.”

En el mismo sentido se pronuncia la Sentencia de 28 octubre 2010, Recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 218/2006: “ 4. La recurrente invoca el apartado 2 del artículo 40 de la Ley del IRPF 18/1991 para sostener que ejerce la actividad de compraventa de inmuebles y puesto que ella no tiene ni un local destinado exclusivamente a la actividad ni para el desempeño de ésta cuenta con persona alguna empleada con contrato laboral, dicha actividad no es empresarial, mereciendo, en consecuencia, la consideración de sociedad de mera tenencia y debiendo tributar en régimen de transparencia fiscal.

Lo cierto, sin embargo es que la aplicación del artículo 40.2 de la Ley 18/1991 resulta improcedente porque falta la premisa necesaria para que se dé el supuesto de hecho de la norma invocada, a saber, que la sociedad se dedique a la compraventa de inmuebles.

Está acreditado que los inmuebles vendidos son --al menos con carácter general-- el resultado de obras de urbanización. Y el hecho de que las obras no hayan sido ejecutadas directamente por la propietaria de los terrenos, sino por PACSA, no permite el acogimiento de la literalidad del artículo 40.2 , pretendiendo que su actividad es de mera compraventa de inmuebles.”

En este contexto, de invocación por el contribuyente de las reglas del artículo 40.2 pese a la superación de la situación de hecho a la que es aplicable dicho precepto, ha de entenderse, a juicio de este TEAC que el Alto Tribunal afirme que “(...) 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(...)”.

Esta última afirmación, que relativiza el valor de la regla del local y el empleado del artículo 40.2 de la Ley 18/1991, se explica en el contexto de la no aplicación de la misma a actividades que van “mas allá” del arrendamiento y la compraventa de inmuebles, como resulta con claridad de las posteriores sentencias de 15 de septiembre 2011 (Rec. de Casación núm. 1351/2008) y de 2 febrero 2012, (Rec. de Casación núm. 2318/2010) que, conectando las dos sentencias anteriores, reitera la citada afirmación como



antesala al análisis de las pruebas que conducen a afirmar que en realidad hay una actividad de promoción:

“el apartado Dos del precepto transcrito trató de delimitar los límites de la actividad empresarial con la que no reviste dicho carácter en el caso concreto y específico de venta y arrendamiento de bienes inmuebles, pero no son de aplicación cuando se trate de actividades que exceden de las indicadas. En este sentido, en la Sentencia de esta misma Sala y Sección de 24 de marzo de 2010 (...) se dijo que los requisitos indicados en el referido apartado "van referidos exclusivamente al arrendamiento o compraventa de inmuebles, y no, como es el caso actividades que van más allá de la simple compraventa y arriendo (...) De aquí que, como se dijo en la Sentencia de esta Sala de 28 de octubre de 2010 "Querer reducir la actividad empresarial a la necesidad de tener empleados y local (...) “

En atención a lo expuesto puede afirmarse, a juicio de este TEAC, que en las sentencias citadas el Alto Tribunal no sienta doctrina concreta sobre el alcance de la regla del local y el empleado, ya que en todas ellas se abordan casos en los que la citada regla no es aplicable por exceder las actividades realizadas por los contribuyentes de su presupuesto de hecho (el mero arrendamiento o compraventa de inmuebles), de modo que las afirmaciones que se realizan sobre la citada regla, además de ser poco concretas, están fuera de la ratio decidendi de los fallos.

Debe señalarse además que, aunque con el mismo matiz de no ser ratio decidendi, en las sentencias citadas se alude a las dos circunstancias a la que nos venimos refiriendo, local y empleado, como requisitos (no como meros indicios), tal y como se aprecia en las citas ya realizadas (en las que, para mayor claridad, identificamos en negrita la citada expresión), o en la más reciente de 20 noviembre 2012, Recurso de Casación núm. 1316/2010, en la que se indica que “(...) Tampoco puede aceptarse, frente al criterio de la sentencia impugnada, la inexistencia de local ni de persona dedicados en exclusiva y a jornada completa, requisitos exigidos en el art. 25.2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta para que pudiera ser calificada actividad desarrollada como económica, al afectar esta regla a los casos de arrendamientos o compraventa de inmuebles, supuesto distinto al litigioso, (...)”

En este grupo de sentencias puede encuadrarse también la de 16 abril 2012, Recurso de Casación núm. 1658/2008, que afirma que “ (...) Ciertamente es que el artículo 40.2 de la Ley 18/1991, como el 25.2 de la Ley 40/1998, al utilizar la frase «[a] efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se entenderá», estableció una presunción iuris tantum para considerar procedentes de actividades económicas los rendimientos generados por el arrendamiento o la compraventa de inmuebles (...)”

Aunque parezca decantarse por entender que la regla a la que nos venimos refiriendo constituye un mero indicio de actividad, y no un requisito de ella. No obstante, tampoco resuelve el pronunciamiento con claridad el asunto que aquí nos ocupa (si el local y empleado son requisitos necesarios para que el arrendamiento o la compraventa de inmuebles puedan ser considerados actividad económica), ya que, además de no ser tampoco ratio decidendi de la sentencia (también aquí la Inspección acreditó que la actividad realizada iba más allá del simple arrendamiento y compraventa) más parece pretenderse afirmar que la citada regla no es requisito suficiente, ya que la entidad sí dedicaba un local y un empleado a la gestión de su actividad inmobiliaria y la sentencia completa su valoración de la regla de referencia así.

“(…)Tal previsión normativa no significa que, siempre que concurren ambas circunstancias, deba hablarse de actividades económicas, sino que su presencia constituye un indicio del origen empresarial de los rendimientos. Pues bien, pese a lo que afirma la recurrente, la Sala de instancia no aplica, sin más, la presunción contemplada en la norma, sino que analiza y explica por qué llega a la conclusión que sienta, acudiendo a otros elementos concurrentes que confirman que la interesada llevó a cabo actividades económicas de las que obtuvo los rendimientos que se le imputan.”

En tercer lugar, cuando se está ante la actividad, strictu sensu, de compraventa o alquiler de inmuebles, cuando, por tanto, resultan aplicables las reglas de local y empleado del artículo 25.1 de la Ley 40/1998, (o del 40.1 de la Ley 18/1991) el Alto Tribunal la viene considerando, mayoritariamente, un requisito mínimo a cumplir para que la actividad realizada pueda ser considerada como económica, aunque hay algún pronunciamiento que alcanza conclusiones diferentes.

Así, en tres casos semejantes, en los que se discute si el arrendamiento o compraventa de inmuebles realizado sin contar con local y empleado puede considerarse como una actividad económica que permita la aplicación de la reserva para inversiones en Canarias, se considera que la regla a la que nos venimos refiriendo son requisitos necesarios.

La Sentencia de 29 septiembre 2011, Recurso de Casación núm. 2356/2007, afirma:

“ (...) y respecto de la actividad desarrollada por la recurrente, "alquiler de locales industriales" conforme al art. 40,2 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas , "se entenderá que el arrendamiento o compraventa de inmuebles se realiza como actividad empresarial, 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 el desempeño de aquella se tenga, al menos, una persona empleada con contrato laboral".

Sin que la parte recurrente haya realizado esfuerzo alguno para acreditar que cumple los referidos requisitos, al punto que no se discute que estamos ante una sociedad de mera tenencia de bienes.”

La sentencia de 29 mayo 2012, Recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 110/2010 (desestimado), el Supremo concluye que “El motivo debe desestimarse, debiendo considerarse como doctrina correcta la establecida en la sentencia recurrida, cuyos fundamentos se aceptan en lo sustancial” fundamentos entre los que el propio Supremo transcribe el siguiente:

“(…) sin que sean, por tanto, los requisitos adicionales de empleado y local privativos de las sociedades de mera tenencia de bienes, ni tampoco del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, tributo este último en que si no concurren aquellas circunstancias en un arriendo de inmuebles realizado por personas físicas, se califica el mismo como rendimiento de capital inmobiliario en lugar de rendimiento de actividades económicas”

La Sentencia de 9 julio 2012, Recurso de Casación núm. 2560/2010, se ratifica que no procede dotar la reserva ante: “ (….)la no concurrencia de uno de los requisitos contemplados en el citado artículo 40. Dos de la Ley 18/1991 para que en los supuestos de arrendamiento o compraventa de inmuebles -objeto social de la sociedad recurrente- se pueda llegar a considerar que se realizan como actividad empresarial, a saber, que para su desempeño se tenga al meno, una persona empleada con carácter laboral, una vez que de los datos provenientes de la Inspección concluyeran que mas más de la mitad del activo de la entidad en los referidos ejercicios está constituido por "inmuebles", destinados al "arrendamiento" y de los que, según la entidad, se obtienen los ingresos reflejados en los Libros de la entidad.

Ciñéndonos al análisis del citado requisito contemplado en el artículo 40.Dos.b) de la Ley 18/1991,”

Sin embargo, como decíamos, parece hacer una valoración diferente del alcance de esta regla la Sentencia de 7 de septiembre 2012, Recurso de Casación núm. 4297/2010, también analizando si puede aplicar la reserva para inversiones en Canarias un contribuyente que no contaba con local y empleado para realizar la enajenación de un solar:

“ (….) porque de la ausencia en el caso de autos de los requisitos contemplados en el citado precepto de la Ley 40/1998 los jueces a quo no derivan otra consecuencia que la imposibilidad de presumir que la venta del inmueble constituía una actividad empresarial de la sociedad, pero lo que realmente determina su razón de decidir es su convencimiento de que «Construcciones Paraíso del Mar» se limitó desde su

constitución a la mera tenencia y posterior transmisión de un solar no afecto a actividad económica alguna, al entender que la existencia de una organización autónoma de medios materiales y/o humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios no resultó probada por la actora”

DECIMOCUARTO: A la vista de la situación jurisprudencial expuesta, es claro que en primer lugar han de calificarse los hechos a los que nos enfrentamos, para determinar si es de aplicación lo dispuesto en el artículo 25.2 de la Ley 40/1998, lo que solo ocurrirá, como hemos dicho, si estamos ante una actividad de arrendamiento y no ante una actividad que “vaya más allá”.

Esta tarea de calificación del supuesto de hecho no es, como tantas veces, inmediata, y requiere contestar previamente las alegaciones que realiza el reclamante que tienden, precisamente, a negar la independencia o reparación de la actividad de arrendamiento al considerarla como una actividad complementaria de la de promoción inmobiliaria desarrollada por él.

En primer lugar, debe indicarse que la tarea es necesaria, ya que, pese a lo que parece alegar el contribuyente, el hecho de realizar otra actividad cuyo carácter empresarial no se discute, en este caso la promoción inmobiliaria, y dedicar a ella abundantes medios materiales y humanos, no hace que “per se” el arrendamiento de inmuebles sea considerado como actividad complementaria o accesoria de ella. Bien al contrario, lo que demanda la norma aplicable del IRPF, y lo que genera la complejidad práctica a la que se viene enfrentando en sus muchos años de vigencia, es la necesidad de analizar por separado la actividad de arrendamiento, ya que siempre puede ser considerada como una pura actividad de colocación del capital inmobiliario, aunque esté realizada de forma simultánea con otra actividad laboral, empresarial, o de colocación del capital mobiliario, ya que en este impuesto se debe comenzar por diferenciar las fuentes de renta.

En este caso concreto, la actividad económica de base del reclamante tiene una clara relación con la actividad de arrendamiento de inmuebles, eso es innegable, ya que la práctica totalidad de los inmuebles que arrendaba el reclamante procedían de promociones en las que el Sr. D. había actuado como promotor inmobiliario (con la

salvedad del inmueble situado en ..., que había sido adquirido a tercero sobre el que no se plantea cuestión). Por tanto, si los inmuebles que arrienda han sido previamente promovidos, podría plantearse que dicho arrendamiento es terminación o culminación de la previa promoción y, por tanto, parte de ella.

No obstante, ni la separación formal que nuestro derecho hace de las dos actividades, reflejo de la separación material que hay entre ellas por el muy distinto usos hecho de los inmuebles, ni la estructura del IRPF, ni las circunstancias del caso, permiten aceptar el planteamiento del reclamante.

La separación formal la encontramos en las reglas del IAE, cuyo Epígrafe 833.2, dedicado a la Promoción de Edificaciones, indica que “Este epígrafe comprende la compra o venta de edificaciones totales o parciales en nombre y por cuenta propia, construidas directamente o por medio de terceros, todo ello con el fin de venderlas.” Mientras que para el alquiler de construcciones hay que acudir al Epígrafe 861.1 (Alquiler de viviendas) ó 861.2 (Alquiler de locales industriales y otros alquileres n.c.o.p. ).

También se encuentra en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas, aprobada por el Real Decreto 1560/1992, de 18 de diciembre, (que tiene reflejo en el la adaptación del Plan General de Contabilidad a las Empresas Inmobiliarias, aprobada por Orden de 28-12-1994 - PGCEI), que distingue:

“70.1 Actividades inmobiliarias por cuenta propia.

Comprende las unidades cuya actividad exclusiva o principal consiste en la compra de terrenos, inmuebles y partes de inmuebles y por cuenta propia, así como las unidades que ordenan la construcción, parcelación, urbanización, etc. de alojamientos con el fin de venderlos.

## 70.2 Alquiler de bienes inmobiliarios por cuenta propia.

Comprende las unidades cuya actividad exclusiva o principal consiste en el arrendamiento de viviendas y apartamentos propios.

Igualmente, comprende las unidades cuya actividad exclusiva o principal consiste en el arrendamiento de terrenos, inmuebles, locales industriales, de el que se aprueba la Clasificación Nacional de Actividades Económicas, el grupo de trabajo ha definido las siguientes actividades:”

Parece claro, pues, que la actividad promotora está orientada a la venta, y termina con la venta, de ahí que la venta por personas físicas de lo previamente promovido sí se venga calificando como parte de la actividad de promoción, aunque se trate de ventas poco frecuentes e incluso aisladas, y declarando que no le es aplicable la regla del local y empleado para determinar qué es actividad económica.

Pero no puede decirse lo mismo, y de hecho no se ha dicho, del arrendamiento, en el que los inmuebles, como es obvio, ya no están disponibles para la venta, sino que se mantiene su titularidad para obtener de ellos ingresos de forma sostenida en el tiempo. Esta diferencia radical en la utilización que se espera hacer del inmueble determinará también su diferente contabilización, ya que los inmuebles que serán existencias mientras se espere de ellos su venta, deberán pasar a ser considerados activos fijos cuando su destino pase a ser el arrendamiento, evidentemente un arrendamiento significativo y que evidencie un verdadero cambio en la expectativa de uso futuro, como los son los realizados en el caso que nos ocupa, por plazos superiores a 20 años y con ocupación efectiva e inmediata por los inquilinos.

En el caso concreto encontramos varias circunstancias que descartan el planteamiento del reclamante. Por un lado, el tipo de arrendamientos realizado. Tres de los cinco inmuebles, con contratos en vigor en el ejercicio 2003 según el expediente, estaban arrendados por 25, 30 y 25 años a partir de las fechas de 17 de abril de 1997, 1 de diciembre de 1998 y enero de 2003; por su parte, el Sr. D. cesa en su actividad económica el 30 de septiembre de 2003, con lo cual la duración prevista de esos

arrendamientos iba mucho más allá de la duración prevista de la actividad de promoción. Estos arrendamientos, por plazos superiores a 20 años y con ocupación efectiva e inmediata por los inquilinos, indican que hay un verdadero cambio de afectación de los inmuebles, que ya no se piensa venderlos, que se va a mantener su propiedad para aprovechar su capacidad de generar rentas en el futuro, de modo que dejan de ser existencias para pasar a ser un activo fijo, o lo que en terminología del IRPF diremos que es capital inmobiliario.

Este cambio de afectación se visualiza en la actuación de los contribuyentes. Por un lado, mientras que el titular de la actividad económica de promoción era el Sr. D. en los contratos de arrendamiento aparecen como arrendadores el matrimonio formado por el Sr. D y su cónyuge. Por tanto, los inmuebles que estaban originariamente en el patrimonio empresarial del Sr. D aparecen posteriormente en los patrimonios personales de los que son titulares ambos cónyuges, lo que confirma la desafectación de esos bienes del patrimonio empresarial, y su paso al patrimonio particular, circunstancia a la que la normativa del IRPF le otorga efectos.

Por otro lado, los propios contribuyentes, D. D. y Doña E. incluyeron en sus declaraciones de IRPF los rendimientos de los inmuebles en cuestión como procedentes del capital inmobiliario. En este sentido, hay que referirse a la presunción de certeza de la declaración tributaria, ( artículos 102, 116, 117 de la Ley 230/1963) , la STS de 8 de octubre de 2012, decía en su fundamento de derecho Tercero:

.-(...) , se denuncia la vulneración del artículo 116 de la Ley General Tributaria, que consagra la presunción de veracidad de las declaraciones tributarias , (...) Conviene precisar el verdadero alcance de la presunción de certeza de las «declaraciones tributarias» que establecía el artículo 116 de la Ley General Tributaria de 1963 , y que ahora declara el artículo 108, apartado 4, párrafo primero, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre), respecto de «los datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios». Como hemos señalado, entre las últimas, en las sentencias de 7 de octubre de 2010 (casación 4948/2005 FJ 3º), de la lectura del propio artículo 116 se desprende que la norma se está refiriendo a la naturaleza de confesión extrajudicial que tienen las declaraciones tributarias, lo que supone que, en aplicación del artículo 1232 del Código Civil, "hace[n]



prueba contra su actor"; es decir, la mera declaración de datos, si puede ser favorable al contribuyente, no debe aceptarse sin más, permitiendo que se sometan a tributación hechos de existencia no probada, pues ello daría lugar a imposiciones ilegales, si bien no le cabe a la Administración eliminarlos sin más, debiendo realizar los actos de comprobación o investigación necesarios en aquellos casos en que no estime ciertas las declaraciones. Estas reflexiones vienen avaladas por el artículo 121.1 de la Ley General Tributaria de 1963, con arreglo al que «la Administración no está obligada a ajustar las liquidaciones a los datos consignados en sus declaraciones por los sujetos pasivos» y el artículo 35.2 del mismo texto legal, donde se indica que esos sujetos pasivos «están igualmente obligados [...] a proporcionar a la Administración los datos, informes, antecedentes y justificantes que tengan relación con el hecho imponible». Pueden consultarse también una sentencia de 5 de marzo de 2008 (casación 4606/02 FJ 3º) y dos de 18 de octubre de 2002 (casaciones 8785/97 y 8760/97, FFJJ 4º y 6º, respectivamente).

Cuando el sujeto pasivo considere, como ocurrió en el supuesto de autos, que ha incurrido en un error en alguna de las declaraciones o autoliquidaciones presentadas, debe acudir, a merced de esa presunción, al procedimiento establecido en la disposición adicional tercera del Real Decreto 1163/1990, que reza en los siguientes términos:

«1. Cuando un obligado tributario considere que una declaración-liquidación o autoliquidación formulada por él ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, sin dar lugar a la realización de un ingreso indebido, podrá instar su rectificación del órgano competente de la Administración tributaria.

2. Esta solicitud podrá hacerse una vez presentada la correspondiente declaración-liquidación o autoliquidación y antes de haber practicado la Administración la liquidación definitiva o, en su defecto, de haber prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.».

Fuera de este procedimiento de aplicación de los tributos, iniciado a instancias del obligado tributario, prima el contenido de la liquidación o de la autoliquidación presentada y no rectificadas (...).

Las interesadas alegan que esa presunción es “ iuris tantum”, y que la inclusión de los rendimientos como procedentes de bienes inmuebles y no de actividades económicas obedece a un error de calificación en el que no cabe basar la regularización .

Frente a ello cabe oponer que:

--Si los declarantes hubieran entendido que habían incurrido en un error en la calificación de los rendimientos al presentar la declaración de IRPF, que había perjudicado sus intereses legítimos debieron acudir, antes de haber practicado la Administración liquidación definitiva, al procedimiento establecido en la disposición adicional tercera del Real Decreto 1163/1990, como señala la sentencia del TS reseñada ; evidentemente, los declarantes en este caso no lo hicieron ni tampoco sus sucesoras (la citada disposición adicional tercera estuvo en vigor hasta el 1 de enero de 2008).

--Si no lo hicieron, en su momento, y ya en el marco de una comprobación inspectora, cabe aplicar aquí lo dispuesto en la Resolución de este TEAC de 19 de diciembre de 2007, R.G. 957/2006, invocada por los Acuerdos de liquidación, en la que se señalaba que:

“ (...) QUINTO.- El artículo 25 de la Ley 40/1998, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, (...) al precisar el apartado 2 del precepto que, “A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se entenderá que el arrendamiento o compraventa 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 aquella se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa”; por ello, (...), resulta determinante el hecho acreditado de que el padre de la reclamante no declarara los rendimientos de los alquileres en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como rendimientos de actividades económicas, sino como rendimientos de capital inmobiliario, pues ésta era la consideración que para él tenía la actividad que desarrollaba en relación con los bienes inmuebles que donó después a sus hijos, y el artículo 116 de la Ley General Tributaria de 1963 establecía una presunción de veracidad de las declaraciones tributarias que implicaría, en el caso sometido a examen, probar que el donante consideraba actividad económica la realizada, sin que exista documento alguno en las actuaciones que lo establezca (...).

SEXTO.- A mayor abundamiento, cabe señalar que no se ha probado tampoco la concurrencia de ninguno de los dos requisitos del apartado 2 del artículo 25 de la Ley del I.R.P.F., (...). ”.

Dicha Resolución, en este extremo, ha sido confirmada por Sentencia del Tribunal Superior de Madrid, en sentencia de 30 de diciembre de 2010, nº de recurso 259/08, al decir que: “ (...) Ciertamente, como se argumenta en la resolución del TEAC impugnada, constituye un indicio de que dicha actividad de arrendamiento no era ejercida como actividad empresarial el hecho de que el propio donante, en su declaración de IRPF, no declarara los rendimientos de los alquileres como rendimientos de actividades económicas, sino como rendimientos de capital inmobiliario. (...)”

En este supuesto, el hecho de haber incluido en las declaraciones de IRPF los rendimientos con una determinada calificación supone, en virtud de la presunción de veracidad del artículo 116 de la Ley 230/1963, que son los declarantes (o en este caso sus sucesoras), las que tiene que probar, en el curso de las actuaciones inspectoras, que la calificación correcta de los rendimientos es la que ahora propugnan, contraria a la que sostuvieron en su día en la declaración, lo que no se ha hecho.

DÉCIMOQUINTO: De lo expuesto en los apartados anteriores resulta que la actividad realizada es un arrendamiento, sin que quepa considerarla integrada en la actividad de promoción a través de la que se construyeron los inmuebles arrendados. Por lo tanto, le es de aplicación lo dispuesto en el artículo 25.2 de la Ley 40/1998, y debe valorarse el

alcance que tiene la ausencia de los dos requisitos allí establecidos, el local y el empleado, hecho que no se discute.

La jurisprudencia analizada del Tribunal Supremo, tal y como se ha expuesto más arriba, o bien no es concluyente sobre esta cuestión, por ser poco concreta y recaer sobre casos en los que el precepto al que nos referimos no era de aplicación (aunque en algún caso ha sido recogida por las resoluciones de este TEAC de 20/12/2012, R.G. 1697/2011 y R.G.: 266/11, con análogo valor ya que en ellas tampoco la aplicación de los requisitos del artículo 25.2 era decisoria) o bien se inclina mayoritariamente por afirmar que para que el arrendamiento de inmuebles sea una actividad económica es requisito necesario que para su desempeño y organización se utilizan un local y un empleado en los términos dispuestos por el precepto.

A la vista de lo expuesto, este TEAC considera que debe mantenerse, por resultar así de la Jurisprudencia del Alto Tribunal, el criterio que tradicionalmente ha venido manteniendo, expuesto en Resoluciones como la de 8 de noviembre de 2.007 (R.G. 1180/2006), 19 de diciembre de 2007 (R.G. 957/2006) o de 3 de diciembre de 2009 (R.G. 254/2006), a tenor de las cuales se entiende que el precepto de referencia, en su intento por objetivar la calificación del arrendamiento como actividad económica, determina que “únicamente” se califique como tal si concurren las dos circunstancias citadas, como indicativo de presencia de la necesidad de una infraestructura y organización de medios empresariales mínima, sin perjuicio de que si la citada infraestructura se muestra ficticia o artificial no surta efectos.

Por lo tanto, en el caso que nos ocupa, debe confirmarse la posición de la Inspección.

DÉCIMOSEXTO: Finalmente las recurrentes realizan alegaciones dirigidas a que se aplique en el IRPF del ejercicio 2003, a la operación de aportación de inmuebles a la entidad Grupo X, S.L. el mismo tratamiento que el que se deriva del Acta de conformidad incoada a D. D. por el IVA 10 de noviembre de 2008 .

En ese Acta se exponía:

"De las actuaciones practicadas y demás antecedentes resulta que el sujeto pasivo presentó en fecha 10/202003 modelo de declaración censal por la que causa baja de la actividad, por cese en la misma y fecha efectiva de 30/09/2003, transmitiendo la totalidad de su patrimonio empresarial a Grupo X, S.L. con CIF ..., según consta en escritura pública...; la mencionada sociedad continúa en el ejercicio de la misma actividad que el transmitente, con lo que esta operación no estaría sujeta al IVA de acuerdo con el artículo 7 de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido. "

Sostienen las reclamantes que :

-- 1º) el concepto de bien afecto a actividades económicas no es distinto en ambos impuestos como defienden la Inspección, y que los bienes a que nos venimos refiriendo – los dedicados al arrendamiento-, son parte integrante de la rama de actividad de la promoción inmobiliaria, al decir que:

“ (...) En efecto, en la constitución de la mercantil Grupo X, S.L.. no se aportaron una serie de bienes inmuebles pertenecientes al patrimonio personal del finado, sino que se transmitió un conjunto de elementos de activo y de pasivo que conformaban una unidad económica susceptible de funcionar autónomamente, es decir, un conjunto de elementos constitutivos de una rama de actividad.(...)”.

-- 2º) que el Acta de conformidad del IVA es un acto administrativo firme y consentido, incompatible con el resultado de los Acuerdos de liquidación de 27 de agosto de 2009 relativos al IRPF de 2003 de las personas físicas fallecidas, que no admiten en relación con determinados inmuebles la aplicación del régimen especial, que, por ello, no podrían mantenerse.

DECIMOSEPTIMO: Por lo que se refiere al concepto de bien afecto a actividades económicas en el IRPF y en el IVA, este Tribunal comparte totalmente las conclusiones de los Acuerdos de liquidación , basadas en el examen de los artículos 7.1 y 5, c) de la Ley 30/1992, del IVA, en la redacción anterior al 26 de diciembre de 2008, en el sentido de que :

“ que en el ámbito del IVA, todo arrendador es “per se” , empresario a efectos del tributo, ya que, como no podía ser de otro modo, la directiva comunitaria define como actividad económica a efectos del IVA “ cualquier operación que implique la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo (...)”

Comparando el concepto de arrendamiento como actividad económica en ambos tributos señalaban los Acuerdos que:

“(...) El IRPF es mucho más exigente, tal y como argumentamos con anterioridad, se exige local exclusivo/persona a jornada completa. Y ello como requisitos-mínimos ( ...)”.

Continúan los acuerdos señalando que las reglas de IVA son distintas de las de IRPF:

“(...) allí hablamos de configurar un supuesto-de no sujeción, aquí de diferenciar la naturaleza de una renta a efectos de distinguir las normas de cuantificación de la misma. Por otra parte la necesaria subordinación de la norma interna a la comunitaria en el ámbito del IVA deja a nuestro legislador un margen de actuación más reducido en este tributo (...)”.

Coincidiendo con los Acuerdos de liquidación, cabe señalar aquí la postura de este TEAC en relación a la trascendencia de las diferencias normativas que puedan existir entre el IVA y la imposición directa, reflejadas en la Resolución de 15 de marzo de 2012, R.G.2107-07.

En la citada Resolución la entidad reclamante invocaba en su favor el contenido de una resolución de este Tribunal Económico Administrativo Central basada en la normativa del IVA, en la que se llegaba a una solución favorable a la no existencia de establecimiento permanente, en tanto que en IRNR se llegaba por la Inspección a la solución contraria.

Señalaba en ese caso la Resolución que la especialidad de la normativa era uno de los fundamentos de las soluciones distintas a las que se llegaba en ambos casos; pues bien, ese mismo razonamiento es trasladable al presente caso, porque el Acta de conformidad por el IVA se ha basado en un cuerpo normativo diferente, el formado por la Ley del IVA y su necesaria interpretación de acuerdo con la Sexta Directiva y la jurisprudencia que, sobre ella, dicta el Tribunal de Justicia de la Unión Europea; en tanto que la Inspección, al incoar las Actas de disconformidad por el IRPF y consiguientes Acuerdos de liquidación de 27 de agosto de 2009, se ha basado en la normativa de la imposición directa, la legislación del IRPF, así como en la jurisprudencia recaída sobre la misma que se ha recogido en los Fundamentos de Derecho precedentes.

DECIMOCTAVO: Indicadas las diferencias entre el concepto de arrendamiento empresarial en ambas normativas, hay que referirse al concepto de “rama de actividad”, planteado por las reclamantes con el objeto de señalar que los bienes arrendados formaban rama de actividad con los que integraban la actividad de promoción inmobiliaria del Sr. D.

El artículo 97 de la Ley 43/95, (redacción Ley 50/1998) establece:

“(…) 3. Tendrá la consideración de aportación no dineraria de ramas de actividad la operación por la cual una entidad aporta, sin ser disuelta, a otra entidad de nueva creación o ya existente la totalidad o una o más ramas de actividad, recibiendo a cambio valores representativos del capital social de la entidad adquirente.

4. Se entenderá por rama de actividad el conjunto de elementos patrimoniales que sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma determinante de una explotación económica, es decir, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios. Podrán ser atribuidas a la sociedad adquirente las deudas contraídas para la organización o el funcionamiento de los elementos que se traspasan (...).”.

El artículo 108 de misma la Ley 43/1994, LIS , dispone que:

“1.- El régimen previsto en el presente capítulo [Cap. VIII del Tít. VIII - Régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores] se aplicará, a opción del sujeto pasivo, a las aportaciones no dinerarias en las que concurran los siguientes requisitos(...):

2. El régimen previsto en el presente Capítulo se aplicará a las aportaciones de ramas de actividad, y a las aportaciones de elementos patrimoniales afectos a actividades empresariales en las que concurran los requisitos previstos en el apartado anterior, efectuadas por personas físicas, siempre que lleven su contabilidad con arreglo a lo dispuesto en el Código de Comercio”

Por tanto, el artículo 108 LIS prevé la posibilidad de aplicar el régimen especial del Capítulo VIII del Título VIII de la LIS a las personas físicas siempre y cuando se cumplan cuatro requisitos: a) que la aportación lo sea de una rama de actividad o de elementos patrimoniales que estén afectos a actividades empresariales; b) que la persona física aportante lleve su contabilidad con arreglo a lo dispuesto en el Código de Comercio; c) que la entidad que recibe la aportación sea residente en territorio español o realice actividades en el mismo por medio de un establecimiento permanente al que se afecten los bienes aportados y d) que una vez realizada la aportación la persona física aportante participe en los fondos propios de la entidad que recibe la aportación en, al menos, el 5 por 100.

Sobre el concepto de “rama de actividad “ conviene traer a colación la sentencia del Tribunal Supremo de 5 de abril de 2011 dictada en el recurso de casación nº 3255/2006 y a tenor de la cual (el subrayado es nuestro):



<<El concepto de rama de actividad nació en el ámbito del Derecho Comunitario. Así se recoge en la Directiva 90/434/CEE, de 23 de Julio de 1990, relativa al régimen fiscal aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones y activos y canjes de acciones realizadas entre sociedades de diferentes Estados miembros, que dispuso para estas operaciones un régimen singular, obligando a los Estados miembros a no gravar las plusvalías determinadas por la diferencia entre el valor real y el fiscal de los elementos transferidos del activo y pasivo (artículos 4,5 y 6 en relación con el 9 ).

El artículo 2 i ) definió la rama de actividad como <<el conjunto de elementos de activo y de pasivo de una división de una sociedad que constituyen desde el punto de vista de la organización una explotación autónoma, es decir, un conjunto capaz de funcionar por sus medios propios>>.

La transposición de este precepto comunitario a nuestro ordenamiento se realizó a través de la Ley 29/1991, de 16 de Diciembre , de adaptación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas (artículo 2º, apartados 3 y 4 ). El apartado tres disponía que " tendrá la consideración de aportación no dineraria de ramas de actividad la operación por la cual una entidad aporta, sin ser disuelta, a otra entidad la totalidad o una o más ramas de su actividad, mediante la entrega de valores representativos del capital social de la entidad adquirente". En el apartado 4º del mismo precepto legal se decía que " se entenderá por rama de actividad el conjunto de elementos que constituyan una unidad económica autónoma. Podrán ser atribuidas a la sociedad adquirente las deudas contraídas para la organización o el funcionamiento de los elementos que se traspasan.". Esta normativa fue sustituida por la Ley del Impuesto sobre Sociedades de 1995 , con la peculiaridad de que ambas leyes internas ampliaron el ámbito de aplicación de estas operaciones también a aquellas que se realizasen entre entidades.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en la sentencia de 15 de enero de 2002, Andersen og Jensen (asunto C.43/00 ), ha recordado que la aplicación de la Directiva a una aportación de activos exige que ésta se refiera al conjunto de los elementos de activo y de pasivo relativos a una rama de actividad, es decir, a un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios, (...).

Este marco normativo y jurisprudencial nos ha permitido afirmar en el punto 5 del fundamento jurídico 6º de la sentencia de 29 de octubre de 2009 que para hablar de «rama de actividad» en el sentido expuesto se requiere (a) un conjunto de bienes y, en ocasiones, también de personas, (b) propios de la sociedad aportante, que, (c) tratándose de los elementos patrimoniales, pertenezcan tanto al activo como al pasivo; (d) formando el conjunto una unidad económica coherente, autónoma e independiente

de otras, (e) capaz de funcionar por sus propios medios (f) La rama de actividad debe existir al tiempo de realizarse la aportación, sin que sea suficiente una suma de elementos patrimoniales con potencialidad para constituir en el futuro una unidad económica autónoma. Finalmente, (g) la sociedad destinataria debe desarrollar una actividad empresarial en la explotación de los elementos recibidos en la aportación.

Así pues, «sólo aquellas aportaciones en las que el patrimonio segregado constituya una unidad económica y permita por sí mismo el desarrollo de una explotación económica en sede del adquirente podrán disfrutar del régimen especial de exención. Ahora bien, tal concepto fiscal exige que la actividad económica que la adquirente desarrollará de manera autónoma exista también previamente en sede del transmitente permitiendo así la identificación de un conjunto patrimonial afectado o destinado a la misma.»

Y en análogos términos se pronuncia la STS de 10-03-2011 recaída en el recurso número 6131/2006.

Aunque la sentencia parcialmente transcrita enjuicia un supuesto de hecho relativo a los ejercicios 1991 y 1992 en los que la norma aplicable no era la Ley 43/1995, como es el caso que ahora nos ocupa, consideramos que es de plena aplicación al supuesto enjuiciado ya que el concepto de rama de actividad que delimita el Tribunal Supremo es el concepto de rama de actividad establecido en la Directiva 90/434/CE que definía en su artículo 2.i) rama de actividad como “el conjunto de elementos de activo y de pasivo de una división de una sociedad que constituyen desde el punto de vista de la organización una explotación autónoma, es decir, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios.”

Definición que no sólo ha permanecido invariable durante todo el tiempo que estuvo en vigor esta Directiva sino que la nueva Directiva 2009/133/CE, en vigor desde 15 de Diciembre 2009, mantiene exactamente en los mismos términos. Así dispone el artículo 2. j de la Directiva 2009/133/CE:

<<j) "rama de actividad" : el conjunto de elementos de activo y de pasivo de una división de una sociedad que constituyen desde el punto de vista de la organización una explotación autónoma, es decir, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios>>.

De acuerdo con todo lo expuesto el concepto de “rama de actividad” delimitado por el Tribunal Supremo es de plena aplicación al caso que nos ocupa al no ser el concepto de

rama de actividad dado por la normativa interna sino mera transposición de lo establecido en la Directiva comunitaria.

Idéntica doctrina sobre el concepto de “rama de actividad” ha sido mantenida por este Tribunal Central en diversas Resoluciones entre otras, las de 14 de mayo de 2008 (RG 210/07), de 26 de junio de 2008 (RG 33/07), de 10 de julio de 2008 (RG 755/07) o, más recientemente, de 5 de abril de 2011 (RG 2973/10) y de 1 de marzo de 2010 (RG 1243/10). De acuerdo con esta doctrina se requiere:

-Que el patrimonio aportado constituya una unidad económica.

-Que dicha unidad económica sea “identificable”, de forma tal que permita el desarrollo de la actividad en sede de la transmitente y de la adquirente, pero de forma diferenciable.

-Y que la rama de actividad ha de ser preexistente en la aportante, permitiendo así la identificación de un conjunto patrimonial afectado o destinado a la misma .

En el caso examinado no cabe aceptar la pretensión de las reclamantes de que los bienes inmuebles arrendados formaban “ rama de actividad “, en cuanto que “se transmitió un conjunto de elementos de activo y de pasivo que conformaban una unidad económica susceptible de funcionar autónomamente”, dado que la consideración como “ rama de actividad” de los inmuebles arrendados hubiera exigido:

-- Que los inmuebles arrendados, con anterioridad a la aportación a la entidad “ Grupo X, S.L. hubiesen estado afectados a una explotación económica de arrendamientos a terceros, que hubiera de ser continuada en sede del adquirente; lo que, como hemos concluido en los Fundamentos de Derecho anteriores, no se ha producido, porque los aportantes, con anterioridad a la aportación a Grupo X, S.L. no contaban ni con un local afecto al desarrollo de dicha actividad de arrendamiento ni con ninguna personas contratada para el desarrollo de la misma.

-- O bien que las reclamantes hubiesen probado, con alguna prueba más palpable que con sus manifestaciones en la escritura de aportación a Grupo X, S.L. que los bienes arrendados se habían transmitido formando una organización en funcionamiento con los integrantes de la actividad de promoción inmobiliaria, extremo éste que en ningún momento se ha probado.

Sobre el valor que a estos efectos pueda tener lo alegado por las reclamantes, que dan especial valor al hecho de que en la escritura de aportación no dineraria de 14 de julio de 2003, en la página identificada como PI0871953, se refieren al acogimiento de dicha operación a la normativa de neutralidad fiscal y a su plena justificación, en cuanto que las aportaciones son " fincas afectas a actividades económicas", de lo que parece concluir que todo lo transmitido constituye " rama de actividad", cabe decir que el cumplimiento del requisito de la afectación de los bienes a la actividad, imprescindible para la aplicación del régimen especial pretendido, puede ser objeto de una posterior comprobación administrativa, como ha ocurrido en el presente caso, en virtud de las facultades de comprobación e investigación previstas en el artículo 115 de la LGT 58/2003, General Tributaria, que dispone:

"Artículo 115. Potestades y funciones de comprobación e investigación .

La 1. investigar los hechos, actos, Administración tributaria podrá comprobar e elementos, actividades, explotaciones, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria para verificar el correcto cumplimiento de las normas aplicables al efecto (...)" .

Por ello, una vez que la Administración tributaria, en uso de su facultades de comprobación ha negado el carácter de bienes afectos a la actividad económica a los inmuebles arrendados, calificación que este Tribunal ha confirmado en los Fundamentos de Derecho anteriores, no cabe mantener la existencia de "rama de actividad" pretendida por las reclamantes, que necesariamente exige que se trate de bienes afectos a una actividad económica preexistente en el aportante.

Por ello, deben descartarse las alegaciones de las reclamantes en ese sentido.

DECIMONOVENO: Las interesadas, como última alegación plantean la vulneración del principio de los Actos propios, que derivaría del hecho de que , dentro de las mismas actuaciones inspectoras, se ha incoado Acta de conformidad por el IVA del ejercicio 2003, de fecha 10 de noviembre de 2008, en la que en relación con la misma operación de aportación no dineraria, se ha concluido en ese impuesto que:

“ De las actuaciones practicadas y demás antecedentes resulta que el sujeto pasivo presentó en fecha 10/10/2003 modelo de declaración censal por la que causa baja en la actividad, por cese en la misma y fecha efectiva de 30/09/2003, transmitiendo la totalidad de su patrimonio empresarial a Grupo X, S.L. con CIF B06402143, según consta en escritura pública...; la mencionada sociedad continúa en el ejercicio de la misma actividad del transmitente; con lo que esta operación no estaría sujeta al IVA de acuerdo con el artículo 7 de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido”.

Entienden las recurrentes que la contradicción palmaria entre el Acta de IVA y las liquidaciones por el IRPF de los Acuerdos de liquidación de 27 de agosto de 2009 hace que dichos Acuerdos no puedan mantenerse.

El Acuerdo de liquidación responde ampliamente a esta alegación del contribuyente sobre la base de considerar que:

-- En primer lugar, las diferencias entre los conceptos normativos de patrimonio empresarial en IVA e IRPF impide que la contradicción o incompatibilidad del Acta de IVA y de las Actas y Acuerdos de liquidación de 27 de agosto de 2009 sean “ palmarias” como sostiene las recurrentes, dado que el concepto maneja a estos efectos en el artículo 7.1.a de la Ley 37/1992 ( en la redacción aplicable a los hechos), no coincide con el que resulta de la aplicación del artículo 25 de la Ley 40/1998, de IRPF.

Este Tribunal Económico Administrativo Central ha tenido ya ocasión de pronunciarse recientemente sobre la cuestión de la vinculación de la Administración a sus propios actos, entre otras, en Resolución de 29 de noviembre de 2012, R.G. 1870-09, en la que

la posible contradicción se plantea incluso en relación al mismo impuesto ( IRPF) y operación ( venta de finca agrícola).

En ella el interesado oponía a la liquidación derivada de un Acta de disconformidad, la objeción de que la Inspección en ejercicio anterior, y en relación a operaciones semejantes, no había formulado reparo alguno a su declaración , al extender Acta en conformidad.

Se invocaba en esa Resolución como precedente la recaída en resolución de 16 de febrero de 2006, R.G. 2049/2003, en la que se decía:

“Por otra parte, la posible modificación del criterio utilizado por la Administración en otros supuestos anteriores, (...), no constituye violación de la doctrina de los actos propios, de acuerdo con la delimitación que de los mismos ha realizado el Tribunal supremo en diferentes Sentencias y Autos, concretamente en el Auto de 4 de diciembre de 1998 indica “para que la doctrina de los actos propios de la Administración tenga aplicación es necesario fundamentalmente que un primer órgano de la Administración haya dictado un primer acto declarativo de derechos y luego que en el segundo revoque la decisión tomada en el primero”, siendo una cuestión diferente los cambios en los criterios de interpretación de las normas aplicables. En relación con esta cuestión el Tribunal Económico Administrativo Central en Resolución de 9 de marzo de 2000 (RG 2004/96) ha afirmado que “teniendo en cuenta que la Administración, por el hecho de que en una comprobación anterior no haya detectado una impropcedente deducción, no significa que no pueda hacerlo en un ejercicio posterior, no prescrito o no comprobado, si lo estima oportuna”. En este caso, la Administración no revoca ningún acto declarativo de derecho sino que adopta una decisión que se encuentra suficientemente motivada(...)”

Dicha Resolución ha sido confirmada por Sentencia de la Audiencia Nacional de 25 de junio de 2009, nº de recurso 195/2006, que ha señalado que: “ Por otra parte, es claro que no existe una prohibición de que la Administración puede cambiar de criterio, siempre que el acto administrativo que se separe del mismo sea motivado, con sucinta referencia a hechos y fundamentos de derecho, conforme al artículo 54,1,c, de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre(...).”

La conclusión a la que se llegaba en la Resolución R.G. 1870-09, era desestimatoria de las pretensión del reclamante, en base a que la postura de la Inspección, al calificar la operación en el Acta de disconformidad estaba perfectamente motivada, tanto en la propia Acta de disconformidad como en el Acuerdo de liquidación .

En sentido semejante se pronuncia la Resolución R.G.2234-11, de fecha 21 de marzo de 2013 .

En el caso examinado en la presente Resolución es evidente que lo que las recurrentes interpretan como un cambio de criterio con el derivado del Acta de conformidad en el IVA ( la no aceptación del régimen especial respecto de determinados inmuebles), está ampliamente motivada en los Acuerdos de liquidación de 19 de junio de 2009, tal y como se expone en el Antecedente de Hecho Primero de la presente Resolución, de manera que no cabe aceptar la alegación de las recurrentes.

Finalmente, y dada la actuación de las interesadas, expresada a lo largo de los F.D. de la presente Resolución, este Tribunal suscribe totalmente lo que el Acuerdo de liquidación contesta a las recurrentes como refuerzo a su postura en relación con la “ teoría de los actos propios”

“ (...) La doctrina invocada parte del presupuesto de que los actos del sujeto (...) creen una expectativa legítima en el tercero, que guiado por la buena fe, deposita su confianza en aquél, y por ende, obra en consecuencia. No se dan tales presupuestos en nuestro caso. En el curso de las actuaciones se le requirió que identificara los inmuebles arrendados, y el interesado no incluyó el local que ha motivado esta nueva devolución de las actuaciones, faltando así por su parte a la diligencia debida. Quien esgrime en su defensa la buena fe, debe haber cumplimentado con su actuación todos los recaudos exigidos a su vez por la buena fe diligente. (...).”

POR LO EXPUESTO:

EL TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el recurso de alzada interpuesto por Doña A, Doña B y Doña C, contra Acuerdos de liquidación dictados por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT de ..., ambos de fecha 27 de agosto de 2009, por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ejercicio 2003, e importe de 315.412,84 € el más elevado, ACUERDA: desestimar la reclamación.

[1] El subrayado y la negrita, como los que se apreciarán en las siguientes sentencias citadas, han sido añadidos por este TEAC