

Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 00/4909/2009 de 28/05/2013

Unidad resolutoria: Vocalía 1ª

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.

El TEAC cambia de criterio en la aplicación de las reglas establecidas para calificar ciertas actividades inmobiliarias como actividades económicas (la regla del local y empleado).

De la jurisprudencia del Tribunal Supremo deduce los siguientes criterios.

- 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).
- 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.
- 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.

En la Resolución se hace un resumen de la doctrina referida al tema de las "diligencias argucia" que reproducimos por su interés.

Fundamentos de derecho

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]...

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] (...):”.

DÉCIMOTERCERO... En relación al fondo del asunto,... los contribuyentes, en síntesis, reiteran las alegaciones que ya hicieron ante la Inspección:...

2 Que la actividad de arrendamiento de los locales es una actividad complementaria de la de promoción inmobiliaria...

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...

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...

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...

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”...

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...

DÉCIМОQUINTO... 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...

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.

