

## EXPEDIENTE 423/2011

En la ciudad de Pamplona a 26 de septiembre de 2012, reunido el Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra, adopta la siguiente resolución:

Visto escrito presentado por don AAA, con N.I.F. XXX y domicilio en (...), en relación con tributación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al año 2009.

### ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El ahora recurrente presentó, en modalidad de tributación conjunta con su esposa, su reglamentaria declaración-liquidación (número (...)) por el Impuesto y año de referencia el 18 de junio de 2010, resultando de la misma una cantidad a devolver por importe de 7.644,36 euros.

SEGUNDO.- Mediante Comunicación de Requerimientos del Jefe de la Sección de Sanciones y Requerimientos de 23 de junio de 2010 se informó al interesado de que, estando obligado a presentar las declaraciones de retenciones del trabajo personal de los cuatro trimestres del 2009 y el modelo anual de declaración de dichas retenciones (el 190), no constaba el cumplimiento de la citada obligación tributaria, y que por ello le habían sido retenidas las cantidades existentes a su favor, y por tanto se le requería para su presentación y para efectuar, en su caso, el ingreso de las cuotas tributarias resultantes.

TERCERO.- En contestación al mencionado requerimiento, el reclamante presentó escrito, por vía telemática, el 25 de agosto de 2010, con la pretensión de que se dejase sin efecto el referido requerimiento y se procediese a la devolución de los importes a su favor retenidos, alegando para ello que él era el titular de una oficina de farmacia y no tenía "*ninguna persona empleada con contrato de trabajo por cuenta ajena*" y que la única persona que colaboraba con él en su farmacia era su esposa, doña (...), la cual figuraba dada de alta en el Régimen Especial de Trabajadores Autónomos de la Seguridad Social (en adelante, RETA) y había efectuado pagos fraccionados relativos al ejercicio 2009 en nombre propio.

CUARTO.- Con base en el citado escrito, con fecha 16 de enero de 2011, los órganos gestores del Impuesto dictaron propuesta de liquidación provisional, modificativa de la autoliquidación antedicha, anulando todas las casillas del apartado de los rendimientos del trabajo declarados por la esposa del interesado (tanto los ingresos, como las cotizaciones al RETA, incluidas como gasto deducible de dichos ingresos), al entender que no estaban justificados, así como la deducción por trabajo anudada a la obtención de dicho tipo de rendimientos, y eliminando el gasto por coste de personal (correspondiente a los aludidos ingresos del trabajo declarados por su esposa) deducido por el recurrente de los ingresos por él obtenidos de su actividad farmacéutica.

QUINTO.- Transcurrido el plazo concedido al interesado y a su esposa para la formulación de alegaciones y presentación de documentos o cualesquiera otros medios de prueba que hubiesen considerado necesarios en defensa de sus derechos, sin que los mismos hubiesen efectuado alegación alguna ni presentado documento o prueba alguna, se tuvo por realizado el trámite de audiencia y se entendió practicada la notificación de la liquidación provisional en los mismos términos que la propuesta de liquidación antes citada.

SEXTO.- El 3 de marzo de 2011 el reclamante presentó escrito, por vía telemática, interponiendo recurso de reposición contra la referida liquidación, siendo el mismo desestimado mediante Resolución del Jefe de la Sección de I.R.P.F. y Patrimonio de 1 de abril de 2011.

SÉPTIMO.- Y frente a dicho acto administrativo viene ahora el interesado a interponer reclamación económico-administrativa ante este Tribunal Económico-Administrativo Foral mediante escrito con fecha de entrada en el Registro General Electrónico de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra el 12 de agosto de 2011, aduciendo las razones que entiende convenir al logro de sus pretensiones.

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Ha de declararse la competencia de este Tribunal Económico-Administrativo Foral para el conocimiento y resolución de la reclamación económico-administrativa interpuesta, dada la naturaleza del acto administrativo impugnado, en virtud de lo que disponen los artículos 154 y 155 de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, y artículos 18 y 19 del Reglamento del recurso de reposición y de las im-

pugnaciones económico-administrativas de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por Decreto Foral 178/2001, de 2 de julio, habiendo sido formulada la misma en tiempo hábil y por persona debidamente legitimada al efecto.

SEGUNDO.- Con anterioridad a entrar a conocer y resolver la cuestión de fondo controvertida objeto de la reclamación que nos ocupa, conviene comenzar haciendo un relato de los hechos que rodean al presente expediente.

El reclamante y su esposa presentaron su autoliquidación del ejercicio 2009 consignando en ella la cantidad de 11.200,00 euros en concepto de gasto por coste de personal, que el interesado dedujo de los ingresos provenientes de la actividad empresarial de farmacia por él ejercida. Dicho importe correspondía a unos supuestos pagos por él efectuados a su esposa por una pretendida colaboración de ella en la citada oficina de farmacia en la prestación del servicio de atención farmacéutica, viniendo asimismo su esposa a incluirlos en la mencionada declaración-liquidación en el apartado de rendimientos íntegros del trabajo, procediendo, a su vez, a deducir de los mismos, en concepto de gasto, las cotizaciones por ella realizadas al RETA, y a practicar la pertinente deducción por trabajo derivada de su obtención.

Con posterioridad, al ser requerido el recurrente a presentar las declaraciones de retenciones del trabajo personal de los cuatro trimestres del 2009 y el modelo anual de declaración de dichas retenciones (el 190), y a efectuar, en su caso, el ingreso de las cuotas tributarias resultantes, vino a alegar que él era el titular de una oficina de farmacia y no tenía *“ninguna persona empleada con contrato de trabajo por cuenta ajena”* y que la única persona que colaboraba con él en su farmacia era su esposa, la cual figuraba dada de alta en el RETA y había efectuado pagos fraccionados relativos al ejercicio 2009 en nombre propio.

Sobre la base de dichas alegaciones, los órganos gestores del Impuesto dictaron propuesta de liquidación provisional, modificativa de la autoliquidación antedicha, anulando todas las casillas del apartado de los rendimientos del trabajo declarados por la esposa del interesado (tanto los ingresos, como las cotizaciones al RETA, incluidas como gasto deducible de los mismos), al entender que no estaban justificados, así como la deducción por trabajo, y eliminando el gasto por coste de personal (correspondiente a los aludidos ingresos del trabajo declarados por su esposa) deducido por el recurrente de los ingresos por él obtenidos de su actividad farmacéutica.

La citada propuesta se convirtió en liquidación provisional al haber transcurrido el plazo concedido para la formulación de alegaciones y presentación de pruebas, sin que el interesado y su esposa hubiesen efectuado alegación alguna ni presentado prueba alguna. Contra la referida liquidación el reclamante interpuso recurso de reposición, alegando en defensa de sus pretensiones que resultaba evidente que su esposa no era *“un trabajador por cuenta ajena”*, pero que no era menos cierto que colaboraba con él en la farmacia, para lo cual se había dado de alta en el Impuesto sobre Actividades Económicas en el epígrafe 652.1 (*“Farmacias: Comercio al por menor de medicamentos, productos sanitarios y de higiene personal”*), en el RETA y en la mutualidad de previsión social *“Previsión Sanitaria Nacional”* y había efectuado los pagos fraccionados correspondientes, de tal manera que debía considerarse que desempeñaba *“una actividad económica”* y que, por tanto, para la deducibilidad del gasto correspondiente a los supuestos pagos por él realizados a su esposa por la mencionada colaboración la normativa del Impuesto no establecía *“ningún condicionante”*. Dicho recurso fue desestimado mediante Resolución del Jefe de la Sección de I.R.P.F. y Patrimonio de 1 de abril de 2011.

Y frente a este último acto administrativo viene ahora el interesado a interponer la presente reclamación, aportando dos pruebas documentales nuevas, con la pretensión de que se anule el mismo y de que se reconozca por parte de este Tribunal *“el carácter de gasto fiscal deducible para la retribución percibida”* por su esposa *“por su colaboración profesional en la farmacia”* de la que él es titular, argumentando en su defensa que con las pruebas aportadas queda *“suficientemente”* probada la citada colaboración, la cual debe configurarse a su juicio como una *“actividad profesional”* de prestación de servicios a la farmacia, que encajaría en la *“figura del farmacéutico adjunto”* y no exigiría *“la existencia de una relación laboral de dependencia”*.

TERCERO.- A la vista de los referidos antecedentes fácticos, se desprende que inicialmente el interesado, al presentar junto con su esposa su autoliquidación correspondiente al ejercicio 2009, dedujo de los ingresos declarados provenientes de la actividad empresarial de farmacia por él ejercida un determinado importe en concepto de gasto por coste de personal, incluyéndolo a su vez como rendimientos brutos del trabajo obtenidos por su esposa y deduciendo de ellos las cotizaciones mensuales por ella efectuadas al RETA a lo largo de todo el ejercicio 2009, mientras que posteriormente ha venido a reconocer expresamente que en dicha oficina de farmacia de la que es titular no tenía en el ejercicio 2009 a ninguna persona contratada laboralmente y que su esposa lo que realizaba en dicho establecimiento era prestarle a él un servicio profesional de colaboración, sin existir con ella ninguna relación laboral de dependencia, viniendo ahora a pretender le sea

admitida la consideración de la citada colaboración como una actividad profesional por la que ella supuestamente percibe una retribución y a su vez esta contraprestación como gasto deducible de la actividad de farmacia por él ejercida y como ingreso de su esposa derivado del desempeño de esa actividad profesional (con derecho a deducir los gastos correspondientes, entre los que se incluirían las cotizaciones al RETA).

Así pues, el reclamante pretendía y pretende la deducibilidad, como gasto de la actividad de farmacia que desarrolla, de las supuestas rentas abonadas a su esposa por la mencionada colaboración, pero mientras que al tiempo de presentar su declaración-liquidación consideró dichas rentas como retributivas de una relación laboral por cuenta ajena formalizada con su esposa (aunque a su vez, y de forma contradictoria con dicha forma de tributación, ella vino a autoliquidar e ingresar en concepto de pagos fraccionados unas determinadas cantidades en relación con los trimestres segundo a cuarto de 2009, obligación ésta que sólo incumbe a sujetos pasivos que ejerzan actividades empresariales o profesionales), con posterioridad ha venido sosteniendo no haber formalizado contrato laboral alguno, ni verbal ni por escrito, con persona alguna, incluida su esposa, argumentando que la colaboración de ella se configuraba como una actividad profesional de colaboración en la farmacia.

Dado el giro tan evidente en lo pretendido por el recurrente y su esposa y la confusión que tienen en torno a la fiscalidad de esas supuestas rentas, la cuestión de fondo a dilucidar en esta reclamación no debe limitarse a lo ahora solicitado por el interesado, sino que debe ir más allá y por eso hay que circunscribirla a la determinación en primer lugar de si queda acreditado que la esposa del recurrente colaborase con el interesado en el año 2009 en su farmacia y que obtuviese por ello rentas por él abonadas, y en segundo lugar, de resultar demostrado lo anterior, de si esa colaboración puede entenderse como el ejercicio de una actividad profesional o como una relación de tipo laboral dependiente y si, en este último caso, la misma reúne los requisitos exigidos por la normativa para que esas hipotéticas retribuciones, cuya existencia ponen en duda los órganos gestores del Impuesto, puedan considerarse gasto deducible de la actividad ejercida por el reclamante.

Y a este respecto, ha de verse que de la documentación obrante en el expediente no puede extraerse que la esposa del interesado colaborase o trabajase en el ejercicio 2009 en la oficina de farmacia de la que él era titular. Y decimos que no queda demostrada de forma más o menos indubitada dicha colaboración (cuestión de hecho que podría acreditarse por cualquier medio de prueba admitido en Derecho), ya que las altas en el Impuesto sobre Actividades Económicas, en el RETA y en la mutualidad de previsión social "Previsión Sanitaria Nacional" podrían no tener contenido efectivo, en el sentido de participación en la actividad de farmacia, y realizarse exclusivamente para el acceso a una serie de prestaciones y/o la minoración de los rendimientos o ingresos empresariales obtenidos por el recurrente en la referida actividad. Sin embargo, en casos como el presente, en que intervienen miembros de una misma unidad familiar, no podemos exigir una prueba exhaustiva acerca del trabajo o colaboración familiar en la actividad, ya que se podría convertir en diabólica, pero ello no significa que este Tribunal haya de considerar como pruebas suficientes las arriba citadas, puesto que las mismas en ningún caso evidencian que la esposa del recurrente estuviese trabajando o colaborando en la farmacia de titularidad de este último ni mucho menos que percibiese renta alguna por ello, por lo que, a la vista de las pruebas existentes (las citadas y dos más que están relacionadas con comunicaciones de datos del personal que trabajaba en la farmacia al Colegio Oficial de Farmacéuticos de Navarra a través de simples correos electrónicos, debiendo hacerse notar que la primera de éstas últimas es de noviembre de 2009 y la segunda de agosto de 2010, por lo que este último documento probatorio carecería de valor para demostrar la colaboración de la esposa del interesado en el año 2009), este Tribunal considera que el interesado y su esposa no han venido a acreditar la existencia de la colaboración que se defiende en el ejercicio 2009, y ello con independencia de que la misma sea cierta o no, y que la prueba de la misma hubiese sido verosímil y fehaciente si se hubiesen aportado los siguientes documentos relativos a las distintas obligaciones exigidas por el Decreto Foral 197/2001, de 16 de julio, por el que se dictan normas de desarrollo de la Ley Foral 12/2000, de 16 de noviembre, de Atención Farmacéutica, en materia de oficinas de farmacia: las declaraciones individualizadas del reclamante y de su esposa, a que se encuentra obligado a presentar ante el Departamento de Salud cualquier farmacéutico (titular, adjunto, regente o sustituto), con carácter previo a su nombramiento o autorización, de no estar incluido en ninguno de los supuestos de incompatibilidad contemplados en dicha Ley Foral, que deberá ser efectiva una vez autorizado el nombramiento correspondiente (artículo 20 de dicho Decreto Foral), la comunicación informativa dirigida al citado Departamento por el farmacéutico titular, a efectos de actualización del Registro permanente de personal farmacéutico, acerca del personal que presta sus servicios en su oficina de farmacia, en la que contase la esposa del interesado (artículo 22.2 del referido Decreto Foral) y la comunicación al mencionado Departamento por el recurrente, en calidad de farmacéutico titular, del nombramiento de su esposa como farmacéutica adjunta (artículo 25 del aludido Decreto Foral), documentos todos ellos que estuviesen referidos, claro está, al año 2009.

En definitiva, el reclamante no ha venido a justificar adecuadamente la mencionada colaboración (es decir, su prestación efectiva, bien mediante la contratación laboral de su esposa o bien a través de la formalización

con ella de un contrato de prestación de servicios profesionales, a cambio de la consiguiente contraprestación y siendo válido en ambos casos que cualquiera de esas dos formas de contratación hubiese tenido lugar bien de forma verbal bien por escrito) ni mucho menos la existencia de esos pagos o retribuciones a su esposa que pretendía y pretende deducirse como gastos respecto de sus ingresos, integrantes de su base imponible, provenientes de su actividad empresarial de farmacia; la única prueba de su realidad consiste en la presentación del modelo informativo 190, en el que se declaró por el interesado que había abonado a su esposa 11.200,00 euros en concepto de rendimientos del trabajo, ya que los incluyó con la Clave A, que es la relativa a empleados por cuenta ajena, pero sin que haya constancia documental de dichos pagos.

Y todo ello juega en contra de las afirmaciones y de la pretensión del recurrente, ya que, tal y como dispone la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, en su artículo 106.1, *“tanto en el procedimiento de gestión, como en el de resolución de reclamaciones, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo”*, precepto este que resulta acorde con la doctrina reiterada sentada por el Tribunal Supremo acerca de la carga de la prueba en materia tributaria (Sentencias de 27 de febrero y 14 de diciembre de 1989 y 7 de julio de 2011, entre otras), por lo que el interesado en el procedimiento debiera haber aportado las pruebas documentales o de otro tipo que estimase oportunas para fundar su derecho si quería ver estimada sus pretensiones en relación con la controvertida colaboración de su esposa. Y es que es a la parte que pretende beneficiarse de gastos deducibles, por hallarse los mismos correlacionados con los ingresos de su actividad económica, esto es, por ser necesarios o estar realizados para la obtención éstos, a quien le corresponde demostrar fehacientemente la realidad de las partidas que pretende deducir. Por tanto, no habiéndose acreditado de manera suficiente la citada colaboración ni por ende la realidad del pago (y su correlativa percepción) en el ejercicio 2009 por el recurrente a su cónyuge de retribuciones del trabajo personal o de contraprestaciones por la prestación de servicios profesionales, el interesado no podrá deducir cantidad alguna por las mismas en concepto de gasto de su actividad de farmacia, y en contrapartida, tampoco tendrán la consideración de rendimientos del trabajo o de actividad profesional para su esposa, la cual, a su vez, en correspondencia con lo anterior, no podrá deducir los importes abonados al RETA como gasto al no haber obtenido dichos ingresos.

CUARTO.- No obstante lo anterior, con el fin de aclarar la cuestión debatida, este Tribunal considera conveniente manifestar que si se hubiese demostrado la referida colaboración, la misma no hubiese podido entenderse, como pretende el interesado, como el ejercicio de una actividad profesional de prestación de servicios a la farmacia de su titularidad sino como una relación de tipo laboral dependiente, esto es, no nos encontraríamos ante el ejercicio de una actividad económica por parte de la esposa del recurrente, y sólo cabría tipificar la supuesta colaboración por ella prestada como una relación laboral por cuenta ajena, y a partir de ahí es cuando hubiese procedido examinar si se cumplían o no los requisitos o condiciones legales exigidos por la 2ª regla especial contenida en el artículo 35 del Texto Refundido de la Ley Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado mediante Decreto Foral legislativo 4/2008, de 2 de junio, para la deducibilidad de esas supuestas retribuciones estipuladas y satisfechas por el interesado a su cónyuge, la cual dispone lo siguiente: *“Cuando resulte debidamente acreditado, existiendo el oportuno contrato laboral y la afiliación al régimen correspondiente de la Seguridad Social, que el cónyuge o los hijos menores de edad del sujeto pasivo que convivan con él, trabajan habitualmente y con continuidad en las actividades empresariales o profesionales desarrolladas por el mismo, se deducirán, para la determinación del rendimiento, las retribuciones estipuladas con cada uno de ellos, siempre que no sean superiores a las de mercado correspondientes a su cualificación profesional y trabajo desempeñado.*

*Dichas cantidades se considerarán obtenidas por el cónyuge o los hijos menores en concepto de rendimientos de trabajo”.*

Y ello por diversos motivos, de entre los que se pueden destacar, dada su relevancia, los dos siguientes:

- En primer lugar, no se ha demostrado que se cumplan las exigencias legales requeridas para que unos determinados rendimientos sean considerados como provenientes de actividades empresariales o profesionales, y que se encuentran recogidas en el artículo 33.1 del Texto Refundido de la Ley Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado mediante Decreto Foral legislativo 4/2008, de 2 de junio, el cual establece que *“se considerarán rendimientos íntegros de actividades empresariales o profesionales aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del sujeto pasivo 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”*. Y ello es así porque, por mor de lo dispuesto en la Ley Foral 12/2000, de 16 de noviembre, de Atención Farmacéutica, en una oficina de farmacia sólo puede actuar como empresario el farmacéutico titular y propietario de la misma, que es quien obtiene la autorización administrativa previa del Departamento de Salud para su apertura al público y prestación a la población en dicho establecimiento (considerado de dispensación) de los servicios incardinados en la atención farmacéutica y quien única y exclusivamente realiza la ordenación por cuen-

ta propia de los medios de producción y recursos humanos afectos a la actividad, esto es, quien aparece como titular del negocio (con independencia de la titularidad jurídico-civil del mismo) en el sentido de aquél que en el tráfico mercantil actúa como tal empresario o comerciante, pudiendo, eso sí, contar con la colaboración o estar asistido (artículos 14.1 y 15.3 de dicha Ley Foral), en su caso, de otros farmacéuticos (como es el supuesto de los adjuntos regulados en el artículo 18 del mismo texto legal) y de personal auxiliar técnico farmacéutico (que ayuda a los farmacéuticos en el desempeño de las funciones que no les son propias y se regula en el artículo 19 de dicha norma), pero sin que esa colaboración de otros farmacéuticos excuse “*la responsabilidad del farmacéutico titular o titulares en la oficina de farmacia*” (segundo párrafo del artículo 20 de la citada norma) ni comporte la modificación de la titularidad inicial ni la ordenación por cuenta propia de medios y recursos antes citada.

La calificación como actividad empresarial o profesional exige la existencia de una organización productiva con objeto de intervenir en el mercado, requisitos que no concurrirían en la esposa del recurrente, siendo éste, en su calidad de farmacéutico titular, quien tendría la competencia exclusiva en la organización del trabajo en su oficina de farmacia, cumpliendo los requisitos legales de servicio.

- Y en segundo lugar, no se ha acreditado la generación de rentas en el ejercicio 2009 derivadas de esa supuesta actividad a través de los documentos probatorios oportunos, como serían las correspondientes facturas emitidas o expedidas por la esposa del interesado por la prestación de esos supuestos servicios, los justificantes del abono de dichas facturas y el registro por el reclamante y por su esposa, bien contable o bien en los libros-registro de llevanza obligatoria, de dichas operaciones mercantiles.

En conclusión, como el reclamante y su esposa no prueban suficientemente y con carácter incontrovertido todo cuanto pueda beneficiar a su derecho, ello conduce, sin más, a la desestimación de su pretensión, y, por tanto, procede la confirmación tanto del acto administrativo aquí impugnado como de la liquidación provisional de que trae causa por su conformidad a Derecho.

Y, en consecuencia, este Tribunal, en sesión celebrada en el día de la fecha arriba indicada, acuerda desestimar la reclamación económico-administrativa interpuesta por don AAA contra Resolución del Jefe de la Sección de I.R.P.F. y Patrimonio de 1 de abril de 2011 y frente a liquidación provisional de que trae causa, dictadas ambas en relación con tributación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al año 2009, confirmándose dichos actos administrativos en los términos que resultan de la fundamentación contenida en el presente Acuerdo.

El transcrito Acuerdo resultó ratificado por el Gobierno de Navarra en su sesión del día 10 de octubre de 2012.