



Roj: **STS 5566/2016** - ECLI: **ES:TS:2016:5566**

Id Cendoj: **28079130022016100514**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **07/12/2016**

Nº de Recurso: **3748/2015**

Nº de Resolución: **2566/2016**

Procedimiento: **RECURSO CASACIÓN**

Ponente: **FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

SENTENCIA

En Madrid, a 7 de diciembre de 2016

Esta Sala ha visto el recurso de casación nº **3748/2015**, interpuesto por la Procuradora Doña Mónica Liceras Vallina, en nombre y representación de la entidad mercantil **INASTAR, S.A.**, contra la sentencia pronunciada el 1 de octubre de 2015, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Segunda), de la Audiencia Nacional, en el recurso contencioso-administrativo nº 494/2012. Ha comparecido como parte recurrida el Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta de la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco Jose Navarro Sanchis

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (Sección Segunda) dictó, el 1 de octubre de 2015, sentencia desestimatoria del recurso contencioso administrativo nº 494/2012, interpuesto a instancia de la Procuradora Sra. Liceras Vallina, en nombre y representación de la indicada mercantil INASTAR, S.A., contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 25 de octubre de 2012, que a su vez desestimó el recurso de alzada contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, de 25 de abril de 2011, en relación con acuerdos de liquidación y sanción del Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2004 y 2005, por importe global de 13.197.569,50 euros.

SEGUNDO.- La sentencia impugnada contiene la siguiente parte dispositiva:

"...FALLO: Debemos DESESTIMAR Y DESESTIMAMOS el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de la entidad Inastar S.A contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 25 de octubre de 2012, a que las presentes actuaciones se contraen, la cual confirmamos en todos sus extremos por ser ajustada a derecho, con imposición de costas a la recurrente..."

TERCERO.- Notificada la expresada sentencia, la Procuradora Sra. Liceras Vallina, en la indicada representación, presentó ante la Sala de instancia escrito de preparación del recurso de casación, que se tuvo por preparado mediante diligencia de ordenación de 19 de noviembre de 2015, en la que se acuerda emplazar a las partes para que, en el plazo de treinta días, pudiesen comparecer ante este Tribunal Supremo.

CUARTO.- Emplazadas las partes, la Procuradora Sra. Liceras Vallina, en la representación de INASTAR, S.A., compareció en tiempo y forma ante este Tribunal Supremo, formalizando el 29 de diciembre de 2015 escrito de interposición del recurso de casación, en el cual, tras aducir los motivos que consideró oportunos, solicitó a la Sala lo siguiente: "...dicte Sentencia por la que, estimando los motivos de casación expuestos en el presente escrito, case y anule la Sentencia recurrida, dictando otra más ajustada a Derecho.

Igualmente se suplica que, en el caso de que sea estimado el presente recurso de casación ordinario, condene expresamente a la Administración recurrida, con independencia de la condena en costas que pueda proceder, a indemnizar a mi representada en el gasto en que ha tenido que incurrir para la formalización del presente recurso



de casación correspondiente a la tasa por el ejercicio de la potestad jurisdiccional en el orden contencioso-administrativo...".

QUINTO.- Admitido a trámite el recurso de casación por providencia de esta Sala de 12 de febrero de 2016, se acordó la remisión de las actuaciones a esta Sección Segunda para su sustanciación, conforme a las reglas de reparto de asuntos, disponiéndose por diligencia de ordenación de 24 de febrero de 2016 entregar copia del escrito de interposición a la parte recurrida, a fin de que en plazo de treinta días pudieran formular oposición, lo que efectuó el Abogado del Estado, en la representación que le es propia, en escrito de 8 de marzo de 2016, en que interesa una sentencia por la que se inadmita o, subsidiariamente, se desestime el recurso de casación, por ser conforme a Derecho la sentencia impugnada, con imposición de costas a la parte recurrente.

SEXTO.- Por providencia se señaló para la votación y fallo de este recurso de casación el día 15 de noviembre de 2016, habiendo proseguido la deliberación del asunto hasta la sesión del día 22 de noviembre siguiente, fecha en que efectivamente se deliberó, votó y falló, con el resultado que a continuación se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Se impugna en este recurso de casación la sentencia de 1 de octubre de 2015, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Segunda) de la Audiencia Nacional, que desestimó el recurso contencioso-administrativo nº 494/2012, seguido a instancia de la entidad INASTAR, S.A. en que se impugnaba la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central -TEAC- de 25 de octubre de 2012, desestimatoria del recurso de alzada formulado en impugnación de la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, de 25 de abril de 2011, ambas vías impugnatorias suscitadas contra acuerdos de liquidación y sanción en relación con el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2004 y 2005.

SEGUNDO.- La sentencia recurrida, en síntesis, considera que la mercantil regularizada no podía acogerse al régimen tributario especial de las sociedades patrimoniales, regulado en los artículos 61 y siguientes del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades -en adelante TRLIS-, sobre la base de que la actividad emprendida en tales ejercicios fiscales se habría llevado a cabo con el cumplimiento de los requisitos de local exclusivo y empleado a tiempo completo que exige el artículo 25.2 del Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas -TRLIRPF, en lo sucesivo-, norma a la que el citado artículo 61 se remite. Así, el citado precepto, en la parte que interesa para la resolución de este recurso, dispone lo siguiente, transcrito de forma literal:

"...Artículo 61 Régimen de las sociedades patrimoniales

1. Tendrán la consideración de sociedades patrimoniales aquellas en las que concurren las circunstancias siguientes:

a) Que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o que más de la mitad de su activo no esté afecto a actividades económicas.

Para determinar si existe actividad económica o si un elemento patrimonial se encuentra afecto a ella, se estará a lo dispuesto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas...".

Tal remisión, por lo tanto, ha de integrarse con lo estatuido al respecto en el mencionado artículo 25.2 TRLIRPF, a fin de determinar cuándo la actividad de arrendamiento o compraventa de inmuebles ha de reputarse actividad económica

"...Artículo 25. Rendimientos íntegros de actividades económicas.

1. Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración los rendimientos de las actividades extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras, y el ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas.

2. A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se entenderá que el arrendamiento 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 actividad.



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

TERCERO.- La sentencia a quo tras la íntegra reproducción en su fundamento tercero de los fundamentos jurídicos de la resolución del TEAC, que asume sin más como propios, añade diversas consideraciones sobre la concurrencia, por parte de INASTAR, de los dos requisitos de local y empleado para caracterizar su actividad **arrendaticia** como constitutiva de actividad económica a efectos de ratificar la bondad jurídica de la liquidación correctora practicada por la Inspección. Prescindiendo de tan agotadora cita, sí conviene verter aquí las consideraciones de la sentencia en que funda la necesidad de desestimar el recurso:

"...Pues bien, a juicio de la Sala, dichos razonamientos han de confirmarse.

1) Comenzaremos por los argumentos relativos a la empleada Doña Montserrat, contratada desde 1994, despedida 30 días antes de que finalizase el ejercicio 2003, el 30 de octubre de ese año, periodo en el que la recurrente tributó en régimen general (no existe en la demanda alegación alguna sobre ese cambio), despido que la propia actora consideró improcedente.

2) Pues bien la demandante expone como justificación del despido la necesidad de poner fin a los pasivos laborales y la necesidad de flexibilizar cortes (sic).

Pero de los datos recogidos por TEAC y el TEAR en sus resoluciones, tomados de las actuaciones inspectoras practicadas, se deduce que tal afirmación no se sostiene. En efecto, el sueldo de la trabajadora en el año 2003, era de 19.891 €, más los costes laborales que ascendieron a 6.686 €. Cuando era empleada de Azcona y Asociados, tuvo una retribución a efectos de retenciones de 3067 € y de Datanova de 19.472 €, todo ello en 2004 y en 2005 en esta última de 23.328 €, sumas de las que es fácil deducir que los costes de dicha empleada en las últimas empresas eran superiores a la producidas a la recurrente.

3) También resulta relevante que la entidad Azcona y Asociados de Consultoría Tributaria, viniera prestando asesoramiento fiscal a la actora, que empleara temporalmente a una persona ajena a dichas funciones que tampoco la sociedad realizaba y que esta trasladara a otra sociedad, adquirida por Azcona y Asociados el 23 de diciembre de 2003, cuya actividad es la relativa a la "explotación electrónica por Terceros", el anexo 14 comprende otras actividades pero no desvirtúan nuestras conclusiones.

4) Pero el dato más significativo, a los efectos que nos ocupan, es que dicha empleada siguió siendo, según los datos que existe en la Base de Datos de la Agencia Tributaria, quien ha recogido a partir del año 2004, las distintas comunicaciones notificadas a Inastar S.A., dirigidas al domicilio sito en la calle Apolonio 10 de Madrid. Es decir, que aquella sigue trabajando para la empresa igual que antes y en el mismo local.

Los argumentos expuestos conllevan a estimar que, en realidad, el despido de la empleada y la suscripción de un contrato para externalizar los servicios prestados por la misma fueron simulados, tal como reseñan las resoluciones económicas administrativas, lo que permite aplicar el artículo 16.1 de la L.G.T. de 2003 "En los actos de negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes," al existir lo que el TEAR de Madrid denomina "simulación rescisoria" refiriéndose, fundamentalmente, al despido al que antes se ha hecho referencia.

Y claro, la calificación de los hechos la puede hacer la Inspección de los Tributos conforme al artículo 13 de aquella norma, sin que exista obstáculo alguno de que en la descripción del "decorado jurídico" se incluye el análisis del referido despido. Lo contrario supondría, como señala la representación del Estado, dejar en sus manos y en la de la empleada colaboradora el cumplimiento de un requisito legal que determina, nada menos, que una variación en el régimen laboral a explicar. Y ello sin necesidad de acudir a la jurisdicción laboral puesto que no tendría competencia para ello.

Además el TS, en Sentencia de 5 de marzo de 2012, RC 4388/2008, FJ 2 refiriéndose al alcance de la simulación, ha señalado que sólo tiene efectos dentro del ámbito tributario, sin que la eventual anulación, que aquí ni siquiera se produce, trascienda a otras esferas jurídicas.

Así lo establece claramente, por otra parte, el artículo 16.2 de la ley 58/2003.

La argumentación de esta Sala, ratificando el criterio de los órganos de la Inspección y los económicos administrativos, se ha efectuado analizando el entramado negocial y valorando el mismo, al amparo incluso de las presunciones tal como señala la STS de 24 de octubre de 2013 RC 1650/2011, FJ 4.

A ello debe añadirse que las reglas de la carga de la prueba, artículos 105 y 106 de la LGT de 2003 exigen que quien postula la simulación la pruebe y, a nuestro juicio, la Inspección ha acreditado que bajo la apariencia creada por los interesados hay otra realidad disimulada y oculta.

Por lo tanto, el primero de los requisitos exigidos por el artículo 25 del TRLIPRF debe considerarse acreditado.



CUARTO.- Nos referimos a continuación al local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la entidad, sito en la calle Apolonio Morales nº 10, en el que como antes se ha indicado aquella empleada recogía las notificaciones tributarias de la actora.

La recurrente expone que ninguna de las entidades que desarrollaban en el mismo su actividad disponía de medios materiales y humanos (la empleada) y no lo podían hacer de forma separada, independiente y exclusiva, dado su acceso único a la calle y la distribución interior de aquél.

A pesar del loable esfuerzo argumental del escrito rector, su alegación tampoco puede ser aceptada partiendo de un dato transcendental, la utilización compartida del referido local ya producida en ejercicios anteriores hubiera determinado que la recurrente tributase por el régimen de sociedades patrimoniales, sin embargo lo hizo en régimen general. O como dice el TEAC nos encontramos, tras, citar el caso de la empleada, ante "la misma realidad que se tenía en ejercicios anteriores, pero explicada, o formalizada de modo distinto". Y dado que la propia entidad defiende (Pág. 28 de escrito rector) la existencia de tres actividades, la de promoción inmobiliaria, arrendamiento de inmuebles y gestión de cartera de control, lo cierto es que todas ellas son actividades económicas, a su vez, integradas, entre sí, habiéndose flexibilizado el requisito de la exclusividad en la Jurisprudencia.

Así la STS de 16 de abril de 2012 (RC 1658/2008, FJ2) que se remite a la de 2 de febrero de 2012 (RC 2318/201 FJ4), en la que se afirma que la existencia de local "exclusivamente" destinado a la actividad resulta compatible con la recepción de dicho local de directores de bancos, con el despacho en el mismo de la correspondencia y con que allí se encuentre el archivo familiar.

Por lo tanto, el segundo requisito exigido en el artículo 25 TRLIRPF citado también concurre. Y claro la existencia de local y de persona empleada en los términos expuestos, conllevan a considerar que si existe una carga mínima de trabajo negada por la actora. Añadir, por último, respecto de si la mera existencia de estos dos requisitos bastan para justificar la existencia de una actividad, que es preciso invocar la STS de 8 de noviembre de 2012 RC 3766/2010, FJ 3, que declara, a estos efectos, que dichas circunstancias han de ser interpretadas teniendo en cuenta la realidad societaria, que es lo que esta Sala ha realizado.

Además como señala la STS de 28 de octubre de 2012, RCUUD 218/2006, "que reducir la actividad empresarial a la necesidad de tener empleados y local y en base a ello 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".

Y, a juicio de la Sala, en el caso de autos existe esa ordenación de medios para desarrollar un beneficio por parte de Inastar S.A., por lo que la actividad de arrendamiento de bienes inmuebles realizada por la entidad se debe considerar como actividad económica impidiendo que se le pueda atribuir la condición de sociedad patrimonial.

QUINTO.- En consecuencia, procede examinar a continuación si existe el cálculo erróneo por parte de la Inspección a la hora de determinar los elementos afectos a la actividad empresarial.

Ya hemos declarado que los inmuebles arrendados, se deben considerar afectos todo ello conforme el artículo 27.1 del Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, del IRPF. "Se consideraran elementos patrimoniales afectos a una actividad económica:

Los bienes inmuebles en los que desarrolla la actividad del contribuyente".

La propia recurrente considera los activos afectos a la actividad de promoción inmobiliaria y el inmovilizado financiero.

La primera de las cuestiones a enjuiciar centra en el importe de beneficios no distribuidos derivados del ejercicio de actividades económicas, es decir, el derivado de la venta de los bienes inmuebles arrendados, respecto de la que la parte aduce que se trata de una ganancia patrimonial, por tratarse de un beneficio extraordinario.

La recurrente se remite a estos efectos a la resolución del TEAC de 10 de julio del 2008, Rec. 846/2007, Anexo 19 y dictamen pericial emitido por Don Carlos Jesús (Anexo 9) incorporado al procedimiento.

En efecto, aplicando el artículo 61.1.a) del citado TRLIS, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo: "Tendrán la consideración de sociedades patrimoniales aquellas en las que concurran las circunstancias siguientes: "Que más de la mitad de su activo no esté afecto a actividades económicas" deben considerarse elementos afectos los inmuebles destinados al arrendamiento, dado que se trata de una actividad



económica, las derivadas de la actividad de promoción inmobiliaria y los que incorporan derechos de crédito nacidos de las relaciones económicas.

En suma, los pagarés pendientes de cobro por importe de 24.942.001 €.

Y claro, con arreglo al artículo 61.1ª) 2 del TRLIS y para evitar la patrimonialidad sobrevenida, es decir que sociedades que desarrollan actividades económicas puedan quedar sujetas, al régimen especial de las sociedades patrimoniales al no distribuir sus beneficios y reinvertirlos en elementos no afectos, se deben deducir de los elementos no afectos del artículo 61. del TRLIS, el importe de los beneficios no distribuidos procedentes de la realización de actividades económicas, con el límite de los beneficios obtenidos en el propio año y en los diez anteriores. Es decir, descontado de las Inversiones Temporales y la Tesorería que lucen en los Balances de 2004 y 2005, el importe de los beneficios no distribuidos procedentes de actividades económicas, acumuladas a esa fecha.

Y la Inspección efectúa esos cálculos y llega a la conclusión, en el Acuerdo de Liquidación del 14 de julio de 2008, referente al Impuesto sobre Sociedades 2004-2005, que nos ocupa, que los porcentajes de archivos no afectos sería del 0% al inicio del año 2004, 8,86% al final del año 2004 y del 4,50% al final del año 2005. La propia Inspección señala que en todo caso en este último año, podría llegar al 17,44% aunque eso sí muy alejado del 50% exigido por el citado art 6.1.1 de TRILS.

Y aunque se computasen como activos no afectos el importe del préstamo concedió por Inastar a Nevafis XXI S.L. (por importe de 430.820 €) ejercicio 2005 y el concedido por la recurrente a sus socios, ejercicio 2004, por importe de 284.425 €, en ningún caso se alterarían las conclusiones alcanzadas.

Por otra parte en cuanto al informe pericial, y tal y como destaca el Abogado del Estado en la contestación a la demanda, cabe objetar lo siguiente:

En la página 21 del informe apartado 5.1.4 "Ganancias Patrimoniales" del ejercicio 2004. Se reseña lo siguientes:

"Es de hacer notar que en el ejercicio 2004 INASTAR obtuvo unas ganancias patrimoniales registradas en su cuenta de pérdidas y ganancias como beneficios extraordinarios por un importe bruto de 18.576.547,71 € que, netos de impuesto, son 15.071.153,16 €. El cálculo de la cifra anterior se ha hecho considerando el tipo medio de tributación de INASTAR que en el ejercicio 2004 fue del 18,87%. De acuerdo con la normativa contable de aplicación los beneficios derivados de la enajenación de activos arrendados no se consideran beneficios de la actividad sino beneficios extraordinarios por lo que la categorización de dicho importe como beneficios extraordinario es adecuada".

Pues bien, al margen del aspecto contable, desde el punto de vista jurídico, en el que esta Sala es soberana, ha quedado establecido como deben calificarse los bienes enajenados afectos, a la actividad típica de la empresa.

Por lo tanto esta Sala no acepta el importe de Beneficios empresariales no distribuidos 31/12/2004, de 2.400.621,94€ frente a los 20.068.060,73€ determinados por la Inspección.

Algo similar ocurre en el ejercicio 2005, en el que el importe determinado por la Inspección es de 8.870.148,72 € frente a 1.011.043,75 € del informe.

Así en la Pág. 24 en el apartado 5.2.3 "Beneficios del ejercicio no distribuidos" por importe de 132.871,70 € haciéndose también referencia a los resultados extraordinarios como ocurrió en el ejercicio 2004, cuando en el Acuerdo de Liquidación esa cifra asciende a 20.068.060€ y el dictamen pericial no da explicación sobre esa diferencia.

No se considera correcto, en este sentido, que el dictamen detraiga el importe del resultado financiero, impuesto 2004, por importe de 1.115.975,54 € ni el de las Ganancias Patrimoniales netas 2004 por importe de 15.071.153,16 €.

Lo mismo ocurre con Ganancias Patrimoniales apartado 5.2.4, Pág. 25, por importe bruto de 22.586.882,11€. Reiteramos que las Ganancias Patrimoniales proceden de la enajenación, de los activos afectos.

Y, si ello es así y dicho dictamen no desvirtúa la conclusiones obtenidas por la Inspección, es evidente, que procede la desestimación del motivo del recurso.

SEXTO.- Por último, hacemos referencia a la sanción impuesta. Respecto de la misma debe indicarse que la actora aduce su falta de motivación, la inexistencia de "simulación rescisoria", la ausencia de culpabilidad, el hecho de que en otras ocasiones no se sancione esta conducta, y que la sanción se impone por el mero hecho de aplicarse el régimen de sociedades patrimoniales.



Esta apreciación y la relativa a la simulación rescisoria, así la denominaba el TEAR en su Fundamento de Derecho Séptimo, ya han sido contestadas anteriormente por esta sentencia.

Debemos asimismo, y así por los mismo motivos, desestimar, las cuestiones referentes a la interpretación razonable de la norma Art. 179.2 d) de la Ley 58/2003, y la complejidad de la normativa aplicable, en un caso como el de autos dirigido a aparentar el cumplimiento de los requisitos exigidos por el régimen fiscal especial, sin que se exponga en la demanda la interpretación que pudiera fundamentar su pretensión.

En consecuencia, es preciso examinar la motivación de la sanción impuesta para lo cual conviene exponer la doctrina del TS sobre esta cuestión:...

Y expuesto lo anterior debemos reproducir el apartado cuarto del Acuerdo de Imposición de sanción, de fecha 26 de noviembre de 2008, que señala:

"Cuarto.- Culpabilidad

"Asimismo concurre en el sujeto pasivo el requisito subjetivo (la concurrencia de culpa o negligencia en su conducta), precisó para la exigencia de responsabilidad Tributaria ya que el contribuyente según, se concluye en las actuaciones de comprobación e investigación, ha tributado por el régimen de sociedades patrimoniales cuando incumple los requisitos que establecen las normas para tributar en este régimen, todo lo cual supone no realizar voluntariamente la conducta adecuada a la normativa del impuesto.

Luego hay que considerar que la conducta del sujeto pasivo es culpable, y que la buena fe o inexistencia de culpa, presumida por la Ley, queda destruida por la prueba de que el contribuyente no ha puesto la diligencia debida en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, hecho que queda sobradamente acreditado al ponerse de manifiesto que ha simulado las circunstancias precisas para poder aplicarse el régimen de sociedades patrimoniales. Todo lo expuesto, pone de manifiesto una voluntad culposa específica del sujeto pasivo..."

"...el contribuyente sabiendo que no cumple los requisitos para tributar en el régimen especial de sociedades patrimoniales tributa por este régimen en lugar de hacerlo por el régimen general. Por lo cual no puede considerarse su declaración completa y veraz, ni interpretación razonable de la norma..."

Pues bien, a juicio de la Sala el referido Acuerdo Sancionador cumple los estándares establecidos por la Jurisprudencia para considerar que se cumple el requisito de la motivación. Y ese es el dato relevante, no el de la motivación de las resoluciones económicas administrativas, que también lo están.

Y la sentencia de esta Sala de 21 de junio de 2012, recurso 320/2009, no resulta aplicable a la vista de las circunstancias específicas del caso que nos ocupa.

Por lo tanto ,debe confirmarse la sanción impuesta tipificada en el art. 191.3 último párrafo de la Ley 58/2003, en relación con el art 187.1 b) de la referida norma, es decir, incrementando la sanción de los ejercicios 2004 y 2005, en 15 y 25 puntos porcentuales respectivamente, aspecto este no discutido en la demanda.

En consecuencia, el recurso debe de ser desestimado.

CUARTO.- Frente a la expresada sentencia y disconforme con su sentido desestimatorio y con los razonamientos conducentes a tal fallo, la mercantil recurrente formula recurso de casación basado en los siguientes motivos, todos ellos sostenidos al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley de esta Jurisdicción:

1º) Al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley Jurisdiccional, al infringir la sentencia los artículos 61 del TRLIS, 25, 26 y 27 del TRLRPF y 21 del Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RIRPF), en relación con el artículo 12 de la Ley 58/2003, así como la jurisprudencia que los interpreta -entre otras, sentencias del Tribunal Supremo de 26 de junio de 1996 (recurso nº 148-1/1995), 28 de octubre de 2010 (recurso de casación para la unificación de doctrina nº 218/2006), 15 de septiembre de 2011 (recurso de casación nº 1351/2008), 16 de abril de 2012 (recurso de casación nº 1658/2008) y 8 de noviembre de 2012 (recurso de casación número 3766/2010).

2º) Al amparo del artículo 88.1.d) de la LJCA, por haber infringido la sentencia de instancia los artículos 9.3 y 24 de la Constitución Española, 105.1, 106.1 y 108 de la Ley 58/2003, General Tributaria, 60 y 61 de la Ley Jurisdiccional, y 324 a 327 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil (en especial, de su artículo 326), así como de la jurisprudencia que los aplica, dada la falta de consideración y valoración de la prueba documental practicada o la valoración de la prueba según criterios irrazonables o arbitrarios incompatibles con la sana crítica y que conducen a resultados inverosímiles.

Aduce al respecto la parte recurrente lo siguiente, a fin de sustentar la falta de valoración de documentos esenciales por parte de la Sala sentenciadora y su trascendencia en el resultado final del proceso:



"[...] En el marco del recurso contencioso-administrativo desestimado por la Sentencia de instancia, además de toda la documentación obrante en el expediente administrativo remitido por el TEAC a la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, mi representada propuso la práctica de prueba documental, autorizada por el artículo 299.1.3º y regulada en los artículos 317 a 334, ambos inclusive, de la Ley 1/2000, de 7 de enero de Enjuiciamiento Civil, consistente en sendos contratos de arrendamiento de los locales sitos en Avda. de Burgos 18 y en Calle Velázquez 166, respectivamente, documentos que ya fueron aportados al propio TEAC. Con dichos documentos se pretendía acreditar que, en relación con los dos únicos contratos de arrendamiento que esta parte mantenía en 2004 (sólo uno de ellos se mantuvo en 2005), la única tarea de mi mandante se limitaba a la emisión de las facturas y la gestión de cobro, dado que el mantenimiento, gestión de suministros y seguridad de los inmuebles era asumido por los arrendatarios. Lo anterior servía por tanto para justificar que en los ejercicios objeto de regularización mi representada no contaba con una carga de trabajo mínima que supusiera la ordenación por cuenta propia de medios materiales y humanos para intervenir en la producción de bienes y servicios.

Sin embargo, la Sala de instancia ha obviado valorar esta prueba documental y ha entendido que la existencia de local y persona determina necesariamente "una carga mínima de trabajo" y que, dado que se verifican estos requisitos, "en el caso de autos existe esa ordenación de medios para desarrollar un beneficio por parte de Inastar, S.A.", conclusión que resulta no solo contraria a los preceptos y jurisprudencia expuestos en el motivo precedente, sino que también ha de calificarse de irrazonable y arbitraria a la vista del citado soporte probatorio. En concreto, la Sentencia de instancia no sólo no ha realizado una mínima valoración de dicha prueba propuesta por esta parte, sino que ni siquiera se ha referido a la citada documentación aportada ya en el marco del recurso de alzada ante el TEAC.

En efecto, resulta patente que la ausencia de valoración de la documentación obrante en el expediente administrativo y de la prueba documental propuesta como tal específicamente en el escrito de demanda vulnera las reglas de la sana crítica, dando lugar a una apreciación arbitraria e irrazonable de la prueba que conduce a un resultado inverosímil y contradictorio, lo que infringe el derecho a la tutela judicial efectiva y la prohibición de indefensión, establecidos ambos en el artículo 24 de la Constitución, el principio de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos, recogido en el artículo 9.3 de la citada norma, y el resto de preceptos enunciados en el encabezado del presente motivo, así como la jurisprudencia sobre los mismos [...]."

3º) Con fundamento también en el artículo 88.1.d) de la LJCA, por infracción de los artículos 9.3, 24 y 25 de la Constitución Española, 16, 179, 183 y 191 de la Ley General Tributaria, 129 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, así como de la jurisprudencia plasmada, entre otras, en las sentencias del Tribunal Supremo de 16 de julio de 2002 (recurso de casación 5031/1997), 6 de junio de 2008 (recurso de casación para unificación de doctrina nº 146/2004), 9 de diciembre de 2009 (recurso de casación nº 4282/2004), y 26 de febrero de 2015 (recurso de casación nº 3263/2012).

Y 4º) Por último, con base en el artículo 88.1.d) de la Ley de esta Jurisdicción, por infracción de los artículos 9.3, 24 y 25 de la Constitución Española, 184.2 y 191.3 de la Ley de la 58/2003, así como de la jurisprudencia sobre los mismos, en relación con la apreciación de la circunstancia agravante de ocultación.

La parte recurrente sostiene, en fundamento de este cuarto motivo, que *"...la infracción por la Sentencia de instancia de los citados preceptos se concreta en la confirmación de la sanción impuesta tipificada en el artículo 191.3 de la LGT (infracción grave por resultar la base de la sanción superior a 3.000 euros y apreciarse ocultación) pese a que no ha existido la ocultación que el citado precepto exige y que se refiere a una ocultación factual o de realidades y no a aquella ocultación asociada a la simulación que ha apreciado la Sala de instancia (ocultación negocial o de la causa real de un negocio)..."*

QUINTO.- La Sala considera procedente, para una mejor comprensión y análisis del recurso de casación, abordar de forma conjunta e indiferenciada los dos primeros motivos aducidos, pues el primero de ellos se orienta a la denuncia de que han sido vulnerados los preceptos de la ley tributaria que definen el régimen especial de las sociedades patrimoniales, que la entidad recurrente reputa incorrectamente aplicados por la sentencia, en tanto el segundo motivo casacional pone el acento en una insuficiente e incorrecta -hasta los límites de lo ilógico o arbitrario-, percepción de los hechos litigiosos por parte del juzgador de instancia, que se considera relevante, en tanto la falta de examen de los documentos que se mencionan -contratos de arrendamiento de los locales sitos en Avda. de Burgos 18 y en Calle Velázquez 166, respectivamente-, documentos que ya fueron aportados ante el TEAC y que tampoco merecieron la valoración de este órgano revisor, así como la ausencia de todo comentario en relación con el documento también obrante en autos, denominado *"propuesta de servicios para la Externalización de la administración de Inastar, S.A."* de 21 de noviembre de 2003, que redactó la entidad AZCONA Y ASOCIADOS DE CONSULTORÍA TRIBUTARIA S.L. y devolvió firmada en prueba de conformidad Inastar S.A., por la que la entidad que envía la propuesta ofrece



encargarse de las "funciones de carácter administrativo" que detalla, como preparación de documentos en soporte informático, gestoría (atención a su clientela, administración de edificios, gestiones bancarias, con proveedores), tareas de secretaría y soporte documental, la falta de examen, decimos, de ese *corpus* documental, ha alterado el enjuiciamiento de la cuestión litigiosa.

A juicio de la recurrente, de la omisión, que cabe reputar total y absoluta, de toda valoración o análisis de tales documentos, cabe inferir la falta o distorsión en la apreciación de una realidad que, al menos potencialmente, pudo tener influencia en el resultado del proceso.

De los preceptos que antes hemos reproducido se deduce que una sociedad es patrimonial cuando concurren los requisitos tipificados en el artículo 61 TRLIS, interpretado conjuntamente con el artículo 25 del TRLIRPF. Del juego combinado y sistemático de ambos preceptos se infiere que la categoría jurídica y fiscal de las sociedades patrimoniales es residual o, dicho de otro modo, se define por sus características o elementos negativos, toda vez que son el envés de las entidades que tributan bajo el régimen general por desarrollar actividades económicas. Los requisitos de local y empleado -que se refieren a la actividad de arrendamiento o compraventa de inmuebles, no a otras actividades, por concomitantes o semejantes que sean- añaden un dato presuntivo al elemento esencial que establece el artículo 25.1 de la citada Ley del IRPF, el de 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*. Si no se da este sustantivo requisito de la ordenación por cuenta propia de medios económicos, organizativos y humanos para intervenir en el mercado, será imposible localizar una actividad económica a efectos fiscales, por lo que será entonces indiferente o irrelevante que se posean los requisitos de local y empleado.

En este asunto, no sólo no cabe atribuir una mínima infraestructura organizativa, material o personal a una entidad cuya única actividad durante el periodo regularizado se ha limitado a la percepción de la renta **arrendaticia** a dos entidades -dato del que prescinde la Sala de instancia para llegar al resultado final, aunque no lo controvierte-, sino que también resulta sumamente problemática la determinación de que se hubieran dado los requisitos de local y empleado (que la Sala *a quo* acepta apodícticamente, siguiendo la estela de la resolución del TEAC).

Por otra parte, tales requisitos de local y empleado, aun suponiéndolos concurrentes en la actividad -lo que sólo se acepta a los meros efectos argumentativos- girarían en el vacío si se tiene en cuenta la clara y evidente innecesariedad de su despliegue, atendida la muy escasa entidad de la actividad emprendida, que no cabe reputar empresarial, sobre lo que no se ofrece razonamiento convincente, pues la sentencia, en este punto, se limita a inferir la actividad económica de la existencia de los requisitos de local y empleado, cayendo en una petición de principio o círculo vicioso, en estos términos, transcritos de forma literal:

"[...] Y claro la existencia de local y de persona empleada en los términos expuestos, conllevan a considerar que si existe una carga mínima de trabajo negada por la actora. Añadir, por último, respecto de si la mera existencia de estos dos requisitos bastan para justificar la existencia de una actividad, que es preciso invocar la STS de 8 de noviembre de 1012, FJ 3, que declara, a estos efectos, que dichas circunstancias han de ser interpretadas teniendo en cuenta la realidad societaria, que es lo que esta Sala ha realizado.

Además como señala la STS de 28 de octubre de 2012, RCU 218/2006, "que reducir la actividad empresarial a la necesidad de tener empleados y local y en base a ello 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".

Y, a juicio de la Sala, en el caso de autos existe esa ordenación de medios para desarrollar un beneficio por parte de Inastar S.A., por lo que la actividad de arrendamiento de bienes inmuebles realizada por la entidad se debe considerar como actividad económica impidiendo que se le pueda atribuir la condición de sociedad patrimonial [...]."

De tal razonamiento deriva que la Sala sentenciadora ha asociado indisolublemente la observancia de los requisitos de local y empleado, pese a su problemática concurrencia, a la presunción de una mínima carga de trabajo que da por supuesta sin explicar el porqué de tal conclusión o, al menos, sin describir en qué consistiría la actividad empresarial y si cabe colegir de sus notas distintivas la presencia de una *ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios*, en los términos del citado artículo 25.1 TRLIRPF.

Por lo demás, la cita de la sentencia de este Tribunal Supremo de 28 de octubre de 2012 no puede, por sí sola, sostener el razonamiento, toda vez que, en el asunto enjuiciado en esa sentencia precedente, la actividad regularizada consistía en la promoción inmobiliaria, para la que no rige la exigencia particular contenida en



el artículo 25.2 del TRLIRPF, todo ello al margen de que tal sentencia, que es un hito aislado en nuestra jurisprudencia, analiza un caso sustancialmente distinto al que nos ocupa. Basta con reproducir el párrafo que en esa sentencia precede al que la Sala *a quo* ha invocado para advertir la sustancial diferencia entre ambos casos: "...2. Por tanto, F... S.A. no puede ser considerada como una sociedad de mera tenencia de bienes, acogida a tributación por transparencia fiscal, sino que realiza una actividad de promoción inmobiliaria consistente en urbanización de terrenos a su costa, efectuando un proceso de transformación para con posterioridad proceder a su venta. No puede afirmarse que más de la mitad de su activo no esté afecto a actividades empresariales".

Todo ello al margen de que el examen de los dos contratos de arrendamiento, omitido en la sentencia, pudo hacer variar la percepción de la Sala juzgadora acerca de la parca entidad de la actividad sostenida por INASTAR en el periodo examinado, tal como se alegó en la demanda, puesto que es revelador de la limitada y exigua función desarrollada, limitada a la emisión de las facturas del arrendamiento de inmuebles y la gestión de su cobro, pues la sentencia, entre sus hechos probados, tampoco pone de relieve la existencia de actividades, funciones o gestiones por parte de la empresa que rebasasen tan estrecho ámbito, claramente insuficiente *per se* para caracterizar una actividad como económica en el sentido del artículo 25.1 repetidamente mencionado.

En suma, la inferencia judicial de que existe, como sostiene la sentencia, esa ordenación de medios para desarrollar un beneficio por parte de Inastar S.A., lo que conduce a su apreciación de que la actividad de arrendamiento de bienes inmuebles realizada se debe considerar como actividad económica, impidiendo que se le pueda atribuir la condición de sociedad patrimonial, no pasa de ser una mera afirmación ayuna de toda argumentación de respaldo, pues no nos informa la Sala juzgadora sobre cuál sería esa *mínima carga de trabajo* padecida por la entidad regularizada que requiriera, desde la perspectiva de la lógica económica, contar con un local exclusivo y con una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa, como instrumentos al servicio de esa ordenación de medios materiales y humanos, organizativos y de dirección.

Ello determina que la sentencia debe ser casada y anulada, puesto que, aun partiendo dialécticamente del cumplimiento de tales requisitos, su concurrencia no basta para tipificar una actividad como económica y, por ende, excluyente del régimen de las sociedades patrimoniales, puesto que falta un juicio de relación o correspondencia entre la presencia de esos elementos productivos (local y empleado) y la necesidad empresarial a la que, teniendo en cuenta la naturaleza, volumen o características de la actividad desplegada -aquí restringida al mero arrendamiento de los edificios-, aquéllos elementos atenderían, por ser imprescindibles para ello, juicio que brilla por su ausencia.

SEXO.- La procedencia de estimar el recurso de casación y, por tanto, de casar y anular la sentencia de instancia, en lo atinente a la liquidación del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2004 y 2005, así como la de estimar el recurso contencioso-administrativo por ser nulas dichas liquidaciones y las resoluciones que en la vía económico-administrativa las han confirmado, hace innecesario pronunciarse sobre el acierto jurídico de la sentencia de instancia al valor la conformidad a derecho de la sanción impuesta, puesto que ha decaído la obligación tributaria de pago cuyo incumplimiento tipificaría la sanción, lo que al margen de toda otra consideración, en la que no entramos, hace superfluo aquí un pronunciamiento sobre los motivos tercero y cuarto del recurso de casación, dirigidos ambos frente a la sentencia en cuanto aborda la impugnación de la sanción y, dentro de ella, la agravante de ocultación.

SÉPTIMO.- Por tanto, procede estimar el recurso de casación y, por idénticos motivos que los determinantes de tal declaración, debe estimarse el recurso contencioso-administrativo de instancia, con declaración de nulidad de los actos administrativos objeto en él de impugnación, por su disconformidad con el ordenamiento jurídico, lo que supone que no debemos efectuar pronunciamiento sobre la condena al pago de las costas procesales del recurso - artículo 139.2 LJCA-, ni tampoco respecto de las de instancia, dado que la revocación de una sentencia favorable a la Administración propicia la dispensa para ésta de las costas del proceso en que, *prima facie*, resultó vencedora.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey, por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :
1) Que debemos declarar y declaramos haber lugar al recurso de casación nº **3748/2015**, interpuesto por la Procuradora Doña Mónica Liceras Vallina, en nombre y representación de la entidad mercantil **INASTAR, S.A.**, contra la sentencia pronunciada el 1 de octubre de 2015, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Segunda), de la Audiencia Nacional, en el recurso contencioso-administrativo nº 494/2012, sentencia que se casa y anula. 2) Que con estimación del recurso contencioso-administrativo nº 494/2012, debemos declarar y declaramos la nulidad de los actos administrativos impugnados en dicho proceso, descritos en el antecedente



de hecho primero de esta sentencia, por su disconformidad con el ordenamiento jurídico. 3) No imponer las costas del recurso de casación ni las del proceso de instancia a ninguna de las partes procesales.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

Manuel Vicente Garzon Herrero Nicolas Maurandi Guillen Emilio Frias Ponce Jose Diaz Delgado Jose Antonio Montero Fernandez Francisco Jose Navarro Sanchis Juan Gonzalo Martinez Mico Rafael Fernandez Montalvo
7.- PUBLICACIÓN.- Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Magistrado Ponente, Excmo. Sr. Don. Francisco Jose Navarro Sanchis, estando constituida la Sala en Audiencia Pública, de lo que certifico.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ