



Roj: **STS 495/2017** - ECLI: **ES:TS:2017:495**

Id Cendoj: **28079130022017100049**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **15/02/2017**

Nº de Recurso: **260/2016**

Nº de Resolución: **260/2017**

Procedimiento: **Recurso de casación**

Ponente: **NICOLAS ANTONIO MAURANDI GUILLEN**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **SAN 4499/2015,**  
**STS 495/2017**

## **SENTENCIA**

En Madrid, a 15 de febrero de 2017

Esta Sala ha visto el Recurso de Casación que con el número 260/2016 ante la misma pende de resolución, interpuesto por la entidad ATALVIRA S.L., representada por el procurador don Francisco José Abajo Abril, contra la sentencia de 10 de diciembre de 2015 de la **Sección Segunda** de la **Sala de lo Contencioso-Administrativo** de la Audiencia Nacional (dictada en el recurso contencioso-administrativo núm. 491/2013 ). Siendo parte recurrida la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada por el Abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Nicolas Maurandi Guillen

## **ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.-** La sentencia recurrida contiene una parte dispositiva que copiada literalmente dice:

« **FALLO:**

*En atención a lo expuesto y en nombre de Su Majestad El Rey, la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha decidido:*

*Que debemos **DESESTIMAR Y DESESTIMAMOS** el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de la entidad Atalvira, S.L., contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 28 de mayo de 2013, 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 actora».*

**SEGUNDO.-** Notificada la anterior sentencia, ATALVIRA, S.L., preparó recurso de casación y la Sala de instancia lo tuvo por preparado y remitió las actuaciones a este Tribunal con emplazamiento de las partes.

**TERCERO.-** Recibidas las actuaciones, la representación de la parte recurrente presentó escrito de interposición de su recurso de casación en el que, tras ser invocados los motivos en que se apoyaba (que se indicarán más adelante en el apartado de **FUNDAMENTOS DE DERECHO**), se terminaba suplicando a la Sala:

*«(...) dicte Sentencia estimando el recurso y, en consecuencia, con estimación de los motivos casacionales expuestos, case y anule la Sentencia recurrida».*

**CUARTO.-** La representación procesal de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, en el trámite de oposición al recurso de casación que le fue conferido, pidió:

*«que, teniendo (...) por formulada oposición al recurso, (...), dicte sentencia por la que lo desestime con confirmación de la recurrida».*



**QUINTO.-** Concluidas las actuaciones se señaló para votación y fallo del presente recurso inicialmente la audiencia de 7 de febrero de 2017.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.- BREVE RESEÑA DE LAS ACTUACIONES ADMINISTRATIVAS PREVIAS Y DEL PROCESO DE INSTANCIA; E INDICACIÓN DE QUIEN ES LA PARTE RECURRENTE EN LA ACTUAL CASACIÓN.**

El 19 de mayo de 2008 se aprobó girar a ATALVIRA SL una liquidación por el impuesto de sociedades correspondiente al ejercicio 2004 por el importe total de 2.711.075,23 euros (de los que 2.381.670,62 correspondían a la cuota y 329.404,61 a los intereses de demora); derivada del acta de disconformidad (A 02 núm. 71382824) extendida el 4 de diciembre de 2007 por la Inspección de Hacienda del Estado.

La razón principal de esa liquidación fue no acoger la aplicación del régimen especial de sociedades patrimoniales que dicha mercantil había hecho en su autodeclaración presentada respecto de ese ejercicio 2004; ni la 0.01. inclusión que había hecho, dentro de la parte especial de la base imponible prevista en dicho régimen especial, del beneficio obtenido en la venta de varias fincas efectuada a la sociedad HERCESA INMOBILIARIA SA formalizada en una escritura pública autorizada el 2 de julio de 2004 (tras un previo contrato privado firmado el 14 de enero de 2004).

Y lo argumentado para justificar esa improcedencia del régimen especial de sociedades patrimoniales fue que, en razón de las vicisitudes que habían rodeado a la fundación y constitución el 20 de mayo de 2004, por parte de ATALVIRA SL, de la sociedad unipersonal ATALVIRA SERVICIOS AGRÍCOLAS SL, no era de apreciar en ATALVIRA SL el requisito exigido por el artículo 61.1.a) 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 [TR/LI 2004], de que más de la mitad de su activo no estuviese afecto a actividades económicas.

Se interpuso reclamación económico-administrativa contra la anterior liquidación, que fue desestimada por resolución de 24 de febrero de 2011 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid (TEAR-Madrid); y planteado recurso de alzada, este fue desestimado por resolución de 28 de mayo de 2013 del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC).

El proceso de instancia fue iniciado por ATALVIRA SL mediante un recurso contencioso-administrativo dirigido frente a esta última resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central que acaba de mencionarse; recurso jurisdiccional que fue desestimado por la sentencia del actual recurso de casación.

El recurso de casación ha sido interpuesto también por ATALVIRA SL.

**SEGUNDO.- DATOS FÁCTICOS Y RAZONAMIENTOS JURÍDICOS DE LA RESOLUCIÓN DEL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL (TEAC) QUE LA SENTENCIA RECURRIDA ASUME EN SU FUNDAMENTO DE DERECHO.**

1.- Los datos fácticos del TEAC que se asumen y reproducen son éstos:

*«En el presente caso, tal y como consta en el expediente, nos encontramos con una sociedad, Atalvira SL, que ha venido ejerciendo la actividad económica de explotación agrícola desde su constitución en el año 1996 y que en enero de 2004 firma un contrato privado de venta de dos fincas rústicas y, antes de documentar la venta en escritura pública (en julio 2004), traspasa su actividad agrícola (medios materiales y humanos a excepción de las fincas) a una sociedad de nueva creación suscribiendo inmediatamente con dicha sociedad un contrato de arrendamiento rústico de finca.*

*ATALVIRA SERVICIOS AGRÍCOLAS, S.L. es una sociedad creada por la propia interesada como único socio (suscribe la totalidad del capital de dicha sociedad) y con un único administrador, la propia interesada como persona jurídica y su representante como persona física. A esta nueva sociedad se traspasa la rama de actividad, sin embargo, los inmuebles no son transferidos a la nueva sociedad. De esta forma, es la sociedad de nueva creación la que en adelante lleva a cabo la explotación agrícola de las fincas mediante su arrendamiento a ATALVIRA S.L. quedando ésta última únicamente como tenedora de terrenos al haber sido traspasados todos los medios materiales y humanos utilizados en la actividad a la sociedad de nueva constitución. Todo ello se instrumenta en el plazo necesario para que poco antes de procederse a la venta de los terrenos mencionados se hayan cumplido los requisitos de consideración de sociedad patrimonial. Concretamente, la totalidad de los trámites se efectúan entre mayo y junio de 2004 habiéndose firmado el contrato privado de venta en enero y la escritura pública en julio.*

*Un examen de la documentación obrante en el expediente permite constatar que la entidad continua ejerciendo una actividad económica tal y como la inspección entiende. Las pruebas documentales que constan son:*



a) La sociedad se constituyó en 1996 ejerciendo desde su constitución la actividad económica de explotación agrícola. Figura dada de alta en el correspondiente epígrafe del impuesto sobre actividades económicas desde el 01-07-1996. Su objeto social no ha variado a lo largo del tiempo aunque el 25-05-2004 se da de alta en el epígrafe del IAE 862 alquiler de inmuebles rústicos.

b) El 14-01-2004 firma un contrato privado de venta con la sociedad Hercesa Inmobiliaria, SA por el que se obliga a transmitir el pleno dominio de las fincas descritas en dicho contrato.

c) Que el 20-05-2004, funda y constituye la entidad Atalvira Servicios Agrícolas SL, sociedad unipersonal. El capital social de esta nueva sociedad es suscrito en su totalidad por Atalvira SL mediante una aportación no dineraria de rama de actividad (la de explotación de la industria agrícola, ganadera y forestal), transfiriéndose a esta nueva sociedad toda la maquinaria, vehículos y los propios empleados de Atalvira, SL. El administrador único de la nueva sociedad, designado por tiempo indefinido, es Atalvira, SL, nombrándose como persona física para el ejercicio del cargo al Presidente y Consejero Delegado de la misma.

d) El 27-05-04 (7 días después de crearse la nueva sociedad) ATALVIRA, S.L. y ATALVIRA SERVICIOS AGRÍCOLAS, SL firman un contrato privado de arrendamiento rústico suscrito. El 25-06-04 se eleva a público dicho contrato.

Mediante dicho contrato, ATALVIRA SL cede en arrendamiento a ATALVIRA SERVICIOS AGRÍCOLAS, SL las fincas rústicas descritas en dicho contrato, para su aprovechamiento agrícola. Se trata de todas las fincas de las que ATALVIRA SL es titular.

A partir de la fecha de este contrato de arrendamiento la sociedad de nueva creación, ATALVIRA SERVICIOS AGRÍCOLAS, S.L., empieza a llevar a cabo la explotación de las fincas de las que ATALVIRA, S.L. es titular.

ATALVIRA, SL se queda con los terrenos que arrienda a ATALVIRA SERVICIOS AGRÍCOLAS, S.L.

e) El 02-07-2004 se otorga escritura de compraventa a favor de la sociedad HERCESA INMOBILIARIA, SA sobre las fincas que en la misma se indican (en una de ellas se segregaron 2.154,06 metros que se vendieron en 2003). En el expositivo III de dicha escritura consta "que con fecha 14 de enero de 2004 Atalvira SL y Hercesa Inmobiliaria SA concluyeron contrato privado de compraventa, en virtud del cual se obligaban a la transmisión de la finca descrita en el expositivo I y la que se segrega a continuación ...". También se dice que parte del precio se abonó el día de la firma del contrato privado».

2.- Los razonamientos jurídicos del TEAC que también se reproducen son los siguientes:

«De lo expuesto se desprende que aunque haya traspasado la rama de actividad a la nueva sociedad Atalvira SL sigue desarrollando la actividad de explotación agrícola pues no sólo controla la toma de decisiones en las sociedades implicadas sino que se está desarrollando la misma actividad económica que venía realizando desde su constitución, en las mismas fincas, con los mismos medios materiales e incluso humanos.

La situación previa era que Atalvira, SL tenía unas fincas rústicas en las que desarrolla su actividad agrícola, ganadera y forestal y la situación posterior es que Atalvira, SL detenta el 100% del capital de Atalvira Servicios Agrícolas, SL que realiza la misma actividad agrícola, ganadera y forestal en las fincas propiedad de Atalvira, SL y con los mismos empleados y maquinaria.

Es decir se está llevando a cabo la misma explotación económica sólo que la forma de articularla lo ha sido con el fin de provocar la aplicación del régimen especial favorable, la tributación al 15% del incremento generado por la venta de las fincas. Ha creado una nueva sociedad a la que controla con el único propósito de convertirse en una entidad dedicada al arrendamiento y venta de inmuebles, sin contar con persona ni local, buscando el cumplimiento de los requisitos para ser considerada sociedad patrimonial y así tributar al 15% la ganancia obtenida en la venta de las fincas.

(...) En el presente caso, se ha buscado convertir a Atalvira, SL en una entidad dedicada al arrendamiento y venta de inmuebles, sin contar con personal ni local, buscando el cumplimiento de los requisitos para ser considerada como una sociedad patrimonial con la finalidad de que tribute al 15% el incremento generado con la venta de las fincas y todo ello en un corto espacio de tiempo que va desde el 14-01-2004, fecha en que firma el contrato privado de venta de las fincas, hasta el mes de julio en que se otorga escritura pública de compraventa de las mencionadas fincas.

Es más si la compraventa de las fincas se hubiera perfeccionado en la fecha de la firma del contrato privado, el 14-01-2004, no cabe duda que a esa fecha Atalvira, SL estaba realizando una actividad económica de explotación agrícola y, por tanto, las fincas transmitidas serían a todos los efectos activos afectos a la explotación debiendo tributar en el régimen general del IS».

3.- Reproduce, así mismo, estos razonamientos de la sentencia de la Audiencia Nacional de 21 de marzo de 2013 (recurso nº 91/2010) que invoca y transcribe la resolución del TEAC:



«En definitiva, se ha producido en este caso la búsqueda artificiosa de una apariencia de inactividad empresarial relativa, con la finalidad de orillar el régimen general de tributación aplicable, puesto que, como esta Sala ha dicho repetidamente, la actividad inmobiliaria de promoción se caracteriza por unos ciclos productivos muy largos, que incluyen no sólo los periodos previos (compra de terrenos, urbanización) y de construcción (por la promotora o por terceros) sino también la venta final, operación con la que culmina y se pone fin al proceso y que tal actividad, considerada de forma conjunta, es en todo caso económica al margen de la infraestructura, tanto material como personal, con la que cuente la sociedad, así como con independencia de los rendimientos percibidos en cada ejercicio, aisladamente considerados.

No debe olvidarse que, para determinar si una actividad es o no económica, con la pertinente afectación de los bienes a dicha actividad, el artículo 25 de la LIRPF no se limita a exigir la concurrencia de citados requisitos de local y empleado -exclusivos, como hemos visto, para el arrendamiento o compraventa de inmuebles, no para la promoción-, sino que comienza diciendo que "...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", ordenación por cuenta propia que se da aquí sin duda alguna, siendo significativo, es de repetir, que la compraventa llevada a cabo por documento privado en 2002 no supusiera la transmisión del dominio de las parcelas que se dicen enajenadas, pues ni en la contabilidad de la sociedad hubo un reflejo en la valoración con que tales activos quedaban contabilizados, pese a la venta, ni es en modo alguno convincente que tales parcelas salieran del patrimonio de ...".

Conforme lo expuesto se desestiman las alegaciones de la reclamante confirmando lo efectuado por la inspección».

4.- Incorpora también estos razonamientos sobre la economía de opción de la sentencia de este Tribunal Supremo de 30 de mayo de 2011 (casación núm. 1061/2007 ), igualmente transcritos en la resolución del TEAC.

«En este sentido, la "economía de opción" que comporta una discrepancia interpretativa no alcanza a comprender el intento de una minoración de la base o de la deuda tributaria mediante actos o negocios jurídicos que, individualmente o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido y que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes distintos del ahorro fiscal. Previsión hoy explícita en el artículo 15 de la actual LGT en lo que denomina "conflicto en la aplicación de la norma tributaria" y que aunque la vigencia de la norma sea posterior a los actos administrativos que se revisan, viene a confirmar una conclusión a la que ha llegado la jurisprudencia de esta Sala mediante una interpretación teleológica de las normas tributarias, eliminando la ventaja fiscal que se trata de obtener como único y exclusivo objetivo de las operaciones realizadas.

En la "economía de opción" los actos o negocios jurídicos realizados son los habituales o propios del resultado obtenido.

Éste es también el criterio que refleja la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (STJUE de 21 de febrero de 2006 , Hlifax , Ar. C 255/02 y University of Huddersfield Ar. C 223/03) que aprecia abuso de derecho cuando se aprecian acumulativamente dos requisitos: 1º) que la ventaja fiscal que se pretenda sea contraria al objetivo y finalidad de las normas aplicables; y 2º) que del conjunto de elementos objetivos concurrentes resulte que la finalidad esencial de las operaciones por las que se reclama una exención o minoración de la carga tributaria consista precisamente en obtener tal ventaja fiscal.

El uso legítimo de la "economía de opción" tiene como límite la artificiosidad que se crea en el negocio jurídico cuando tiene por exclusiva finalidad la reducción tributaria en detrimento de la finalidad de la norma cuya aplicación se invoca. Cuando el contribuyente traspasa el límite que representa la aplicación común de la norma para utilizarla contrariando su finalidad y espíritu no puede invocarse el principio de seguridad jurídica....».

**TERCERO.- RAZONAMIENTOS PROPIOS DE LA SENTENCIA RECURRIDA CON LOS QUE COMPLEMENTA LOS INCLUIDOS EN LA RESOLUCIÓN DEL TEAC.**

1.- Delimita primero la cuestión litigiosa así:

«La cuestión se centra (...) en si la sociedad recurrente cumpliría o no el requisito atinente a la composición del activo establecido en el artículo 61.1.a) del TRLIS, y más en concreto si durante más de 90 días del ejercicio 2004 la actora estuvo sin desarrollar una actividad económica».

2.- Preconiza para solucionarla un criterio hermenéutico sustantivo, que justifica destacando la necesidad de atender a la realidad de los hechos constatados por la Inspección.



Lo explica en estos términos:

«Pues bien, en orden a resolver esta cuestión debemos atender a una interpretación que la parte llama "sustantiva", de la norma en cuestión y que en realidad se basa en el examen de los hechos puestos de relieve por la Inspección y por los Tribunales Económico Administrativos.

Y de los mismos resultan evidentes las siguientes consideraciones:

1) Como señala la contestación a la demanda, si bien es cierto que con fecha 27 de mayo de 2004 Atalvira, S.L. y Altamira Servicios Agrícolas, S.L. (fundada y constituida el 20 de mayo de 2014) firman un contrato privado de arrendamiento rústico, la actora venía ejerciendo la actividad económica de explotación agrícola desde 1996, al objeto de traspasar a esta última toda su actividad agrícola, medios materiales y humanos, a excepción de las fincas, origen, a la postre, de la presente regularización de cara a quedarse como una sociedad tenedora de dichos inmuebles aunque sin cumplir los requisitos exigidos por el artículo 25 del Texto Refundido de la Ley el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, dicha circunstancia pierde eficacia si se tiene en cuenta que la sociedad que va presuntamente a desarrollar esa actividad agrícola tiene como único socio a la recurrente y en ambas existe un único administrador por tiempo indefinido, la recurrente y como persona física para el ejercicio del cargo, don Nemesio, representante a su vez de la recurrente.

2) Todo se realiza en un breve periodo de tiempo, pues la totalidad de los trámites se efectúan entre mayo y junio de 2004 (en fecha 25 de junio se eleva a escritura pública aquel contrato), habiéndose firmado el contrato privado de venta de las parcelas el 14 de enero de ese año y la escritura pública en fecha 2 de julio de 2004.

Y claro, dada la posición que ostentaba en la empresa creada, es fácil presumir, artículo 108 de la L.G.T. de 2003, que seguiría tomando las decisiones económicas que desarrolla la sociedad creada y que contaba con los medios materiales y personales propios de la misma.

3) Aunque su objeto social haya variado parcialmente pues pasa a ser el de arrendamiento de inmuebles (folios 369 y 370 del expediente), ya inicialmente, el mismo comprendía el arrendamiento o aparcería de fincas rústicas o urbanas propias o ajenas, en línea con los hechos que estamos describiendo, se trata, en definitiva, de una simple reestructuración empresarial dirigida a buscar algo de lo que no podía gozar cuando en enero de 2004 vende por contrato privado las fincas de las que es tenedora a la sociedad Hercesa Inmobiliaria, S.A.

Es decir, se trata como decimos en nuestra sentencia de 21 de marzo de 2013, recurso 91/2010, FJ5, de:

"En definitiva, se ha producido en este caso la búsqueda artificiosa de una apariencia de inactividad empresarial relativa, con la finalidad de orillar el régimen general de tributación aplicable, puesto que, como esta Sala ha dicho repetidamente, la actividad inmobiliaria de promoción se caracteriza por unos ciclos productivos muy largos, que incluyen no sólo los periodos previos (compra de terrenos, urbanización) y de construcción (por la promotora o por terceros) sino también la venta final, operación con la que culmina y se pone fin al proceso y que tal actividad, considerada de forma conjunta, es en todo caso económica al margen de la infraestructura, tanto material como personal, con la que cuente la sociedad, así como con independencia de los rendimientos percibidos en cada ejercicio, aisladamente considerados".

La afirmación de la parte de que desde el 20 de mayo de 2004 la recurrente, no realiza actividad agrícola queda así desvirtuada. Y lo mismo sucede con la ausencia de los requisitos de local y/o persona empleada de cara al arrendamiento de inmuebles que dice la recurrente haber realizado.

5) Y respecto de la intervención de la entidad vinculada, no se trata, como afirma la demanda, de atribuir la titularidad de la actividad desarrollada por una vinculada a la sociedad demandante, se trata de crear una sociedad vinculada para aparentar el cese en la actividad económica en orden a obtener una ventaja fiscal.

6) Y por otra parte, se ha de rechazar la existencia tanto de la económica de opción como la necesidad de acudir al procedimiento de Fraude de ley.

Aquí estamos ante una simple calificación jurídica ( artículo 13 L.G.T. de 2003 ), que consiste en caracterizar en términos jurídicos una situación fáctica para reconducirla a alguna de las características tipificadas en las normas tributarias.

Es decir, la Administración pretende garantizar la aplicación del gravamen que corresponde a la verdadera capacidad económica puesta de manifiesto por los hechos de la realidad de su calificación según su verdadera naturaleza o sustancia.

En cambio en el Fraude de ley (hoy Conflicto), artículo 15 de la L.G.T., se plantea una discrepancia entre la causa objetiva y la finalidad perseguida por la parte, discrepancia que aquí no se aprecia, cuya base es el abuso del



derecho, que la parte niega por otra parte. Y si no se aprecia Fraude de ley, es evidente que no procede retroacción alguna de las actuaciones.

Y el elemento intencional al que hemos hecho referencia, nos permite diferenciar lo acaecido de la economía de opción. Nos remitimos en lo demás al Fundamento de Derecho Quinto de la resolución recurrida.

En definitiva, se desarrolla una actividad económica, durante el ejercicio 2004, por la recurrente considerando conjuntamente los sujetos vinculados, constituyendo la nueva sociedad un mero instrumento para conseguir una ventaja fiscal, la de gozar del régimen de sociedad patrimonial».

3.- Justifica su conclusión de que la recurrente ATALVIRA SL desarrolló una actividad económica durante el ejercicio 2004 invocando el criterio contenido en la STS de 3 de abril de 2014 (casación núm. 6437/2011 ).

**CUARTO.- LOS MOTIVOS DEL ACTUAL RECURSO DE CASACIÓN INTERPUESTO POR ATALVIRA, S.L.**

Se invocan cuatro motivos, todos ellos deducidos por el cauce de la letra d) del artículo 88.1 de la Ley reguladora de este orden jurisdiccional (LJCA ).

El enunciado de dichos motivos y su explicación consiste en lo siguiente.

I.- El primero reprocha la infracción del artículo 61.1. a) 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 [TR/LIS 2004], en relación con los artículos 25 y 27.1 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 Personal Físicas [TR/LIRPF 2004]; en el sentido considerado, según el recurso, por las sentencias de este Tribunal Supremo -SSTS- de 21 de mayo de 2012 (rec. 6848/2009 ) y 27 de junio de 2013 (rec. 1547/2011 ).

La explicación del motivo es la que continúa.

1.- Se invoca lo establecido en el artículo 61.1.a) del TR/LIS 2004 , en lo que establece, como exigencias para la aplicación del régimen de sociedades patrimoniales, que *"durante más de 90 días del ejercicio social" "más de la mitad del activo no esté afecto a actividades económicas"*.

Y se dice que del tenor literal del precepto se desprende que la exigencia esté referida a actividades económicas realizadas directamente por la sociedad cuya composición del activo se ha de dilucidar; y que la sentencia recurrida ha seguido una interpretación *"sustantiva" o "analógica"* que le lleva a concluir que, *"considerando conjuntamente los sujetos vinculados"* , el activo de la entidad ATALVIRA S.L está afecto a actividades económicas si sobre ese activo desarrolla actividad la sociedad vinculada ATALVIRA SERVICIOS AGRÍCOLAS S.L.

2.- Se sostiene que esa interpretación de la sentencia recurrida no se compadece con la literalidad de las normas aplicables ni con la doctrina jurisprudencial de esta Sala.

Se citan los artículos 25.1 y 27.1 del TR/LIRPF 2003 , en lo que establecen sobre lo que son rendimientos íntegros de actividades económicas y sobre que merecen la consideración de elementos patrimoniales afectos los bienes inmuebles en los que se desarrolle la actividad del contribuyente.

Y se afirma que así lo ha entendido pacíficamente la doctrina administrativa y la jurisprudencia de esta Sala en las sentencias mencionadas en el enunciado del motivo.

3.- Se declara que de lo anterior se desprende que para determinar si el activo de una sociedad determinada se encuentra afecto a una actividad económica hay que atender a la concreta actividad económica que sea desarrollada directamente por la sociedad y a si realiza o no una ordenación por cuenta propia de medios personales y materiales.

Y, tras lo que se antecede, se afirma que en el caso de la recurrente ATALVIRA S.L. ha de tomarse en consideración lo siguiente:

(a) los actos administrativos dan por probado que, después de la reorganización de mayo de 2004, es la sociedad de nueva creación ATALVIRA SERVICIOS AGRÍCOLAS, S.L., y no ATALVIRA, S.L, la que realiza la actividad de explotación agrícola; por lo que desde esa fecha el patrimonio de esta última no puede estar afecto a una actividad que no realiza; y

(b) esos actos administrativos ponen de manifiesto, también como hecho probado, que tras la reorganización de mayo de 2004 Atalvira S.L. traspasó todos sus medios personales y materiales a la filial de nueva creación Atalvira servicios Agrícolas SL.

Se añade que la actividad de arrendamiento de bienes inmuebles desarrollada por Atalvira S.L a partir de 2004 no reúne los requisitos legalmente establecidos para poder ser calificada de actividad empresarial, por lo que



la sentencia "a quo", al tomar en consideración los medios materiales y personales de la filial para calificar como empresarial esa actividad de arrendamiento de Atalvira S.L incurre en infracción de los artículos 65.1.a) del TR/LIS 2004 y 25.2 del TR/LIRPF.

II.- El segundo aduce la infracción de los artículos 317 , 318 , 319 y 386 de la Ley de Enjuiciamiento Civil [LEC ] y 106 , 108 , 143 y 144 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria [LGT 2003 ]; y de la jurisprudencia sentada en relación con la prueba de presunciones o indiciaria (se citan las SSTs de 5 de mayo de 2014 -rec. 1511/2013 -; 17 de febrero de 2014 -rec. 651/2013 -; 24 de octubre de 2013 -rec. 1650/2011 - y 18 de marzo de 2013 -rec. 392/20119 -, en relación con el artículo 24 de la Constitución [CE ] "*al incurrir en una arbitraria valoración de la prueba*".

En defensa de este motivo se argumenta con las ideas siguientes.

1.- Se comienza insistiendo en que la sentencia de instancia ha efectuado una interpretación "sustantiva" de la norma y afirmando que ese criterio hermenéutico debe considerarse contrario a Derecho.

Y se avanza que, sin perjuicio de lo anterior, la Sala de la Audiencia Nacional ha efectuado una alteración de los hechos según habían sido admitidos por los propios actos administrativos impugnados en la instancia.

2.- Se señala que esa alteración de los hechos ha sido empleada para argumentar que el cese en la actividad agrícola por parte de Atalvira S.L. fue meramente aparente.

Y que la alteración con esa finalidad ha tenido esta doble vertiente: (I) por un lado, se ha cuestionado que Atalvira Servicios Agrícolas SL haya sido la que desarrolla la actividad agrícola en la que cesó Atalvira SL; y (II), por otro, se ha presumido que esta última, para desarrollar su actividad, cuenta con poder de decisión sobre la sociedad de nueva creación y con sus medios.

3.- Se invocan los artículos 143 y 144 de la LGT 2003 , en lo que disponen sobre que las actas de inspección son documentos públicos que hacen prueba de los hechos que hacen constar y sobre que los hechos aceptados por los obligados tributarios en las actas se presumen ciertos y sólo podrán ser rectificadas mediante prueba de haber incurrido en error de hecho.

Y se afirma que el artículo 319 de la LEC contiene similar prescripción sobre la eficacia probatoria de los documentos públicos y sobre la presunción de su certeza.

4.- Se dice que en el Acta de Inspección se admiten como hechos probados que es Atalvira Servicios Agrícolas SL la que, disponiendo de todos los medios personales y humanos, lleva a cabo desde mayo de 2004 la actividad de explotación agrícola de las fincas mediante su arrendamiento a Atalvira SL y que esta únicamente mantiene la condición de "*tenedora de inmuebles*".

Se añade que estos hechos, plenamente aceptados por el obligado tributario, se presumen ciertos y sólo pueden ser destruidos mediante prueba que acredite el error de hecho incurrido por dicho obligado.

A continuación se señala que la sentencia recurrida afirma que el cese en la actividad agrícola por parte de Atalvira SL es una mera apariencia sin prueba que desvirtúe los hechos anteriores, como también que es una apariencia la actividad agrícola por parte Atalvira Servicios Agrícolas SL, y se dice que esas declaraciones infringen los artículos 144 LGT 2003 y 319 de la LEC .

5.- Se sostiene que la sentencia recurrida, en lugar de atenerse a los hechos de los actos administrativos, acude a la prueba indiciaria o por presunciones prevista en los artículos 108.2 de la LGT 2003 y 386.1 de la LEC .

Seguidamente se trae a colación la jurisprudencia que sobre esa clase de prueba ha establecido que su admisión exige que los hechos base esté suficientemente acreditados; que exista una relación lógica entre estos y la conclusión extraída entre ellos; y que esté presente el razonamiento deductivo que una los hechos base con la conclusión alcanzada.

Más adelante se dice que los hechos base tomados por la sentencia recurrida son que Atalvira Servicios Agrícolas SL tiene como único socio a Atalvira SL y en ambas existe un único administrador, que todo se realiza en un breve periodo de tiempo y que el objeto social de Atalvira SL ya comprendía el arrendamiento o aparcería de fincas rústicas; y que la conclusión a que llega la Sala "*a quo*" es: "*la afirmación de la parte de que desde 20 de mayo de 2004 la recurrente no realiza actividad agrícola queda así desvirtuada*".

Se señala que el razonamiento deductivo utilizado es éste:

*"como esta Sala ha dicho repetidamente, la actividad inmobiliaria de promoción se caracteriza por unos ciclos productivos muy largos, que incluyen no sólo los periodos previos (compra de terrenos, urbanización) y de construcción (por la promotora o por terceros) sino también la venta final, operación con la que culmina y se*



*pone fin al proceso y que tal actividad, considerada de forma conjunta, es en todo caso económica al margen de la infraestructura, tanto material como personal, con la que cuente la sociedad".*

Y se añade, finalmente, que lo discutido en el caso de Atalvira SL sobre la actividad realizada no estaba referido a la de promoción inmobiliaria sino a la de actividad agrícola (con ciclos no tan largos y que no incluyen la venta final de las fincas).

6.- Se defiende, con base en todo lo anterior, que la sentencia recurrida contiene una valoración arbitraria de la prueba que supone una infracción de los artículos 106 , 108 , 143 y 144 de la LGT de 2003 y 317 , 318 , 319 y 386 de la LEC .

**III.-** El tercero denuncia la infracción del artículo 61.1. 2ª del TR/LIS 2004 , en relación con el artículo 26.2 del TR/LIRPF de 2004 , *"puesto que a los efectos de esta norma, la renta obtenida en la transmisión por mi representada de una finca es calificada como ganancia patrimonial en el IRPF, y no como parte del beneficio empresarial".*

El desarrollo de este reproche se sustenta en las ideas o asertos que siguen.

1.- Se hacen estas afirmaciones: (I) se ha demostrado que durante más de 90 días del ejercicio de 2004 el activo de Atalvira SL estuvo compuesto por activos financieros representativos de los fondos propios de entidades y de la cesión a terceros de capitales propios; (II) el artículo 27 del TR/LIRPF dispone que este tipo de activos, por su naturaleza, son activos no afectos a la actividad; (III) la sentencia recurrida sostiene, en cambio que la realización de una actividad económica por una entidad lleva a que todo su activo se encuentre afecto a la misma; y (IV) esto último es lo que le lleva a afirmar que todos los activos de Atalvira SL se encuentran afectos a esa actividad de explotación agrícola cuya continuidad aprecia en dicha entidad (erróneamente, según el recurso).

2.- Se dice que esos activos financieros representativos de los fondos propios de entidades y de la cesión a terceros de capitales propios, que lucieron en su activo más de 90 días en su activo, es cierto que podían ser considerados activo afectos a su actividad empresarial en aplicación de lo establecido en el artículo 61.1.a) 2º del TR/LIS 2004 ; pero que aquí no es procedente por no concurrir estos requisitos establecidos en la norma:

*"(que el) precio de adquisición no supere el importe de los beneficios no distribuidos obtenidos por la entidad, siempre que dichos beneficios provengan de la realización de actividades económicas, con el límite del importe de los beneficios obtenidos tanto en el propio año como en los últimos 10 años anteriores".*

3.- Se defiende que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 26.2 del TR/LIRPF de 2004 , la renta obtenida por la venta de un elemento del inmovilizado (aunque esté afecto a una actividad económica), nunca puede ser calificada como beneficio que provenga de la realización de actividades económicas; y que así lo ha venido entendiendo tanto la doctrina administrativa como la propia Inspección.

Se añade que la ganancia obtenida como consecuencia de la transmisión de la finca rústica fue distribuida a posteriori y, además, no podía calificarse en el IRPF como beneficio derivado de una actividad empresarial.

Con base en lo anterior se sostiene que el valor de adquisición de los activos financieros que han permanecido en el activo de Atalvira durante más de 90 días es muy superior al beneficio no distribuido procedente del desarrollo de las actividades empresariales; y, con ello, que no puede ser aplicada esa norma del artículo 61.1.a) 2º dirigida a evitar la patrimonialidad sobrevenida.

Y se concluye que los activos financieros deben ser tratados conforme a su naturaleza a los efectos del cómputo del activo no afecto a la actividad.

4.- Se afirma que la STS de 3 de abril de 2014 (casación 6437/2011 ) a la que se remite la sentencia recurrida no versa sobre la cuestión aquí suscitada de la falta del presupuesto de hecho de esa norma establecida para evitar la patrimonialidad sobrevenida.

**IV.-** El cuarto invoca la infracción de los artículos 24 y 28.2 de la Ley 260/1963, de 28 de diciembre [LGT 1963] (y 15 y 13 de la LGT 2003), en el sentido considerado, según el recurso, por las SSTS de 3 de julio de 2014 -rec. 1512/2013 - y 26 de enero de 2015 -rec. 2945/2013 - *"pues cuando lo que se reprocha al obligado tributario es la búsqueda artificiosa de una apariencia de inactividad empresarial, con la finalidad de orillar el régimen de tributación aplicable, la aplicación del procedimiento especial para declarar el fraude de ley no puede ser soslayada ni ser objeto de dispensa acudiendo a la potestad de calificación".*

Lo que se expone en apoyo de este motivo es, en esencia, lo siguiente.

1.-El principio de calificación jurídica del artículo 13 de la LGT de 2003 permite a la Administración definir los actos según su verdadera naturaleza jurídica.





Sin embargo, esa potestad jurídica tiene un límite: no se puede utilizar para cuestionar actos jurídicos válidos ni hechos probados, aunque se entienda que presentan un cariz artificioso guiado por el propósito de obtener una ventaja fiscal.

Y este límite comporta que para eludir las consecuencias de ese artificio haya de acudir al procedimiento específico previsto en el artículo 15 de la LGT de 2003 (se cita la STS de 3 de julio de 2014, casación 1512/2013).

2.- Tras lo que antecede, se afirma que la Administración venía obligada a declarar el fraude de ley mediante el procedimiento previsto específicamente para tal fin.

#### **QUINTO.- ANÁLISIS DE LOS MOTIVOS DE CASACIÓN PRIMERO Y SEGUNDO.**

El análisis de ambos motivos debe efectuarse conjuntamente porque suscitan, aunque desde perspectivas diferentes, este mismo problema: si es correcta la apreciación realizada por los actos administrativos controvertidos y por la sentencia recurrida de que la entidad aquí recurrente, ATALVIRA, S.L., ha desarrollado una actividad económica durante el periodo al que son referidos los hechos litigiosos (el comprendido entre la constitución de ATALVIRA SERVICIOS AGRÍCOLAS SL y el final del ejercicio 2004 al que está referida la liquidación discutida).

La solución a tal cuestión requiere partir de lo que ha de entenderse por actividad económica, pues la concurrencia o no de esta específica clase de actividad es la que determinaba, según el artículo 61.1.a) del TR/LIS 2004, que una mercantil mereciera la consideración de sociedad patrimonial y le pudiera ser aplicado previsto para esta clase de sociedades.

Doctrinalmente se suele referir el concepto de actividad económica a la que consiste en la producción y distribución de bienes y servicios en el mercado, y lo hace mediante la ordenación y dirección de los diferentes factores (esto es, los medios personales y económicos) que resultan precisos para dicha producción y distribución. Una ordenación, debe añadirse, que se traduce, en la inclusión de todos esos factores en un mismo marco organizativo y en su sumisión a un único poder de dirección.

Y ha de decirse que el concepto anterior viene a ser coincidente con el que se contenía en el artículo 25.1 del TR/LIPRF 2004 y se contiene en la LIRPF 35/2006 [ *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*].

Con ese punto de partida, y tomando en consideración los hechos no discutidos de que ATALVIRA SERVICIOS AGRÍCOLAS SL es una sociedad unipersonal, su capital social está suscrito en su totalidad por ATALVIRA SL y esta última es, así mismo, la administradora única de la primera, necesariamente tiene que considerarse acertada la conclusión de que ATALVIRA SL ha venido desarrollando la misma actividad económica que ATALVIRA SERVICIOS AGRÍCOLAS SL; y así ha sido porque ostenta la titularidad de todos sus elementos y es quien directamente ha ejercido el poder de dirección y organización que ha ordenado todos esos elementos.

Todo lo cual determina que no puedan ser compartidos los reproches e infracciones que se invocan en estos motivos de casación primero y segundo.

Los del primero porque, siendo de apreciar por lo dicho la existencia de actividad económica en ATALVIRA SL, falta en ella la exigencia de que su activo no esté afecto a actividades económicas; y las del segundo porque la sentencia recurrida no ignora o desprecia los hechos que quedaron documentados en las actas de inspección, pues lo que hace es servirse de ellos y, con base en los mismos, apreciar que la actividad efectivamente desarrollada por de ATALVIRA SL es coincidente con ese concepto doctrinal y legal de actividad económica que ha quedado apuntado.

#### **SEXTO.- ANÁLISIS DEL MOTIVO DE CASACIÓN TERCERO.**

Tampoco puede ser acogido porque lo que en él se plantea es una cuestión nueva no enjuiciada en la sentencia recurrida; y es bien sabido que la casación no es una nueva instancia en la que se pueda enjuiciar de nuevo la totalidad de la controversia, y las cuestiones cuyo enjuiciamiento haya podido ser silenciado se han de hacer valer planteando en debida forma la posible incongruencia omisiva.

Y esto último no ha sido realizado en el actual recurso de casación.

#### **SÉPTIMO.- ANÁLISIS DEL MOTIVO DE CASACIÓN CUARTO .**



Debe fracasar también porque la tributación aquí combatida a que es sometida ATALVIRA SL no es el resultado de invalidar determinados negocios o figuras jurídicas, como son los de fundación social o los contratos formalmente realizados entre ella y ATALVIRA SERVICIOS AGRÍCOLAS SL; pues de lo que deriva la liquidación impugnada es de apreciar en la primera, en razón de sus titularidades y su poder de dirección y organización inherente al nombramiento de administradora única, la condición de agente efectivo de la actividad económica desarrollada por la segunda.

**OCTAVO.- CONSECUENCIAS DEL FRACASO DE LOS MOTIVOS DE CASACIÓN Y COSTAS PROCESALES.**

Procede, de conformidad con todo lo antes razonado, declarar no haber lugar al recurso de casación; y con imposición de las costas a la parte recurrente por no concurrir circunstancias que justifiquen otro pronunciamiento ( artículo 139.2 de la LJCA ).

Pero la Sala, haciendo uso de la facultad reconocida en el apartado 3 de ese artículo 139 de la LJCA , señala como cifra máxima a que asciende la imposición de costas, por la totalidad de los conceptos comprendidos en ellas, la de ocho mil euros; y para la fijación de la expresada cantidad se tienen en cuenta los criterios habituales de esta Sala y, desde ellos, se pondera la complejidad de lo suscitado en el recurso de casación y la dedicación desarrollada en el escrito.

**FALLO**

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey, por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido **1.-** No haber lugar al recurso de casación interpuesto la entidad ATALVIRA, S.L., contra la sentencia de 10 de diciembre de 2015 de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (dictada en el recurso contencioso-administrativo núm. 491/2013 ). **2.-** Imponer a la parte recurrente las costas correspondientes a este recurso de casación, con la limitación que se expresa en el último fundamento de derecho de esta sentencia.

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

Así se acuerda y firma.

D. Nicolas Maurandi Guillen D. Emilio Frias Ponce D. Jose Diaz Delgado D. Jose Antonio Montero Fernandez D. Francisco Jose Navarro Sanchis D. Juan Gonzalo Martinez Mico D. Rafael Fernandez Montalvo **PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Nicolas Maurandi Guillen, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.