

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ070325

**AUDIENCIA NACIONAL**

Sentencia de 27 de febrero de 2018

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 505/2015

**SUMARIO:**

**Sociedades patrimoniales. Sociedades de mera tenencia de bienes. Beneficios procedentes de actividades económicas. Venta del negocio.** A efectos del cómputo como valores y elementos no afectos de aquellos cuyo precio de adquisición no supere los beneficios no distribuidos, según el TEAC los que proceden de la salida de los activos de la vendedora constituyen la última fase de su actividad económica y, por tanto, se encuentran afectos a la actividad económica. Sin embargo, para este tribunal no es posible considerar el resultado del ejercicio como beneficios no distribuidos a fecha de cierre del ejercicio por cuanto a esa fecha no se ha sometido a la Junta General de socios el destino de esos resultados ([Vid., STS de 28 de febrero de 2017, recurso n.º 852/2016 NFJ068534]), para un caso de venta de acciones con cesación de actividad económica en la que rechaza la equiparación de la transmisión de participaciones con los dividendos).

**PRECEPTOS:**

RDLeg 4/2004 (TR Ley IS), art. 61.

RD 1643/1990 (PGC), cuenta 129.

RDLeg 1564/1989 (TR LSA), art. 213.

Ley 58/2003 (LGT), art. 12.

**PONENTE:***Doña Concepción Mónica Montero Elena.*

Magistrados:

Don CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA

Don JESUS MARIA CALDERON GONZALEZ

Don MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA

Don SANDRA MARIA GONZALEZ DE LARA MINGO

**AUDIENCIA NACIONAL**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000505 / 2015

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 04792/2015

Demandante: GALEFRUT, S,L

Procurador: Dº GERARDO GÓMEZ IBÁÑEZ

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilma. Sra.: D<sup>a</sup>. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

SENTENCIA N<sup>o</sup>:

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA

D<sup>a</sup>. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D<sup>a</sup>. SANDRA MARIA GONZÁLEZ DE LARA MINGO

Madrid, a veintisiete de febrero de dos mil dieciocho.

Visto el recurso contencioso administrativo que ante la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha promovido GALEFRUT, S,L, y en su nombre y representación el Procurador Sr. D<sup>o</sup> Gerardo Gómez Ibáñez, frente a la Administración del Estado , dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 5 de junio de 2014 , relativa a liquidación por Impuesto sobre Sociedades ejercicio 2004, siendo la cuantía del presente recurso 276.311,61 euros.

### ANTECEDENTES DE HECHO

#### Primero.

Se interpone recurso contencioso administrativo promovido por GALEFRUT, S,L, y en su nombre y representación el Procurador Sr. D<sup>o</sup> Gerardo Gómez Ibáñez, frente a la Administración del Estado, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 5 de junio de 2014, solicitando a la Sala, que dicte sentencia en la que se por la que estime íntegramente su demanda, acordando no ser conforme a Derecho la resolución de fecha 5 de junio de 2.014, recaída en la reclamación n<sup>o</sup> 00/6496/2011, dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central, ni por tanto el acuerdo de liquidación A23 Núm. Ref.: 71351281, por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2.004, que confirma, anulando dicha resolución, y estimando correcta la Resolución estimatoria de 25 de marzo de 2.011 del Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla-La Mancha, en las reclamaciones acumuladas n<sup>o</sup> 19/00020/2008 y 19/00119/2008, anulando por tanto el acuerdo de liquidación A23 n<sup>o</sup>, Ref.: 71351281, por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2.004, y decretando la devolución de las cantidades pagadas por dicha liquidación y recargos de apremia así como los intereses legales que correspondan, imponiendo a la Administración demandada el pago de las costas que se deriven del procedimiento en curso, al ser evidente su mala fe y temeridad en el presente procedimiento,.

#### Segundo.

Reclamado y recibido el expediente administrativo, se confirió traslado del mismo a la parte recurrente para que en plazo legal formulase escrito de demanda, haciéndolo en tiempo y forma, alegando los hechos y fundamentos de derecho que estimó oportunos, y suplicando lo que en el escrito de demanda consta literalmente.

Dentro de plazo legal la administración demandada formuló a su vez escrito de contestación a la demanda, oponiéndose a la pretensión de la actora y alegando lo que a tal fin estimó oportuno, solicitando a la Sala que dicte, desestimando el recurso interpuesto e imponiendo las costas al actor.

#### **Tercero.**

Habiéndose solicitado recibimiento a prueba, unidos los documentos y evacuado el trámite de conclusiones, quedaron los autos conclusos y pendientes de votación y fallo, para lo que se acordó señalar el día quince de febrero de dos mil dieciocho, en que efectivamente se deliberó, voto y fallo el presente recurso.

#### **Cuarto.**

En la tramitación de la presente causa se han observado las prescripciones legales, previstas en la Ley de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, y en las demás Disposiciones concordantes y supletorias de la misma.

### **FUNDAMENTOS JURÍDICOS**

#### **Primero.**

Es objeto de impugnación en autos la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 5 de junio de 2014.

Esta Resolución se dicta en virtud de alzada interpuesta por el Director General de Tributos frente a Resolución de fecha 25 de marzo de 2011 del Tribunal Económico Administrativo-Regional de Castilla-La Mancha en reclamación 19/00020/2008 y 19100119/2008.

En su parte dispositiva determina:

"1) anulando la resolución del TEAR de Castilla-La Mancha en lo referente a la anulación de la liquidación por el concepto (Sociedades 2004, liquidación que en consecuencia se confirma; y 2) confirmando la resolución del TEAR de Castilla-La Mancha en lo referente a la anulación de la sanción por el concepto (Sociedades 2004."

La parte dispositiva del Acuerdo del Tribunal Económico Administrativo-Regional de Castilla-La Mancha de fecha 25 de marzo de 2011:

"En su virtud, este Tribunal en Sala de sesión de hoy y en primera instancia, acuerda ESTIMAR las reclamaciones interpuestas y anular los actos impugnados en los términos expuestos en la presente resolución."

La razón por la que el TEAR estimó la reclamación, la sintetiza en su Resolución del siguiente modo:

"En el caso que nos ocupa, examinando el expediente, este Tribunal debe proceder, a la anulación del acuerdo de liquidación correspondiente al Impuesto sobre Sociedades del periodo 2004 de acuerdo a la citada doctrina reiterada que mantiene el Tribunal Económico-Administrativo Central y que este Tribunal está obligado a aplicar en virtud del artículo 239.7 de la Ley 5812003, General Tributaria ya que en el presente caso la Inspección consideró como importe integrante de los beneficios no distribuidos con origen en actividades económicas tanto del último año como de los diez últimos años, el beneficio del periodo 2004 que deriva en esencia de la transmisión del citado "negocio" al transmitirse una serie de activos de carácter material e inmaterial necesarios para la obtención de rendimientos de la actividad económica, (en esencia el local sobre el cual se ha construido un edificio, mobiliario, clientela, licencias y contratos de suministros), y que en esencia forman parte del inmovilizado de la entidad recurrente; de hecho no se transmitieron existencias y la Inspección no puso en duda el carácter de beneficio derivado de inmovilizado afecto a la actividad económica de la entidad y de la naturaleza de los activos materiales e inmateriales transmitidos; ascendiendo el beneficio derivado de la citada transmisión a 1.550.850,08 euros. Por tanto, dicho beneficio deriva de la transmisión realizada en fecha 29 de enero de 2004 de elementos que constituyen inmovilizada, afecto a la actividad económica hasta dicha fecha. En consecuencia, y considerando de acuerdo a la citada doctrina del TEAC que el beneficio obtenido por la citada transmisión no es un beneficio derivado de

actividades económicas sino una ganancia patrimonial, su importe no puede considerarse como valor de elementos patrimoniales afectos, y es evidente que se cumple el requisito de que más de la mitad de su activo no está afecto a actividades económicas, pues, el beneficio considerado por la Inspección del año 2004 como parte de los beneficios no distribuidos con origen en actividades económicas está constituido precisamente por el beneficio derivado de la citada transmisión del "negocio" (menos una pequeña pérdida generada en la actividad económica del supermercado en enero de 2004), y en el cálculo del porcentaje realizado por la Inspección, el efecto producido por el beneficio derivado de la citada transmisión fue esencial ya que los importes de los beneficios no distribuidos que minoraban el activo no afecto a juicio de la Inspección fue precisamente de 1.471.207,2 euros (1.550.850,08 euros de la venta del citado negocio del supermercado Galefrut - 79.672,88 euros de la pérdida de la explotación del supermercado en enero de 2004)."

La decisión tomada por el TEAC, se fundamenta, según refleja la Resolución impugnada, en esencia, en las siguientes apreciaciones:

"En el presente supuesto, de la documentación incorporada al expediente cabe concluir que hasta el mismo momento de la toma de posesión del negocio por parte del comprador el transmitente mantuvo la actividad económica, puesto que incluye y reconoce en su propia declaración por el I. Sociedades 2006 la existencia entre 1 de enero de 2004 y 31 de enero de 2004 de rendimientos derivados de la explotación del supermercado. Siendo además en esta última fecha cuando se produce su baja en el epígrafe del IAE 647.4 "Comercio al por menor de productos alimenticios, superficies superiores a 4.000 m<sup>2</sup>". En consecuencia, no puede hablarse de cese de la actividad económica ni de desafectación hasta el mismo momento en que se produce la venta del negocio. La salida de los activos del patrimonio de GALEFRUT constituye la última fase de su actividad económica, que no dejó de desarrollarse en ningún momento, simultaneándose en los últimos meses con una serie de actuaciones para que dicha actividad dejase de existir, jurídica y económicamente.

TERCERO: Determinado lo anterior, y en relación con la naturaleza de los ingresos percibidos a resultas de la transmisión de los activos afectos al negocio (...)

En consecuencia, en el activo de GALEFRUT a 31 de diciembre de 2004 existía un saldo positivo en la cuenta de Pérdidas y Ganancias del ejercicio 2004 por, importe de 1.471.207,2 €, (1.550.850,08 € como beneficio declarado de la transmisión menos 79.678,88 € como pérdida declarada generada por la actividad empresarial desarrollada hasta 31 de enero de 2004), que a la vista de lo expuesto debe considerarse íntegramente como beneficio proveniente de la realización de actividades económicas."

Tras la cita de los preceptos de aplicación, concluye:

"Atendiendo a lo expuesto en los anteriores Fundamentos de Derecho, debe determinarse que GALEFRUT no tenía la condición de sociedad patrimonial en el ejercicio 2004, por lo que le resulta aplicable el régimen general del I. Sociedades con las consecuencias derivadas de la regularización practicada por la Inspección en el Acuerdo de liquidación indebidamente anulado por la resolución del TEAR de Castilla-La Mancha."

El recurrente en su demanda, plantea como única cuestión a resolver en el presente recurso, la procedencia de la consideración de la sociedad demandante como sociedad patrimonial.

La recurrente presentó declaración-liquidación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2.004, dentro del régimen previsto para las Sociedades Patrimoniales, y conforme al resultado contable de la sociedad al cierre del ejercicio 2.004.

El artículo 61 del Real Decreto Legislativo 4/2004, disponía en la redacción aplicable:

"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.

Tanto el valor del activo como el de los elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas será el que se deduzca de la contabilidad, siempre que ésta refleje fielmente la verdadera situación patrimonial de la sociedad.

A efectos de determinar la parte del activo que está constituida por valores o elementos patrimoniales no afectos: (...)

2.º No se computarán como valores ni como elementos no afectos a actividades económicas aquellos cuyo 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. A estos efectos, se asimilan a los beneficios procedentes de actividades económicas los dividendos que procedan de los valores a que se refiere el último inciso del párrafo anterior, cuando los ingresos obtenidos por la entidad participada procedan, al menos en el 90 por ciento, de la realización de actividades económicas.

b) Que más del 50 por ciento del capital social pertenezca, directa o indirectamente, a 10 o menos socios o a un grupo familiar, entendiéndose a estos efectos que éste está constituido por el cónyuge y las demás personas unidas por vínculos de parentesco, en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el cuarto grado, inclusive.

Las circunstancias a que se refiere este apartado deberán concurrir durante más de 90 días del ejercicio social."

No se discute en autos la concurrencia del requisito de composición del accionariado, ni el requisito temporal. Respecto de este último, en el Acuerdo de liquidación podemos leer:

"El 29 de enero de 2.004, se firma una nueva adenda al CONTRATO DE COMPRA-VENTA DE EXISTENCIAS E INSTALACIONES EXISTENTES EN EL SUPERMECADO DE NO MINADO GALEFRUT, que recoge el pago del último plazo por la compra-venta del Negocio, por cuantía de 1.335.088,28 €, (base 1.150.938,18, más IVA 184.150,1), se deja constancia de que la compradora toma posesión del Negocio en ese momento. Se redacta un anexo de 29-01-2004, al paralelo contrato de arrendamiento de locales que recoge la entrega del Negocio, y la entrada en vigor como consecuencia del arrendamiento de los correspondientes locales."

Por ello, tampoco se plantea problema alguno respecto del requisito temporal, pues a partir de la transmisión operada el 29 de enero de 2004, la recurrente cesó en la actividad de comercio al por menor de productos alimenticios.

La controversia se centra en la composición del activo, y, concretamente, respecto a la determinación legal por la que no se computarán como valores ni como elementos no afectos a actividades económicas aquellos cuyo precio de adquisición no supere el importe de los beneficios no distribuidos obtenidos por la entidad.

De la dicción literal del precepto resulta que se computarán como valores y como elementos afectos a actividades económicas aquellos cuyo precio de adquisición supere el importe de los beneficios no distribuidos obtenidos por la entidad. Y, como bien expone el recurrente, la cuestión radica en el concepto de "beneficios no distribuidos".

La razón por la que el TEAC no reconoce a la recurrente el carácter de sociedad patrimonial a la recurrente es porque considera, como hemos visto anteriormente, que la salida de los activos del patrimonio de GALEFRUT constituye la última fase de su actividad económica y, por tanto, estos activos se encuentran afectos a una actividad económica.

En primer lugar, debemos aclarar ahora, que no es controvertido que la venta del inmovilizado se produce el 29 de enero de 2004 (así lo afirma expresamente en su liquidación la Inspección, lo recoge el TEAR y no es contradictorio por el TEAC).

No obstante, el argumento central de la Resolución del TEAC, es que la enajenación del inmovilizado es la última fase de su actividad económica, y en tal caso, el inmovilizado debe considerarse afecto a dicha actividad.

Ahora bien, como correctamente declara el recurrente, a la vista del artículo 61 del RDL 4/2004, se trata de determinar la composición del activo de la entidad para establecer si puede acogerse al régimen de sociedad patrimonial, y para ello, es necesario acudir a la regla del artículo 61.a) 2º del RDL 4/2004. Esta norma no determina la afectación del inmovilizado mediante el enlace entre la actividad económica y los elementos del inmovilizado, sino por la relación entre el precio de adquisición y el importe de los beneficios no distribuidos.

El apartado 129 del RD 1643/1990 que aprueba el Plan de Contabilidad aplicable al supuesto de autos, determina:

"129. Pérdidas y ganancias.

Beneficios o pérdidas del último ejercicio cerrado, pendientes de aplicación. (...)"

De ello, concluye el TEAC que " esto es, beneficios que en la medida en que no se han aplicado, no han sido evidentemente objeto de distribución (...) formen parte del activo de la sociedad como fondos propios," sin embargo la recurrente sostiene que no es posible considerar el resultado del ejercicio como beneficios no distribuidos a fecha de cierre del ejercicio, por cuanto a esa fecha ( 31 de enero de 2004) no se han sometido a la Junta General Ordinaria de socios la decisión sobre el destino que debe darse a esos resultados, esto es, ni pueden ser considerados beneficios no distribuidos (reservas) ni beneficios distribuidos, pues esa decisión la deben adoptar los socios conforme a esa legislación mercantil, esto es, es en la Junta General Ordinaria celebrada después del cierre del ejercicio (en septiembre de 2.005). Y ello lo afirma la recurrente en virtud de lo dispuesto en el artículo 213 del Real Decreto Legislativo 1564/1989 :

"1. La Junta general resolverá sobre la aplicación del resultado del ejercicio de acuerdo con el balance aprobado.

2. Una vez cubiertas las atenciones previstas por la Ley o los estatutos, sólo podrán repartirse dividendos con cargo al beneficio del ejercicio, o a reservas de libre disposición, si el valor del patrimonio neto contable no es o, a consecuencia del reparto, no resulta ser inferior al capital social. (...)"

Tal como se recoge en el Acuerdo de liquidación, los socios aprobaron la distribución del beneficio, el 15 de septiembre de 2005, por lo que estos resultados nunca pasaron a reservas.

Pues bien, volviendo a la dicción del artículo 61 a) 2º del RDL 4/2004, el Tribunal Supremo ha tenido ocasión de analizar su alcance, en un supuesto que guarda identidad de razón con el que contemplamos, pues se trata de un caso de venta de acciones con cesación de la actividad económica (en el presente se enajenan elementos del inmovilizado).

Efectivamente, en la sentencia de 19 de octubre de 2017, RC 2651/2016 , el Alto Tribunal estima la casación interpuesta por el recurrente frente a nuestra sentencia de 2 de junio de 2016, recurso 129/2013 , y analiza el precepto que nos ocupa en los siguientes términos:

"C) El 4º motivo suscita la cuestión de, si en interpretación del artículo 61.1.a). 2º TRLIS, cabe asimilar a los dividendos las rentas obtenidas por la enajenación de acciones en las compañías participadas. Esta cuestión ha sido resuelta por esta Sección en la sentencia de 28 de febrero de 2017 (casación 852/2016 ; ES:TS:2017:589), en la que hemos razonado (FJ 4º):

"De la literalidad del precepto, art. 61.1.a) 2º del TRLIS, [...] la única asimilación que se contempla es la de los dividendos procedentes de los Valores Cualificados con los beneficios procedentes de actividades económicas, con los requisitos legales vistos; la extensión que realiza primero el TEAC y luego la Sala de instancia, asimilando dividendos con rentas procedentes de la transmisión de Valores Cualificados, no se deriva del tenor literal de la norma. Se justifica esta extensión «acudiendo a una interpretación finalista de la norma» [...]. Interpretación finalista que se basa en la consideración [...] de que las rentas procedentes de la transmisión de las participaciones representan de manera indirecta los dividendos susceptibles de ser distribuidos, en el presente o en el futuro, por la entidad participada; y lo contrario llevaría al sin sentido de que sociedades que no son patrimoniales conforme al art. 61 pues se excluye expresamente al considerar que los beneficios repartidos por la sociedad participada proceden de actividades económicas, tributarían como patrimoniales como consecuencia de la transmisión de esas mismas participaciones que han determinado su exclusión de la entidad del propio régimen de sociedades patrimoniales.

No puede acogerse dicho proceder y sirva como preámbulo de las conclusiones a las que debe llegarse lo siguiente. En el ámbito tributario rige con especial vigor el principio de legalidad tributaria, el cual aporta la necesaria seguridad jurídica al contribuyente, que tiene derecho a saber previamente, porque así debe venir definido con precisión en la norma, qué actos y operaciones van a ser objeto de gravamen y su extensión.

Ciertamente para determinar el alcance de la norma es necesario indagar su verdadero sentido y/o significado, y al efecto se ofrece jurídicamente una serie de mecanismos dispuestos para decidir y establecer el verdadero sentido de los términos recogidos en la norma, con el fin de fijar que es lo que quiso o quiere decir la ley; en la bien entendida consideración de que no son mecanismos para crearla, ni para colmar posibles lagunas, a cuyo fin el ordenamiento jurídico ofrece otros instrumentos adecuados.

Lo usual, lo más correcto al fin pretendido, es que se utilicen simultáneamente varios de los medios de interpretación que jurídicamente se prevén, recogidos en el art. 3 del CC, al que se remite el art. 12 de la LGT, siendo de significar que conforme dispone el apartado 2, «En tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda».

Entre los medios de interpretación, desde luego, se encuentra la interpretación finalista de la norma, "finalidad de aquellas", a través de la cual se procura investigar el fin práctico de la misma, los objetivos que se intentaron cumplir con su establecimiento; ahora bien, acudir en exclusividad a este medio, tal y como hace el TEAC y hace suyo el Tribunal de instancia, entraña un grave peligro, más cuando no se acompaña de bases sólidas, tal y como sucede en este caso, cual es poder incurrir en arbitrariedad. Efectivamente, en este caso, a pesar de que se invoca para justificar el sentido de la norma, una interpretación finalista, en realidad no se pretende interpretar la norma sino integrarla con un supuesto no contemplado en la misma, se pretende salvar lo que tal y como se hace en el planteamiento realizado se ha considerado una laguna legal -inexistente a nuestro entender-, que además se constituye en el presupuesto que no sólo sirve para liquidar, sino incluso para sancionar.

Se afirma, como se ha puesto de manifiesto, que la asimilación extensiva de los dividendos de Valores Cualificados a las rentas procedentes de transmisión de los títulos de la entidad participada, se hace atendiendo a una interpretación finalista, pero lo cierto y verdad es que cuando se explica en qué consiste esa interpretación finalista, que cabe insistir hace suya la Sala de instancia, nos encontramos con que no existe tal interpretación finalista, sino que se justifica por un lado equiparando de manera parcial y simplista rentas procedentes de la transmisión de participaciones con dividendos, y por otro corrigiendo una interpretación que, a criterio del intérprete, conduce al absurdo, pero ninguna explicación se acompaña siquiera para mostrar cuál es la finalidad de la norma, qué se persigue de la llamada patrimonialidad sobrevenida y en qué manera ampliando el alcance de la norma se cumple dicha finalidad; lo que nos descubre, como se ha indicado, que a falta de otras razones, a falta de una explicación coherente con la expresada interpretación finalista, la extensión que se hace es puramente voluntarista, y desde luego desconectada del caso concreto que nos ocupa; se pretende salvar mediante un medio inadecuado, la interpretación finalista de la norma, una supuesta laguna que, como se dirá, tampoco consideramos que exista, al contrario ha sido la voluntad consciente del legislador el no contemplar el caso concreto al que pretende extender la norma la Sala de instancia, pues de otro modo ninguna dificultad hubiera tenido de extender expresamente la asimilación al supuesto de las rentas producidas en la enajenación de los Valores Cualificados.

No existe interpretación finalista, y consideramos, como a continuación se razonará, que es incluso una interpretación finalista la que impide la extensión que hace la Sala de instancia; pero antes de ello cabe poner de manifiesto que la asimilación que se realiza entre dividendos y rentas procedentes de la transmisión de los Valores Cualificados, aparte de venir huérfana de justificación completa y suficiente, se realiza al margen de los criterios legales que expresamente se dispone en la norma, art. 12.2 de la LGT, antes transcrito, tal y como denuncia la parte recurrente. Ni el sentido jurídico, ni el técnico, ni el usual, criterios de los que se prescinde en la asimilación realizada, conducen a la misma, puesto que desde dichas perspectivas dividendos y rentas procedentes de transmisión de acciones o participaciones, describen y significan realidades distintas. Lo cierto, ya se ha dicho, es que no se hace esfuerzo alguno para justificar la referida asimilación, que no tiene sustento jurídico ni objetivo alguno, y que conlleva, por la mera voluntad del intérprete, el sustituir al legislador ampliando los supuestos previstos en la norma, con quebranto de la seguridad jurídica y del propio principio de legalidad. Efectivamente en las rentas derivadas de la transmisión de acciones y participaciones cabe descubrir que, normalmente, incorpora aquel valor representado por los dividendos aún no repartidos, pero en modo alguno cabe confundir uno y otro concepto que poseen un significado propio y distinto, tanto desde el punto de vista mercantil como contable o tributario [...].

Una de las circunstancias para que la entidad tenga la condición de sociedad patrimonial es que más de la mitad de su activo no esté afecto a actividades económicas. Pero para evitar la patrimonialidad sobrevenida, esto es, la consideración de una sociedad como patrimonial cuando esta realiza realmente una actividad empresarial pero por motivos coyunturales y transitorios su balance presenta un activo en el que más del 50% esté constituido por valores o por elementos patrimoniales no afectos a actividades empresariales, se prevé que no se computen como valores ni como elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas aquellos cuyo precio de

adquisición no supere el importe de los beneficios no distribuidos obtenidos por la entidad, siempre que estos beneficios provengan de la realización de actividades empresariales o profesionales, si bien con el límite del importe de los beneficios obtenidos tanto en el propio año como en los diez años anteriores, art. 61.1.a).2º; y se añade la asimilación de los dividendos percibidos por una sociedad con los beneficios de actividades económicas que genere, siempre que aquéllos procedan de entidades en las que se den las circunstancias señaladas anteriormente y que los ingresos de tales entidades procedan fundamentalmente del desarrollo de actividades económicas. Regulación legal que encierra un claro fundamento cual es vincular la realización de actividades empresariales y profesionales de la sociedad con los elementos y valores derivados de la misma actividad, lo que conduce a que la interpretación que se haga deba partir de dicho fundamento y que la subsunción del caso concreto en la norma incorpore el citado presupuesto, esto es evitar que la sociedad que realmente desarrolla una actividad empresarial quede sometida al régimen de las sociedades patrimoniales".

Si, como se ha razonado al desestimar el 3º motivo de casación, Senegal Parques realizaba una actividad económica por administrar y gestionar sus participaciones en otras sociedades del sector de la hostelería y la alimentación, pues tal era su objeto social, al enajenar tales participaciones no abandonó coyunturalmente su actividad empresarial, sino de forma definitiva. Por lo tanto, como se desprende de los datos suministrados por el Tribunal Económico-Administrativo en su resolución (FJ 4º, in fine), desde las fechas de la enajenación (1 de abril y 23 de septiembre de 2005) más de la mitad de su activo no estuvo afecto a actividades económicas. Consecuentemente, durante más de 90 días durante el ejercicio 2005 reunió los requisitos exigidos por el artículo 61.1 TRLIS para ser considerada en dicho periodo tributario sociedad patrimonial."

Pues bien, la conclusión que extraemos de tal doctrina es que no pueden equipararse rendimientos procedentes de la actividad, los beneficios obtenidos por la venta de los elementos que integran el patrimonio de una entidad a causa de su disolución y cese en la actividad. Y ello, porque tal equiparación se basa en una interpretación extensiva de la norma no justificada en materia tributaria en que rige el principio de legalidad.

De lo expuesto resulta la estimación del recurso y, como consecuencia de ello, procede la devolución de las cantidades pagadas por la liquidación anulada y recargos de apremio, con abono de los intereses que legalmente correspondan.

### **Segundo.**

Procede imposición de costas a la demandada, conforme a los criterios contenidos en el artículo 139.1 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, toda vez que la presente sentencia es estimatoria.

VISTOS los preceptos citados y demás de general y pertinente aplicación, en nombre de su Majestad el Rey y por el poder que nos otorga la Constitución:

### **FALLAMOS**

Que estimando el recurso contencioso administrativo interpuesto por GALEFRUT, S,L, y en su nombre y representación el Procurador Sr. Dº Gerardo Gómez Ibáñez, frente a la Administración del Estado , dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 5 de junio de 2014 , debemos declarar y declaramos no se ajustada a Derecho la Resolución impugnada, y, en consecuencia, debemos anularla y la anulamos, así como los actos de los que trae causa, procediendo la devolución de las cantidades pagadas por la liquidación anulada y recargos de apremio, así como los intereses legales que correspondan, con imposición de costas a la demandada.

Así por ésta nuestra sentencia, que se notificará haciendo constar que es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación y en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta; siguiendo las indicaciones prescritas en el artículo 248 de la Ley Orgánica 6/1985 , y testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales junto con el expediente, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN / Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por la Ilma. Sra. Magistrada Ponente de la misma, estando celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.