

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ070726

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 3 de mayo de 2018

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 83/2015

SUMARIO:

Sociedades patrimoniales. Sociedades de mera tenencia de bienes. La Inspección rechazó que nos encontrásemos ante una sociedad holding porque la entidad tenía contratada a la hija del administrador. Pues bien, la sociedad tenía unos medios materiales mínimos y es que, requerida la persona contratada para que declarase, indicó que sus funciones eran básicas -de hecho reconoció que vista su formación no gestionaba nada de tipo económico, pues carecía de conocimientos al efecto-, de lo que dedujo la inspección que no existía gestión alguna de las participaciones y que, por lo tanto, la entidad era de mera tenencia, pero esta conclusión no parece correcta, pues la empleada indicó que actuaba como «mandataria de su padre», que era el administrador de la sociedad y quien gestionaba las participaciones; pese a esta manifestación, la Inspección consideró probado que no se realizaba gestión económica alguna, cuando como hemos visto en otras ocasiones, la propia Administración viene sosteniendo que dicha gestión puede realizarse por el administrador de la entidad. Tiene por ello razón el recurrente cuando sostiene que los indicios apuntan a que sí existía la organización mínima de medios materiales y personales y, también tiene razón cuando afirma que la Inspección debió comprobar estos extremos, pues repárese en que, contra de lo que razona por el TEAC, no estamos ante un problema de carga de la prueba -las reglas de la carga de la prueba operan cuando pese al esfuerzo investigador o aportador de la Administración y los obligados tributarios, no se consigue prueba alguna-; sino ante un supuesto en el que la Administración, con quiebra del principio de objetividad que debe regir sus actuaciones, optó por no inspeccionar determinados aspectos, pese a que existían indicios que podían contravenir su versión.

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 104 y 150.

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

PONENTE:*Don Manuel Fernández-Lomana García*

Magistrados:

Don MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA

Don JESUS MARIA CALDERON GONZALEZ

Don CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA

Don SANDRA MARIA GONZALEZ DE LARA MINGO

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000083 / 2015

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 00738/2015

Demandante: SAPER 82 IMMOBLES SL

Procurador: ISABEL JULIA CORUJO

Letrado: DANIEL TARROJA PIERA

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA

S E N T E N C I A N.º:

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA

D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D^a. SANDRA MARIA GONZÁLEZ DE LARA MINGO

Madrid, a tres de mayo de dos mil dieciocho.

Ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, se ha tramitado el recurso n.º 83/2015 seguido a instancia de SAPER 82 IMMOBLES SL, que comparece representadas por la Procuradora D^a. Isabel Julia Corujo, asistida por el Letrado D. Daniel Tarroja Piera, contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 9 de octubre de 2014 (RG 6931/12 y 6932/12); siendo la Administración representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado. La cuantía ha sido fijada en 298.133,47 €.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Con fecha 9 de febrero de 2015, se interpuso recurso contencioso-administrativo contra Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 9 de octubre de 2014 (RG 6931/12 y 6932/12)

Segundo.

Tras varios trámites se formalizó demanda el 26 de mayo de 2015. Presentado la Abogacía del Estado escrito de contestación el 3 de julio de 2015.

Tercero.

Se admitió la prueba solicitada. Procediéndose a señalar para votación y fallo el día 19 de abril de 2018.

Siendo Magistrado Ponente el Ilmo. Sr. D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA, quien expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. *Sobre la Resolución recurrida.*

Se interpone recurso contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 9 de octubre de 2014 (RG 6931/12 y 6932/12), que desestimó los recursos interpuestos contra el Acuerdo de liquidación IS ejercicio 2006 y la sanción.

Los motivos de impugnación contenidos en la demanda son:

- Prescripción por superación del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras.
- Incorrecta calificación de la entidad como sociedad patrimonial.
- Improcedencia del acuerdo sancionador por falta de tipicidad y culpabilidad.

Segundo. *Sobre la superación del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras; prescripción del derecho de la Administración a liquidar eventuales deudas tributarias por el IS ejercicio 2006.*

La recurrente desarrolla el motivo en las pp. 4 a 14, discutiendo dos de las dilaciones imputadas: La que va desde el 18 de agosto al 26 de septiembre de 2011 (40 días) y la correspondiente al periodo 18 de noviembre de 2011 a 26 de enero de 2012 (70 días).

A.- Con relación a la primera consta en la diligencia nº 3 se citó a la recurrente para el día 17 de agosto, se le requirió para que aportase determinados documentos -se describen en el punto tercero de la diligencia y son relevantes para la actuación inspectora (vgr. documentos relativos al reparto de dividendos, contratos de préstamo, etc.) y se le advirtió que en caso de incumplimiento podría considerarse como dilación imputable.

Consta en la diligencia nº 4 que el día 17 de agosto el obligado tributario no compareció, sin justificar su ausencia, por lo que se le envió comunicación y se le citó para nueva comparecencia que se materializó el 26 de septiembre de 2011. No es cierto que el recurrente aportase toda la documentación requerida con anterioridad en esta diligencia, pues restó por aportar " la justificación de los apuntes realizados en la....Cta. Cte. Socios Adm ", no obstante si se aportó la mayoría de la documentación instada. Se indica en el Acuerdo de liquidación que se cursó nueva solicitud al recurrente el día 13 de septiembre de 2011.

B- Con relación a la segunda dilación consta en la diligencia nº 5 que se reiteró al recurrente la aportación de determinada documentación y se fijó, con las oportunas advertencias, como fecha de las actuaciones inspectoras el 17 de noviembre de 2011.

Mediante fax de la misma fecha el recurrente solicitó la suspensión de la comparecencia al no disponer de la documentación que había solicitado al Banco Popular y a la Caixa del Penedés, añadiendo " si le parece bien, una vez recibida la documentación, le pido día y hora".

En la diligencia nº 6 consta que el obligado tributario solicitó la suspensión y que con fecha 23 de diciembre de 2011, se envió al obligado tributario nueva comunicación para el día 26 de enero de 2012.

C.- Las actuaciones se iniciaron el 3 de junio de 2011 y, por lo tanto, el plazo del año transcurrió el 3 de junio de 2012. El acuerdo de liquidación se dictó el 21 de septiembre de 2012 y se notificó el 25 de septiembre de 2012.

La Administración imputa un total de 150 días de dilación, lógicamente de estimarse correcto los días imputados, no se habrían excedido el plazo máximo; pero de estimarse incorrectamente imputados los plazos discutidos, la razón asistiría al recurrente.

Como puede verse al folio 9 de la demanda lo que viene a sostener la recurrente es que, siendo cierto que pidió la suspensión, la Administración tardó en volver a citarle y no considera justo que dicha tardanza, al menos de forma plena, le sea imputada.

El TEAC analiza las alegaciones en las pp. 4 a 8 y la Sala entiende que asiste la razón al Tribunal, pues como se razona, en el caso de autos, " resulta evidente del análisis de las diligencias que el retraso en la comparecencia supuso también el retraso en la aportación de documentación diversa que la inspección no pudo analizar hasta su aportación". La sociedad sabía que tenía que aportar documentación relevante para la continuación

de las actuaciones inspectoras, era conocedora de dicha relevancia y, pese a ello, en un caso se limitó a no comparecer y en el otro a solicitar un aplazamiento sine die, indicando que ya pediría día y hora, fue la tardanza en el cumplimiento del compromiso lo que motivó que la Inspección volviese a citar al recurrente. Pretender imputar la dilación padecida a la Administración, sencillamente, no se compara con la finalidad de la norma, ni se ajusta a los parámetros de buena fe que deben presidir la relación entre el obligado tributario y la Administración.

Conforme se establecía en el art. 104.2 de la LGT " los períodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente y las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución", por lo tanto, siendo cierto que las actuaciones inspectoras debían concluir en el plazo de 12 meses - art 150 de la LGT -, no lo es menos que a los efectos del cómputo de dicho plazo máximo no podían tenerse en cuenta las dilaciones imputables al contribuyente. Disponiendo el art. 104 del Real Decreto 1065/2007, que se considerarán dilaciones " por causa no imputable a la Administración...los retrasos por parte del obligado tributario a que se refiera el procedimiento en el cumplimiento de comparecencias o requerimientos de aportación de documentos.....".

Como razona la STS de 19 de julio de 2016 (Rec. 2553/2015), interpretando el espíritu y finalidad de la norma, lo esencial es que " la no aportación de la documentación requerida en tiempo no permitía el desarrollo con «normalidad» de la actuación inspectora, pues una cosa es que se produzcan actuaciones y otra el desarrollo con «normalidad» de la actividad inspectora que requiere una continuidad temporal y de fines que se rompen cuando no se aporta en tiempo la documentación solicitada, si esta es relevante y trascendente para la continuidad de la inspección, que es lo que aquí sucede, como hemos razonado".

En nuestro caso, el recurrente fue advertido de las consecuencias de la no aportación y, en un caso, se limitó a no comparecer y esperar, sin que nada le impidiese aportar la documentación sin esperar a la nueva citación; y, en el otro, el mismo solicitó la suspensión hasta que comunicase que poseía la documentación, sin que tampoco nada le impidiese su aportación, de haber tenido los documentos, antes de ser citado a una nueva comparecencia.

El motivo se desestima.

Tercero. Sobre la incorrecta calificación de la entidad como sociedad patrimonial.

El núcleo del debate del presente litigio consiste en determinar si nos encontramos ante una sociedad que debió tributar como sociedad patrimonial o bien al régimen general. Para resolver la cuestión planteada conviene partir de los siguientes hechos:

1.- La entidad HUDSON PARK SL, fue absorbida en el año 2010 por SAPER82 IMMOBLES SL. La absorción consta inscrita el 13 de julio de 2010.

Siendo sus administradores solidarios desde el año 2000 D. Pascual, que disponía del 75% de las participaciones, y Bernarda, con el 25% restante de las participaciones, manteniéndose estas mismas circunstancias hasta la fecha de la absorción por parte de SAPER 82 IMMOBLES, S.L.

Con respecto a las entidades en las que participa, en el año 2.006 lo hacía en EDIBAIX 99, S.L., en un 50%, en SAPER 82 IMMOBLES, S.L., en un 81,72%, y en PROMOCIONS CERVELLO 2002, S.L., en un 49,98%, si bien su participación en ésta desapareció en el año 2.007, dada la disolución de la entidad el 12 de diciembre del año 2.006, manteniendo su participación respecto de las otras dos entidades hasta el año 2.008, año en que desaparece su participación en SAPER 82 IMMOBLES, S.L.

2.- SAPER 82 IMMOBLES, S.L., se constituyó el 17 de marzo del año 2.005 mediante escritura. Su administrador único es D. Pascual. Tanto la entidad absorbida como la absorbente tienen el mismo domicilio fiscal, el mismo domicilio social y el mismo administrador, cuyo domicilio fiscal coincide con el social de ambas entidades.

La composición del accionariado es: Pascual, que dispone del 55% de las participaciones, Bernarda, con el 25%, y Elisabeth y Torcuato, con un 10% cada uno.

Con fecha de 25 de octubre del año 2.006, la entidad acordó un aumento de capital, mediante escritura, según acuerdo de la Junta General y Extraordinaria de la sociedad, alcanzado en sesión universal celebrada el 19 de octubre del año 2.006. La ampliación se realizó en los siguientes términos: aumento del capital de la sociedad en 13.454,70 € adicionales mediante la emisión, con prima, de 447 nuevas participaciones, consistiendo el contravalor del aumento en aportaciones dinerarias. La prima de emisión fue de 6.681,31 €, lo que hace un total a efectos de desembolso de 3.000.000,27 €, siendo asumidas la totalidad de las participaciones por la sociedad mercantil HUDSON PARK, S.L.

3.- De acuerdo con los datos en poder de la AEAT, la entidad HUDSON PARK, S.L., no consta como titular de bienes inmuebles ni de vehículos en el ejercicio 2.006, si bien en el año 2.007 consta como titular de un turismo, AUDI A3, y en el año 2.009 de una motocicleta BMW R1200GS, matrícula:XFF .

4.- Desde su constitución en el año 2.003, HUDSON PARK SL, venía tributando como sociedad patrimonial dado que su actividad consiste exclusivamente en la tenencia de valores.

En el año 2.006 vendió las participaciones que le quedaban de HABITAT BAIX,

S.L., a VALLEHERMOSO DIVISION PROMOCION, S.A.U., tributa en régimen general, aplicándose una deducción por doble imposición de dividendos, así como una deducción por reinversión de beneficios extraordinarios al invertir el importe obtenido por la venta, el cual asciende a 3.000.000,00 de euros, en participaciones de la entidad SAPER 82 IMMOBLES, S.L.

En consecuencia, el obligado tributario presentó declaración por el Impuesto sobre Sociedades, aplicando el régimen general del impuesto, y declarando una base imponible de 3.613.831,31 euros, partiendo de unos beneficios de 2.566.450,59 euros, que son el resultado de restar de la totalidad de los ingresos la totalidad de los gastos -las cifras se describen con detalle en las pp. 9 y 10 del Acuerdo de liquidación-. Aplicándose dos deducción: la deducción por doble imposición y la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, resultando un líquido a ingresar de 241.969,92 €.

La Administración entiende que debe aplicarse el régimen general de sociedades lo que, entre otras cosas, implica que no cabe la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios y, en consecuencia, procede a realizar la correspondiente regularización resultando una deuda tributaria de 211.570,15 € (166.786,55 € de cuota y 44.784,39 € de intereses de demora).

5.- La Inspección sostiene que el régimen aplicable es el de la sociedad patrimonial por las siguientes razones:

a.- En el ejercicio 2006 más de la mitad del activo del obligado tributario está constituido por activo no afecto a actividades económicas (más de la mitad del activo de la entidad está constituido por valores, en concreto el 75,29%), pues del conjunto de información recopilado por la inspección se desprende la no realización de actividad económica alguna por parte del contribuyente

Más de la mitad del capital social del contribuyente pertenece a 10 o menos socios durante más de 90 días del ejercicio social 2.006 (ya que el capital social del contribuyente se reparte entre estas 2 personas físicas en el año 2.006, Pascual , con el 75% del capital social, y Bernarda , con el 25% restante).

b.- En la diligencia número 1, al solicitar aclaración la inspección sobre porqué la entidad dejó de tributar como sociedad patrimonial en el año 2.006 consta: " En 2006 la entidad HUDSONPARK, S.L, comienza a realizar prestaciones de servicios de apoyo en la gestión de la actividad inmobiliaria realizada por entidades respecto a las cuales existen vínculos accionariales directos e indirectos ". Manifestando en la diligencia número 2 que: " A partir del ejercicio 2006 la entidad comienza a realizar labores consistentes en la prestación de servicios de gestión de las carteras de valores de las entidades participadas " .

Se preguntó sobre el porcentaje de derechos de voto que el obligado tributario poseía en 2.006 en la entidad SAPER 82 IMMOBLES, S.L., respecto a lo cual el compareciente manifestó que " No existe documento mercantil que restrinja el derecho de voto, de forma que todo título tiene los mismos derechos tanto políticos como económicos " .

La descripción del activo se realiza con detalle en las pp. 13 y 14 del Acuerdo de liquidación, siendo conveniente resaltar que, esencialmente consistía en el 49,48% de las participaciones de PROMOCIONS SERVELLO SL; el 50% de las participaciones de EDIBAIS 99 SL y el 81,75% de SAPER82 IMMOBLES SL. En concreto, el activo se encuentra constituido en más de un 50% por participaciones en fondos propios de terceras sociedades (exactamente el 75,29%)

La inspección solicitó aclaración de los servicios concretos prestados, así como de las personas encargadas en su caso de prestarlos, y situación del local que estuviera afecto a los mismos, manifestando el compareciente en la diligencia número 2 : " Los servicios de gestión descritos en el apartado anterior se desarrollaban en un despacho del domicilio social de la entidad HUDSON PARK, S.L. " .

c.- Para la Inspección es esencial determinar si " la entidad posee tales participaciones con el fin de dirigir las y gestionarlas, contando para ello con infraestructura personal y material " .

Con fecha de 20 de septiembre del año 2.011, y a los efectos de conocer la realidad sobre la gestión de la cartera de valores de la entidad, la Inspección realizó un requerimiento de obtención de información con respecto a

Elisabeth , persona encargada de llevar a cabo tal gestión según contrato de trabajo aportado por el compareciente en la diligencia número 4 en contestación a la aclaración solicitada por la inspección con respecto a las personas encargadas de prestar los servicios de gestión de las carteras de valores de las entidades participadas. En el acta consta que se aportó contrato de D^a Elisabeth que realizaba tareas de atención al público.

En respuesta a este requerimiento, Elisabeth manifestó que: " En el año 2005 se independizó de sus padres y fue contratada por su padre (Sr Pascual) Administrador de la sociedad "HUDSON PARK, S.L" por un año en 2006. Realizaba tareas muy básicas de secretaria a jornada completa (8 horas). Su misión era meramente la de permanecer en el despacho ubicado en Plaza Cataluña de Barcelona (Sant Boi de Llobregat) para atender llamadas, realizar fotocopias, tareas de archivo, tareas de aprendiz. Actuaba como mandataria de su padre. Manifiesta expresamente que: no gestionaba nada de tipo económico ni tenía autorización para realizar transferencias bancarias, sólo acudía a los bancos para recoger su correspondencia. Ante la pregunta sobre la gestión de cartera de valores de sociedades la compareciente manifiesta expresamente: "Que desconoce el significado de esta tarea plenamente; no sabe qué funciones se realizan en este tipo de gestiones." Ella es nutricionista y no tiene conocimientos de contabilidad ni economía ".

Con base a lo anterior la Inspección dedujo que "la entidad HUDSON PARK, S.L., no disponía de la correspondiente organización de medios materiales y personales para dirigir y gestionar su participación en las entidades: SAPER 82 INMOBLES, S.L., PROMOCIONS CERVELLO 2002, S.L., y EDIBAIX 99, S.L., por lo que de acuerdo con los requisitos indicados en el artículo 61 del Real Decreto Legislativo 4/2004 para ser considerada como entidad de tenencia de valores, a efectos de determinar la parte del activo que está constituida por valores, se computan en principio todos los correspondientes a las citadas entidades, cumpliéndose así lo previsto en el citado artículo para la consideración del contribuyente como sociedad patrimonial".

d.- En cuanto a la actividad económica de apoyo en la gestión inmobiliaria supuestamente realizada por el contribuyente. En la diligencia número 6 se solicitó la aportación de los contratos suscritos por la entidad con la sociedad EDIBAIX, 99, S.L., así como la descripción de las operaciones de gestión y seguimiento realizadas por el obligado tributario respecto de la obra situada en

Cervelló, e indicación de en qué consistía el apoyo en la gestión de la actividad

inmobiliaria, quién se encargaba de realizar tales funciones, días de realización de las mismas, personas de la obra con las que se trató, seguimiento técnico, económico y temporal de la obra, y demás información que sirviera para su aclaración, manifestando el compareciente en la diligencia número 8 que: " la tarea administrativa de control y ejecución la realizaba la auxiliar administrativa, Elisabeth , encargándose Pascual de la parte técnica y de presencia en la obra".

A la vista de estas manifestaciones, la Inspección concluye que la persona que realmente realizaba las tareas propias de gestión y apoyo de la promoción inmobiliaria no era otra que el Sr. Pascual , administrador de HUDSON PARK, S.L., ya que su hija, " tal y como ella misma manifestó es nutricionista y no tiene conocimientos de contabilidad ni de economía" .

Se resalta que el Sr. Pascual es el administrador del obligado tributario, y si bien no existe contrato laboral suscrito entre la entidad y él, el importe de su nómina mensual asciende a 300,00 €, " importe que podría considerarse poco

ajustado en relación con la supuesta realización por parte de este señor de las

numerosas tareas a las que se dedica,... respecto a la obra contratada por el obligado tributario con la entidad EDIBAIX, 99, S.L." Y que en esta última entidad el cargo de Administrador lo detenta " Julio , hijo de los administradores de 12 DE MAYO DE 1948, S.L., quien posee el 50% de la entidad EDIBAIX, 99, S.L., perteneciendo el 50% restante a HUDSON PARK, S.L ". Es decir, en palabras de la Inspección, estamos ante " servicios prestados supuestamente a una entidad estrechamente vinculada, de la que es copropietario el obligado tributario, sin recibir un salario adecuado a todos los servicios que dice realizar la persona física en cuestión y considerando que trabajan en esa entidad su mujer e hijos y esa misma persona física en el año 2.007 ".

En relación con los honorarios percibidos por el obligado tributario, que según contrato aportado, ascienden a 43.500,00 €, IVA incluido, se solicitó justificación de los correspondientes cobros, así como aportación del documento en el que se indicase la fecha de finalización de la estructura del edificio, ya que este momento coincidiría, según el propio contrato, con el de inicio de las tareas de HUDSON PARK, S.L. Manifiesta el compareciente que: " a pesar de que la fecha de inicio del contrato corresponde a febrero de 2006, el reconocimiento de la obra no tuvo lugar hasta junio del mismo año, que se realizó conjuntamente con el constructor principal,

empezándose la gestión del primerode los tres bloques que conforman la obra en el mes de julio, por lo que la primerafacturación tuvo lugar en noviembre, correspondiendo a los meses de julio, septiembre y octubre".

e.- La Inspección sostiene que para desarrollar la actividad de gestión de las participaciones, la entidad, como mínimo se ha contar con una persona encargada de verdad de ejercer estas tareas, y "la persona señalada a tal efecto ha manifestado que no realizaba, formando por tanto todos los valores del activo parte del cómputo a realizar a la hora de considerar si la entidad es una sociedad patrimonial en el ejercicio 2.006".

En relación con la existencia de medios materiales, el compareciente manifestó en diligencia número 2 que: " los servicios de gestión se desarrollaban en un despacho del domicilio social de la entidad HUDSON PARK, S.L. ". No obstante, se analiza la contabilidad a efectos de determinar si dicha entidad cuenta con algún elemento que nos permita apreciar la existencia o no de un soporte físico o material en el que llevar a cabo el desarrollo de sus funciones.

Vistas las cuentas del grupo 2 con el objetivo de comprobar si se dispone de algún elemento en el inmovilizado que permita concluir si realmente se cuenta o no con un local en el que llevar a cabo el desarrollo de su actividad, se comprueba que únicamente dispone de unos gastos de formalización así como de una serie de partidas correspondientes con las participaciones en distintas sociedades, junto con préstamos y créditos, esto es, el contribuyente no es propietario de ningún bien inmueble en el que materializar sus actividades.

En las cuentas del grupo 6 hay que comprobar si se dispone o no de algún inmueble en régimen de alquiler en el que pudiera estar desarrollando gestiones. Pues bien, se ha comprobado que ninguna de estas cuentas del grupo 6 se corresponde con la existencia de gastos por alquiler, y no solo eso, ya que de esas cuentas se desprende que el contribuyente tampoco cuenta con gastos de suministros como agua, luz, teléfono, acceso a internet y demás gastos corrientes que se derivarían del ejercicio de una actividad en un local de negocio. A esto hay que sumar que la entidad carece de mobiliario de despacho, ordenadores, estanterías y demás material de oficina.

En definitiva la entidad carece de cualquier medio material para el desarrollo de su actividad. De este modo, queda demostrada la carencia de medios personales y materiales suficientes con los que poder gestionar el desarrollo de una actividad.

Concluyendo: " El hecho que se desarrolle una actividad económica cualquiera no resulta determinante para que se pueda excluir siempre a una entidad del régimen de las sociedades patrimoniales. Lo determinante es que el patrimonio que conforma el activo social, sea objeto de explotación económica en el sentido establecido por las normas, y éstas establecen que para que tal explotación pueda ser calificada como de actividad económica hay que poseer una infraestructura personal y material mínima. En el presente caso sucede esto, por un lado nos encontramos con una tenencia de valores en la que no existe infraestructura alguna para su explotación, y por otro que no puede existir una actividad económica de apoyo en la gestión de la actividad inmobiliaria desarrollada por un tercero. Por otra parte, el hecho de que se pudiera realizar esta actividad no excluiría el que la entidad fuera patrimonial, vista toda la información anterior".

Cuarto.

En nuestra opinión la clave del litigio se encuentra en lo establecido en el art. 61.1.a) cuando establece que " no se computarán los valores siguientes.....Los que otorguen, al menos, el cinco por ciento de los derechos de voto y se posean con la finalidad de dirigir y gestionar la participación siempre que, a estos efectos, se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales...".

Centrándonos en este punto, como afirma el TEAC, " nos encontramos... ante una entidad.....que....a partir del ejercicio 2006, comienza a realizar labores consistentes en la prestación de servicios de gestión de las carteras de valores de las entidades participadas" - p.12 de la Resolución-.

Como es sabido, la norma que hemos descrito tiene por finalidad evitar que las denominadas sociedades holding , es decir, aquellas que poseen inversiones en forma de títulos representativos de capital de sociedades independientes con la finalidad de conseguir el control o dominio de las mismas, puedan ser calificadas como sociedades patrimoniales.

La norma describe los requisitos exigidos por el legislador para que la sociedad pueda ser calificada como holding y, en nuestro caso, el debate se centra en determinar si los títulos o participaciones se poseen "con la finalidad de dirigir y gestionar la participación siempre que, a estos efectos, se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales" , pues en tal caso la sociedad no puede ser calificada como patrimonial.

La nueva regulación ya no exige que la entidad dirija la actividad de las sociedades participadas, bastando con que se dirija y gestione la propia participación; siempre que exista una organización de medios materiales y personales con tal fin. Precisamente, al interpretar la concurrencia de éste requisito, la Dirección General de Tributos en la Resolución de 30 de abril de 1997, entiende que, realmente, para dirigir y gestionar, no se precisa medio material alguno o relevante y que lo esencial es basta con que dicha gestión se lleve a cabo por el administrador de la sociedad, siempre que se trata de medios personales y materiales de la entidad.

Esta directriz interpretativa que reiteradamente han sido sostenidas por la Administración, han sido asumidas también por esta Sala.

Así, en nuestra SAN (2ª) de 14 de febrero de 2017 (Rec. 153/2014) hemos sostenido que "en cuanto al volumen de la organización, esta Sala, en la misma línea que la Dirección General de Tributos,....aunque dicho texto [el TRLIS] ni el RIS precisan lo que debe entenderse como organización de medios materiales y personales se puede concluir como tal la organización adecuada para adoptar decisiones en orden a la correcta administración de las participaciones que sea, siendo necesario que las actividades inherentes a esa actividad sean desarrolladas por medios propios de la entidad, como la gestión administrativa, sin que la misma pueda externalizarse a terceros. Basta solamente con que se dirija y gestione las participaciones con una organización empresarial por mínima que sea". Debe tratarse de una organización propia y es suficiente con una organización mínima. Y es que, en efecto, si la gestión de las participaciones poseídas supone el ejercicio de los derechos y obligaciones derivadas de la condición de socio, realmente no se precisa medio material alguno y, por lo que respecta a los elementos personales requeridos bastaría con que la gestión la llevara a cabo un administrador de la entidad, como así lo ha reconocido la DGT en su Resolución de 28 de abril de 2000, donde se razona que "puede entenderse que existen medios personales adecuados, a estos efectos, cuando algún miembro del Consejo de Administración se ocupe asimismo de la gestión ordinaria de la entidad, medios que se considerarán suficientes si con su actividad se lleva a cabo la dirección y gestión de las participaciones". Línea que venimos manteniendo de forma continuada en nuestras SAN (2ª) de 2 de junio de 2016 (Rec. 129/2013) y 16 de junio de 2016 (Rec. 543/2013) Pero es que, además, esta línea interpretativa se ha visto refrendada, entre otras, por la STS de 19 de octubre de 2017 (Rec. 2651/2016). Lo que no es admisible es que la misma Administración utilice una interpretación amplia o restrictiva según el caso.

Dicho lo anterior, como hemos visto la sociedad tiene unos medios materiales mínimos y la razón por la que la Inspección rechazó que nos encontrásemos ante una sociedad holding es que la entidad tenía contratada a la hija del Administrador Dª. Elisabeth. Requerida esta para que declarase, indicó que sus funciones eran básicas, de hecho reconoció que vista su formación no gestionaba nada de tipo económico, pues carecía de conocimientos al efecto. De lo que dedujo la inspección que no existía gestión alguna de las participaciones y que, por lo tanto, la entidad era de mera tenencia.

Pero esta conclusión no nos parece correcta, pues Dª. Elisabeth indicó que ella actuaba como "mandataria de su padre" que era el administrador de la sociedad y quien gestionaba las participaciones. Pese a esta manifestación, la Inspección consideró por probado que no se realizaba gestión económica alguna, cuando como hemos visto la propia Administración viene sosteniendo que dicha gestión puede realizarse por el administrador de la entidad.

Tiene por ello razón el recurrente cuando sostiene que los indicios apuntan a que si existía la organización mínima de medios materiales y personales. Y, asimismo, también tiene razón cuando afirma que la Inspección debió comprobar estos extremos, pues repárese en que, contra de lo que razona por el TEAC, no estamos ante un problema de carga de la prueba -las reglas de la carga de la prueba operan cuando pese al esfuerzo investigador o aportador de la Administración y los obligados tributarios, no se consigue prueba alguna-; sino ante un supuesto en el que la Administración, con quiebra del principio de objetividad que debe regir sus actuaciones, optó por no inspeccionar determinados aspectos, pese a que existían indicios que podían contravenir su versión.

Lo anterior implica que sin necesidad de mayores razonamientos el motivo debe estimarse. Lo que alcanza también a la sanción, pues anulada la liquidación es consecuencia obligada anular aquella.

Quinto.

Sobre las costas.

Procede imponer las costas a la parte demandada - art 139 LJCA -.

Vistos los preceptos legales citados y demás de pertinente y general aplicación, la Sala dicta el siguiente

FALLO

Estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Procuradora D^a. Isabel Julia Corujo en nombre y representación de SAPER 82 IMMOBLES SL contra Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 9 de octubre de 2014 (RG 6931/12 y 6932/12);, la cual anulamos porno ser ajustada a Derecho, en los términos que se infieren del Fundamento de Derecho cuarto y con las consecuencias legales inherentes a dicha declaración. Con imposición de costas a la parte demandada.

Intégrese sentencia en el libro de su clase y una vez firme remítase testimonio de la misma junto con el expediente administrativo al lugar de procedencia de éste.

La presente sentencia 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; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el art 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

PUBLICACIÓN. - Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo Sr. Magistrado Ponente D, MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Letrado de la Administración de Justicia, certifico.

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.