

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ073033

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 27 de diciembre de 2018

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 646/2015

SUMARIO:

Sociedades patrimoniales. Sociedades de cartera. Patrimonialidad sobrevenida. La actividad económica que desarrollaba la entidad era la de asesoramiento a la sociedad participada. Con anterioridad al ejercicio 2004 la entidad tributaba por el régimen general. En septiembre de 2004 transmite las participaciones obteniendo una ganancia que se aplicó a reservas. La Inspección considera que esa ganancia proviene del ejercicio de una actividad económica y que debía reducir la cuantía del activo no afecto. Según el TEAC, la norma asimila los dividendos a las rentas de actividades económicas si los ingresos de la participada proceden al menos en un 90% de actividades económicas y la asimilación se ha de hacer extensiva las rentas procedentes de la transmisión. No obstante, siguiendo el criterio de la STS de 19 de octubre de 2017, recurso 2651/2016, esa interpretación finalista que justifica la extensión realmente no existe. En el caso de una entidad que realizaba la actividad de gestión de sus participaciones, en cuanto transmite esas participaciones abandona su actividad económica de manera definitiva. Por tanto, dividendos y rentas de la transmisión son realidades distintas. No cabe efectuar la reducción por el beneficio obtenido en la transmisión de las participaciones y, en consecuencia, la sociedad es patrimonial.

PRECEPTOS:

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

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

PONENTE:*Don Jesús María Calderón González.*

Magistrados:

Don JESUS MARIA CALDERON GONZALEZ

Don SANDRA MARIA GONZALEZ DE LARA MINGO

Don CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA

Don FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000646 / 2015

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 05512/2015

Demandante: TYR PROYECTOS E INVERSIONES, S.L.

Procurador: LAURA ARGENTINA GOMEZ MOLINA

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

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. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

D.ª. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D.ª. SANDRA MARIA GONZÁLEZ DE LARA MINGO

Madrid, a veintisiete de diciembre de dos mil dieciocho.

Visto el recurso contencioso-administrativo que ante esta Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional y bajo el número 646/2015 , se tramita a instancia de la entidad TYR PROYECTOS E INVERSIONES, S.L., representada por la Procuradora doña Laura Argentina Gómez Molina, contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 9 de abril de 2015, relativa al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2004, liquidación; y en el que la Administración demandada ha estado representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado, siendo la cuantía del mismo 286.921,03 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

La parte indicada interpuso, en fecha 15 de septiembre de 2015, este recurso respecto de los actos antes aludidos, admitido a trámite y reclamado el expediente administrativo, se entregó este a la parte actora para que formalizara la demanda, lo que hizo en tiempo; y en ella realizó un exposición fáctica y la alegación de los preceptos legales que estimó aplicables, concretando su petición en el suplico de la misma, en el que literalmente dijo:

"Que tenga por presentado este escrito con la documentación que se acompaña, por el que se interpone DEMANDA en el Recurso Contencioso Administrativo nº 646/2015, y en virtud de los fundamentos jurídicos expuestos, dice Sentencia por la que estimando la pretensión de mi representada anule la Resolución desestimatoria dictada por el Tribunal Económico Administrativo Central en el Recurso de Alzada interpuesto contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía de fecha 19 de abril de 2012, mediante la que se desestimó la Reclamación Económico Administrativa nº NUM000 , interpuesta contra el Acuerdo de Liquidación dictado por el Jefe de la Oficina Técnica de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Andalucía de la AEAT, mediante el que se procedió a practicar liquidación provisional por el concepto Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2004, de la que se desprendía una deuda total a ingresar, intereses de demora incluidos, ascendente a 286.921,03 euros".

Segundo.

De la demanda se dio traslado al Abogado del Estado, quien en nombre de la Administración demandada contestó en un relato fáctico y una argumentación jurídica que sirvió al mismo para concretar su oposición al recurso en el suplico de la misma, en el cual solicitó:

"que, teniendo por presentado este escrito con sus copias y por devuelto el expediente entregado, previos los trámites oportunos, dicte sentencia en cuya virtud desestime el recurso formulado de contrario, con expresa imposición de costas a la parte recurrente."

Tercero.

Solicitado el recibimiento a prueba, la Sala dictó auto de fecha 28 de abril de 2016, acordando el recibimiento a prueba del recurso con el resultado obrante en autos, siguió el trámite de Conclusiones, a través del cual las partes, por su orden, han concretado sus posiciones y reiterado sus respectivas pretensiones, quedando los autos pendientes de señalamiento cuando por turno correspondiese, lo que se hizo constar por medio de diligencia de ordenación de 1 de junio de 2016.

Cuarto.

Finalmente, mediante providencia de 28 de noviembre de 2018 se señaló para votación y fallo el día 20 de diciembre de 2018, fecha en que efectivamente se deliberó y votó.

Quinto.

En la tramitación del presente recurso contencioso-administrativo se han observado las prescripciones legales exigidas en la Ley reguladora de esta Jurisdicción, incluida la del plazo para dictar sentencia. Y ha sido Ponente el Ilmo. Sr. D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ, Presidente de la Sección quién expresa el criterio de la Sala.

FUNDAMENTOS JURIDICOS**Primero.**

El presente recurso contencioso administrativo se interpone por la representación de la entidad TYR PROYECTOS E INVERSIONES, S.L., contra la Resolución el Tribunal Económico Administrativo Central de 9 de abril de 2015, desestimatoria del recurso de alzada formulado en impugnación de la resolución del Tribunal Económico- Administrativo Regional de Andalucía de 19 de abril de 2012, recaída en la reclamación nº NUM000 , promovida contra el acuerdo de liquidación dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la AEAT de Andalucía, por el concepto Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2004, procedente del acta de disconformidad nº NUM001 .

Son antecedentes a tener en cuenta en la presente resolución y así derivan del expediente administrativo, los siguientes:

PRIMERO: En fecha 15/02/2008 fueron iniciadas actuaciones inspectoras respecto de la reclamante por el concepto y período reseñados. Como resultado de la comprobación, fue incoada el acta de disconformidad nº NUM001 en fecha 06/06/2008. El motivo de la regularización consistió en lo siguiente:

La entidad TYR PROYECTOS E INVERSIONES SL estaba participada íntegramente por los cónyuges D. Dimas y Dña. María Teresa , en un 50% cada uno, y su activo estaba constituido fundamentalmente por participaciones en empresas del grupo que realizan actividades empresariales, otorgando la participación en todas ellas más del 5% de los votos.

Mediante escritura de 23 de septiembre de 2004, complementada por otra de 20 de diciembre siguiente, TYR vendió el 100% de las participaciones de SODEMAR SL por un precio de 5.416.199,47 €. El beneficio de la operación, deducidos gastos, fue de 4.910.995,44 €. El 31 de diciembre de 2004 realizó adquisiciones de participaciones en empresas del grupo. La entidad percibió dividendos de sus participadas por importe de 393.368,45 €.

La sociedad presentó autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2004 aplicando el régimen de las sociedades patrimoniales, deduciendo, a efectos del cálculo del activo no afecto, únicamente el importe de los indicados dividendos, mientras que la inspección deduce del activo no afecto, cuantificado por la propia sociedad, los beneficios no distribuidos obtenidos en ejercicios anteriores y el total beneficio del ejercicio 2004, integrado por beneficios procedentes de la actividad de asesoría, dividendos de participaciones y el beneficio de la venta de las participaciones de SODEMAR, resultando que la sociedad no tiene la consideración de sociedad patrimonial, debiendo tributar en el régimen general del Impuesto sobre Sociedades, con aplicación de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios.

En fecha 04/08/2008 fue dictado acuerdo practicando liquidación en los términos de la propuesta.

SEGUNDO: Contra el acuerdo dictado fue interpuesta ante el TEAR de Andalucía reclamación económico-administrativa, que fue tramitada con el nº NUM000 . El TEAR resolvió en fecha 19/04/2012, acordando desestimar las reclamaciones interpuestas. El fallo fue notificado en fecha 29/05/2012.

TERCERO: Contra la Resolución dictada fue interpuesto recurso de alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central en fecha 29/06/2012 alegando, en síntesis, la condición de sociedad patrimonial de la entidad en el ejercicio 2004, lo que argumenta de la siguiente forma:

La cuestión discutida se refiere a la forma de determinar qué parte del activo de la sociedad se encuentra no afecto. En el ejercicio 2003 y anteriores venía tributando por el régimen general del Impuesto sobre Sociedades, considerando que no tenía la condición de sociedad patrimonial, pero desde el día 23 de septiembre de 2004 hasta el 31 de diciembre de dicho año, lo que hace un total de 100 días, la composición del activo de la entidad cambia totalmente como consecuencia de la venta de las participaciones de la entidad Sodemar SL. En la citada fecha, 23 de septiembre de 2004, el total activo ascendía a 7.028.911,94 euros, considerándose como activo no afecto el importe procedente de la venta de las citadas participaciones, que en la escritura otorgada en dicha fecha asciende a 5.466.895 euros, y que se encuentra contabilizado en la Cta. NUM002 , Deudores efectos comerciales en cartera, por valor de 2.832.398 euros y en la Cta. NUM003 , Deudores efectos comerciales en gestión de cobro, por valor de 2.634.497 euros. Esta circunstancia se mantiene hasta final de año con pequeñas variaciones cuantitativas y con alguna modificación de la composición de activo que, no obstante, mantiene su consideración de no afecto.

En virtud de lo establecido en el apartado 2º de la letra a) del artículo 61.1, el activo no afecto, que a fecha 23 de septiembre de 2004 asciende a 5.466.895 euros, debía ser reducido exclusivamente en la parte del beneficio contable de la sociedad que corresponda al rendimiento de la actividad económica (9.452,70 euros) y en la parte del beneficio contable de la entidad que corresponda a los dividendos obtenidos de las sociedades participadas (393.368,45 euros). El activo no afecto no debía reducirse en la parte del beneficio contable correspondiente a la transmisión de las participaciones de Sodemar SL, puesto que dicho beneficio no constituye un beneficio procedente de una actividad económica. Ha de considerarse que se cumple la premisa contenida en el apartado a) del artículo 61.1 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, esto es, más de la mitad de su activo se encuentra no afecto, lo que supone que tiene la condición de sociedad patrimonial en el ejercicio 2004 y como tal le corresponde tributar en el Impuesto sobre Sociedades del citado ejercicio.

Los dos motivos por los que entiende que el beneficio derivado de la transmisión de las participaciones no debe reducir el activo no afecto, son:

El beneficio derivado de la transmisión de participaciones no procede de una actividad económica.

La norma no asimila el beneficio derivado de la transmisión de valores a los beneficios procedentes de actividades económicas, a diferencia del caso de los dividendos.

Defiende la interpretación literal del artículo 61.1 del Real Decreto Legislativo 4/2004 , en base a que, si el legislador hubiera querido assimilar a los beneficios procedentes de actividades económicas otras rentas, lo hubiera establecido expresamente de la misma forma que hizo con los dividendos.

CUARTO: En fecha 9 de abril de 2015, el Tribunal Económico Administrativo Central (en adelante TEAC), desestimó el recurso de alzada, desestimación que constituye el objeto de este recurso.

Segundo.

La recurrente aduce los siguientes motivos de impugnación:

- De la condición de sociedad patrimonial de mi representada en el ejercicio 2004 y, consecuentemente, de la improcedencia de la liquidación practicada.

Aduce que el apartado a).2, del artículo 61.1 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, es el que plantea la única discrepancia que dio lugar al levantamiento del Acta y a la práctica de la liquidación impugnada.

Como se desarrolló en el escrito de alegaciones presentado ante el TEARA, así como en el Recurso de Alzada presentado ante el TEAC, en los ejercicios 2003 y anteriores el activo de mi representada estaba constituido fundamentalmente por participaciones en empresas del grupo, empresas que realizaban actividades empresariales. En el antecedente de hecho tercero del Acuerdo de Liquidación, que consta en el Expediente Administrativo (Folios 37 y siguientes del Expediente de inspección), se reproduce el activo de mi representada a 1 de enero de 2004, pudiéndose comprobar que está compuesto en su mayor parte por valores en otras sociedades (Cuenta 240 Participación en Empresas del Grupo).

Concretamente, como se indica en el referido antecedente de hecho del Acuerdo de Liquidación, se trata de participaciones en entidades que realizaban actividades empresariales y que otorgan al menos el cinco por ciento de los derechos de voto y se poseen con la finalidad de dirigir y gestionar la participación, disponiéndose de la correspondiente organización de medios materiales y personales al efecto.

La única actividad económica desarrollada por mi representada consiste en la prestación de servicios de asesoramiento administrativo y contable a sus sociedades participadas.

En los citados ejercicios 2003 y anteriores mi representada venía tributando por el régimen general del impuesto sobre Sociedades, considerando que no tenía la condición de sociedad patrimonial. Aunque su activo no se encontraba afecto a ninguna actividad económica no tenía la consideración de sociedad patrimonial ya que, conforme establece el reproducido artículo 61.1 a). 2 de la Ley del IS, a efectos de determinar la parte del activo que está constituida por valores o elementos patrimoniales no afectos no se computan los valores que otorgan al menos el cinco por ciento de los derechos de voto y se poseen con la finalidad de dirigir y gestionar la participación disponiendo de la correspondiente organización de medios materiales y personales, por lo que en el caso de mi representada no se computan las participaciones en las empresas del grupo y consecuentemente los elementos no afectos no superaban más de la mitad de su total activo.

Ahora bien, desde el día 23 de septiembre de 2004 hasta el 31 de diciembre de dicho año, lo que hace un total de 100 días, la composición del activo de mi representada cambia totalmente como consecuencia de la venta de las participaciones de la entidad Sodemar, S.L.

Como se ha indicado en el Hecho Tercero de la presente demanda, y refleja el TEAC en la Resolución objeto del presente Recurso Contencioso Administrativo, con fecha 23 de septiembre de 2004 mi representada transmitió el 100 % de las participaciones de la entidad SODEMAR, S.L. por un precio ascendente a 5.466.895 euros (ajustado posteriormente a 5.146.199,47 euros en virtud de la escritura complementaria otorgada con fecha 20 de diciembre de 2004).

Como igualmente se ha indicado en el Hecho Tercero, en la citada fecha, 23 de septiembre de 2004, el total activo de mi representada ascendía a 7.028.911,94 euros, considerándose por parte de mi representada como activo no afecto, entre otros, el importe procedente de la venta de las citadas participaciones, que en la escritura otorgada en dicha fecha asciende a 5.466.895 euros, y que se encuentra contabilizado en la Cta. NUM002, Deudores efectos comerciales en cartera, por valor de 2.832.398 euros y en la Cta. NUM003, Deudores efectos comerciales en gestión de cobro, por valor de 2.634.497 euros.

Esta circunstancia se mantiene hasta final de año con pequeñas variaciones cuantitativas y con alguna modificación de la composición de activo que, no obstante, mantiene su consideración de no afecto.

En principio, a partir de la fecha citada y hasta el 31 de diciembre (más de 90 días), el activo no afecto asciende a 5.466.895 €, representando más del 50% del total activo de la Sociedad (7.028.911,94 x 50 % = 3.514.455,97).

Ahora bien, a efectos del cálculo de la composición del activo que estamos analizando, debe tenerse en cuenta la precisión contenida en el artículo 61.1 a) 2º antes reproducido, el cual establece lo siguiente:

"2º 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."

En la cuenta de resultados del ejercicio 2004 se declaró por mi representada un beneficio contable (después de Impuestos) ascendente a 4.507.928,35 euros, que fue aplicado a reservas. Se aportó junto al escrito de alegaciones presentado ante el TEARA, como Anexo nº 3, copia de la declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2004 de mi representada, donde se detalla el resultado contable y su aplicación, la cual consta en el Expediente Administrativo remitido por dicho Tribunal, al Folio 98 y siguientes.

Entre los distintos componentes de rentas, que se detallan en la memoria del ejercicio 2004 de mi representada que consta en los Folios 570 y siguientes del Expediente Administrativo, podemos distinguir que el beneficio contable está integrado por:

- 9.452,70 euros procedentes de actividad económica (asesoramiento a participadas)
- 394.412,79 euros procedentes de ingresos financieros (393.368,45 de dividendos y 1.044,34 de intereses)
- 4.913.549,95 euros procedentes de la enajenación de las participaciones de Sodemar, S.L. que tras la deducción de los gastos inherentes a la venta da como resultado 4.910.995,44 euros.

A los efectos de determinar que parte del activo de la sociedad se encuentra no afecto, a juicio de mi representada y en virtud de lo establecido en el apartado 22 de la letra a) del artículo 61.1 reproducido, el activo no afecto, que a fecha 23 de septiembre de 2004 asciende a 5.466.895 euros, debía ser reducido exclusivamente en la parte del beneficio contable de la sociedad que corresponda al rendimiento de la actividad económica (9.452,70 euros) y en la parte del beneficio contable de la entidad que corresponda a los dividendos obtenidos de las sociedades participadas (393.368,45 euros). El activo no afecto no debía reducirse en la parte del beneficio contable correspondiente a la transmisión de las participaciones de Sodemar, S.L, puesto que dicho beneficio no constituye un beneficio procedente de una actividad económica.

Este punto relativo al cálculo de la parte del activo que debe considerarse no afecto es el que dio lugar a la liquidación que finalmente practicó la Inspección de Tributos, la cual entendió que el beneficio obtenido de la transmisión de las participaciones debe asimilarse a los dividendos y beneficios procedentes de actividades económicas y como tal debe reducirse del activo no afecto, criterio que ha sido ratificado por el TEAC en la Resolución objeto del presente Recurso Contencioso Administrativo.

1.- El beneficio derivado de la transmisión de participaciones no procede de una actividad económica. Los valores que no se computan a la hora de determinar la parte del activo no afecto en virtud del artículo 61.1.a) del R.D. Leg. 4/2004, no son elementos afectos, no tienen carácter empresarial.

La actora cita la Consulta de la Agencia Tributaria de 13 de septiembre de 2014, y el artículo 27.1.c) del Real Decreto Legislativo 2/2004, que aprueba el Texto Refundido del IRPF "se consideraran elementos patrimoniales afectos a una actividad económica, c)... En ningún caso tendrán esta consideración los activos representativos de las participaciones en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros".

Invoca además, diversas Consultas de la DGT y la sentencia de esta Sala de 9 de mayo de 2015.

El hecho de que determinados valores y elementos no afectos no se tengan en cuenta como tales a la hora de computar la parte del activo no afecto de una entidad por aplicación de lo dispuesto en el artículo 61.1.a) comentado, no quiere decir que la Ley atribuya a dichos elementos la condición de afectos, no se convierten en bienes afectos a actividades económicas. La norma únicamente los excluye para realizar el cálculo del activo que debe entenderse afecto, pero nada más, y así lo indica expresamente la letra de la norma ("a efectos de

determinar la parte del activo que está constituida por valores o elementos patrimoniales no afectos: 1º No se computarán los valores siguientes: (...)"

2.- La norma no asimila el beneficio derivado de la transmisión de valores a los beneficios procedentes de actividades económicas a diferencia del caso de los dividendos.

Rechaza la parte de la procedencia de la interpretación finalista llevada a cabo por la Inspección, confirmada por el TEAR y TEAC, respecto de la asimilación que realiza la norma respecto de los dividendos a las rentas procedentes de la transmisión de las participaciones.

Invoca al respecto, también, diversas Consultas de la DGT.

A mayor abundamiento, tampoco comparte la interpretación finalista realizada por las referidas consultas de la Dirección General de Tributos y acogida por los Tribunales Económico Administrativos, en la medida en que en no todos los supuestos de transmisión de participaciones los posibles beneficios obtenidos de dicha transmisión se van a corresponder con rentas obtenidas y derivadas de una actividad empresarial realizada por la entidad participada.

Y así podemos encontrarnos supuestos en que el beneficio obtenido de la transmisión de las participaciones no deriva de unas reservas generadas por el ejercicio de una actividad económica por parte de la entidad participada. Se puede obtener un beneficio en la transmisión de participaciones de una entidad que no tiene constituidas reservas (bien porque no obtuvo Ingresos, bien porque se repartieron los mismos), o que tiene constituida reservas que no derivan del ejercicio de una actividad empresarial (venta de activos no afectos etc...). En estos supuestos no tiene sentido la interpretación finalista realizada por las referidas consultas toda vez que el beneficio obtenido de la transmisión no deriva, ni siquiera indirectamente, de la realización de una actividad económica.

El beneficio obtenido de la transmisión de participaciones puede no derivar, ni siquiera indirectamente, del ejercicio de una actividad empresarial por la participada, por ejemplo puede derivar de revaloraciones de activos afectos o no afectos de la participada (plusvalías tacitas), por perspectivas de negocio, por razones especulativas, por intereses de mercado, por tener la entidad participada reservas constituidas con beneficios que no derivan del ejercicio de una actividad económica (beneficios derivados de la venta de activos no afectos por ejemplo), etc...

Como decimos, el beneficio obtenido de la transmisión de participaciones puede derivar de rentas pasivas que no nacen ni derivan del ejercicio de una actividad empresarial por la participada, por lo que en estos casos su asimilación a los dividendos y a las rentas derivadas de actividades económicas, además de contradecir la clara literalidad de la norma, no encaja con la interpretación finalista que pretende argumentar el TEAC para asimilar dichas plusvalías obtenidas en la transmisión de valores a los dividendos.

En el caso que nos ocupa, las reservas existentes en Sodemar, S.L en el momento de la transmisión de sus participaciones (251.168,72 €) eran pequeñas en comparación con el precio de venta (5.466.895 €) y con el beneficio obtenido de dicha transmisión, no correspondiendo por tanto la mayor parte del beneficio obtenido a dichas reservas. Consta en el Expediente Administrativo (Folio 101, junto a la Diligencia de Constancia de Hechos de fecha 26 de marzo de 2008), incorporado a la escritura complementaria de fecha 20 de diciembre de 2004, el Balance de situación de Sodemar, SL en el que se detallan las referidas reservas de que disponía dicha entidad a la fecha de su transmisión.

El beneficio obtenido de la transmisión de las participaciones de Sodemar, S.L no se debe a las reservas de la entidad, presentes ni siquiera futuras, sino que se debe a los motivos estratégicos que movieron a la compradora a adquirir dichas participaciones.

Como consta en el Expediente Administrativo, reflejándose tanto en el Acta como en el Acuerdo de Liquidación, Sodemar, SL tiene por objeto la explotación de Salas de Bingo, siendo titular de dos Salas situadas en la provincia de Cádiz. Por su parte, la sociedad compradora de las participaciones, Cirsa Business Corporation, S.A. (que adquirió finalmente a través de una entidad vinculada, Telma Enea, S.L), es una multinacional del sector del juego que se ha convertido en la principal sociedad que a nivel nacional se dedica a la explotación de Salas de Bingo. Dicha entidad se encontraba interesada en tomar una posición dominante y de control de la actividad de explotación de Salas de Bingo en la provincia de Cádiz, lo que motivó la adquisición de las participaciones de Sodemar, S.L.

En la búsqueda de esa posición dominante, Cirsa Business Corporation, S.A. no solo compró al matrimonio formado por D. Dimas y Doña María Teresa (titulares del 100 % del capital social de Tyr Proyectos e Inversiones, S.L. y Romego, S.A.) las participaciones de Sodemar (titular de dos Salas de Bingo en la provincia de Cádiz -situadas en Cádiz capital-), sino que simultáneamente les compró las acciones de las entidades Romgar,

S.A. (titular de otras dos Salas de Bingo en la provincia de Cádiz -situadas en Cádiz capital y El Puerto de Santa María-) y Sadeju, S.L (titular de otra Sala de Bingo en la provincia de Cádiz - situada en El Puerto de Santa María-), enmarcándose todas esas adquisiciones como decimos en una operación conjunta con la que la compradora buscaba conseguir una implantación prioritaria en la zona de Cádiz.

Y concluye afirmando que es evidente que en el caso que nos ocupa el beneficio derivado de la transmisión de las participaciones de Sodemar, S.L., en su práctica totalidad, no proviene de beneficios obtenidos por la participada de la realización de su actividad económica, por lo que no tiene sentido asimilarlo a los dividendos derivados del reparto de beneficios obtenidos por las participadas en el desarrollo de una actividad empresarial, menos aún si para llegar a esa asimilación nos tenemos que saltar la letra de la norma y realizar una interpretación que extiende sin justificación su ámbito de aplicación.

De esa manera expone, que en virtud de lo establecido en la letra a) del art. 61., el activo no afecto, que a fecha 23 de septiembre de 2.004 asciende a 5.466.895 euros, debe ser reducido exclusivamente en la parte del beneficio contable de la sociedad que corresponda al rendimiento de la actividad económica (9.452,70 euros) y en la parte del beneficio contable de la entidad que corresponda a los dividendos obtenidos de las sociedades participadas (393.368,45 euros). No debe ser reducido en el beneficio obtenido de la transmisión de las participaciones de Sodemar, S.L, dado que no pueden ser calificados de beneficios procedentes de actividades económicas, ni se encuentran asimilados a estos en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en contra de lo que ocurre con los dividendos.

Tercero.

Como se ha expresado, el thema debati del presente recurso consiste en determinar si el activo no afecto, a efectos del carácter o no patrimonial de la entidad, debe reducirse en la parte del beneficio correspondiente a la transmisión de las participaciones de Sodemar S.L.

La resolución recurrida aborda la cuestión suscitada en su Fundamento de Derecho Segundo, en los siguientes términos:

"SEGUNDO: La tributación del régimen especial que es objeto de controversia se encuentra regulado por el artículo 61 del RDL 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), que establece lo siguiente:

"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:

1. ° 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, y la entidad participada no esté comprendida en este párrafo a).

2°. 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."

Existen por tanto requisitos de una triple naturaleza para calificar a una sociedad como de patrimonial:

- a. Requisito de composición del accionariado.
- b. Requisito de composición del activo.
- c. Requisito temporal.

No existiendo controversia acerca del cumplimiento de requisito de composición del accionariado, debemos centrarnos en analizar el cumplimiento o no por la entidad del resto de requisitos.

A los efectos de determinar la parte del activo de la sociedad que se encuentra no afecta, la inspección considera que el activo no afecto debe ser reducido en el importe de los beneficios no distribuidos obtenidos en ejercicios anteriores y el total beneficio del ejercicio 2004, integrado por beneficios procedentes de la actividad de asesoría, dividendos de participaciones y el beneficio de la venta de las participaciones de SODEMAR. La reclamante, por su parte, alega que el activo no afecto no debía reducirse en la parte del beneficio contable correspondiente a la transmisión de las participaciones de Sodemar SL, puesto que dicho beneficio no constituye un beneficio procedente de una actividad económica. Considera que el artículo 61.1 a) atribuye el carácter de rentas procedentes de la realización de actividades económicas únicamente a los dividendos percibidos por las denominadas sociedades holding, pero el resto de rentas procedentes de estos valores deben seguir siendo consideradas rentas pasivas que no forman parte del conjunto de beneficios no distribuidos derivados de la realización de actividades empresariales o profesionales.

Pues bien, en relación con la interpretación que debe darse al artículo 61.1 a) 2º del TRLIS, este Tribunal ha señalado en resoluciones de 24-07-2012 (RG 4728/2010) y de 27-09-2012 (RG 4669/2010) lo siguiente:

"... a efectos de evitar la denominada patrimonialidad sobrevenida el artículo 61.1.a).2º del TRLIS anteriormente transcrito establece unas determinadas reglas. En concreto que no se computen como valores ni como elementos no afectos a actividades económicas aquéllos cuyo precio de adquisición no supere el importe de los beneficios no distribuidos que provengan de la realización de actividades económicas, con el límite del importe de los beneficios obtenidos tanto en el propio ejercicio como en los 10 años anteriores. Y a efectos de aplicar la referida regla la norma asimila a los beneficios procedentes de actividades económicas los dividendos que procedan de valores a los que se refiere el último inciso del artículo 61.1.a).1º (valores entre los que se encuentran las acciones de según lo dicho en el Fundamento Jurídico anterior).

Observamos de la redacción literal del referido precepto [art. 61.1.a).2º TRLIS] que el mismo hace una asimilación expresa de determinados dividendos [aquellos que procedan de los valores a que se refiere el artículo 61.1.a).1º del TRLIS] percibidos por una sociedad con los beneficios de actividades económicas que dicha sociedad genere, siempre que a su vez los ingresos de la entidad participada procedan al menos en un 90% de la realización de actividades económicas.

Pues bien, a juicio de este Tribunal dicha asimilación debe hacerse extensiva a las rentas procedentes de la transmisión de los títulos (acciones o participaciones) de la entidad participada cuando ésta cumpla el mismo requisito en cuanto al porcentaje de ingresos derivados del ejercicio de una actividad económica, y ello atendiendo a una interpretación finalista de la norma pues:

a) por un lado, 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

b) por otro lado, lo contrario llevaría al sin sentido de que sociedades que no son patrimoniales por cuanto que el artículo 61 TRLIS las excluye expresamente de la aplicación de este régimen al considerar los beneficios repartidos por una sociedad participada por ellas como procedentes de actividades económicas, sin embargo tributarán como patrimoniales como consecuencia de la transmisión de esas mismas participaciones que han determinado la exclusión de la entidad del propio régimen de sociedades patrimoniales. Esto es, nos encontraríamos con que las decisiones sobre el reparto o no del beneficio por parte de la entidad participada podría determinar el régimen de tributación (general o como Sociedad Patrimonial) de la entidad participante."

Siguiendo este criterio, para determinar el activo representado por valores o elementos no afectos a efectos del cómputo en los términos del artículo 61 TRLIS, en el presente caso hay que deducir del activo, cuantificado por la misma sociedad en 5.466.895 €, además de los beneficios no distribuidos obtenidos por la entidad en ejercicios anteriores (208.812,94 €), el beneficio del propio ejercicio 2004 (4.507.928,35 €), integrado por beneficios procedentes de la actividad económica de asesoramiento a empresas del grupo, dividendos y el beneficio de la venta de las participaciones de SODEMAR. Hecha esta operación, el resultado es que la sociedad no cumple el requisito del art. 61.1.a), esto es, que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o no afecto a actividades económicas, por lo que no tiene la consideración de sociedad patrimonial en el ejercicio 2004, y en consecuencia debemos desestimar las pretensiones de la reclamante."

Pues bien, como señalamos en nuestra sentencia de 27 de febrero de 2018, recurso 505/2015, FJ 1, la cuestión suscitada ha sido resuelta por el Tribunal Supremo en un caso de venta de acciones con cesación de la actividad económica (aquí ha sucedido lo mismo con respecto a la recurrente y la citada sociedad Sodemar S.L.).

Así, en la STS de 19 de octubre de 2017, RC 2651/16 , FJ 5, en la que se declara:

"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 cuál 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 interprete, 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 conyunturalmente 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."

En suma, dividendos y rentas procedentes de la transmisión de participaciones son realidades distintas.

Por tanto, el activo no afecto, no debe ser reducido en el beneficio obtenido por la transmisión de las participaciones, único elemento discutido en autos, lo que conduce a la íntegra estimación del recurso.

Cuarto.

Con arreglo al artículo 139.1 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, procede la imposición de costas a la Administración, conforme al criterio del vencimiento.

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 ESTIMAR Y ESTIMAMOS el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de la entidad TYR PROYECTOS E INVERSIONES S.L., contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 9 de abril de 2015, a que las presentes actuaciones se contraen, la cual anulamos por no ser conforme a derecho, al igual que la liquidación de que trae causa, con las consecuencias legales inherentes a tal declaración, con imposición de costas a la Administración.

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 artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

Así por esta nuestra sentencia, testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales, junto con el expediente administrativo, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN .- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ 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.