

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

Referencia: NFJ073882

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sentencia 773/2019, de 5 de junio de 2019

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 2084/2017

**SUMARIO:**

**Sociedades patrimoniales. Composición de activo y accionariado: requisito temporal.** La cuestión que presenta interés casacional consiste en determinar si, para que operase la exclusión del régimen especial de sociedades patrimoniales en el impuesto sobre sociedades, vigente hasta el 31 de diciembre de 2006, consistente en que entre el accionariado de la compañía no hubiese ninguna persona física, bastaba con que tal circunstancia concurriese el día del cierre del ejercicio o, si por el contrario, no cabía la exclusión si una persona física había sido socio de la sociedad durante más de 90 días del ejercicio fiscal. A la luz del art. 61.1 y 2 TR Ley IS, el requisito temporal, durante más de 90 días del ejercicio fiscal, es un requisito material que debe concurrir para considerar que estamos ante una sociedad patrimonial, debiendo excluirse del régimen especial, conforme al art. 61.2, a aquellas sociedades patrimoniales en las que no compusiese su accionariado ninguna persona física o, en los términos del propio artículo, cuando la totalidad de los socios sean personas jurídicas que, a su vez, no sean sociedades patrimoniales. Así se tiene por acreditado en la sentencia impugnada, que debe confirmarse, pues en parte del ejercicio de 2004, al menos el 31 de diciembre de 2004, el capital social perteneció exclusivamente a las personas jurídicas no patrimoniales, por lo que no le era de aplicación a la recurrente el régimen especial de sociedades patrimoniales.[Vid., ATS de 28 de junio de 2017, recurso n.º 2084/2017 (NFJ073883) que planteo el recurso de casación contra la SAN de 28 de noviembre de 2016, recurso n.º 317/2014 (NFJ066103), que se confirma].

**PRECEPTOS:**

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

**PONENTE:***Don José Antonio Montero Fernández.*

Magistrados:

Don NICOLAS ANTONIO MAURANDI GUILLEN  
Don JOSE DIAZ DELGADO  
Don ANGEL AGUALLO AVILÉS  
Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ  
Don JESUS CUDERO BLAS  
Don RAFAEL TOLEDANO CANTERO  
Don ISAAC MERINO JARA

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 773/2019

Fecha de sentencia: 05/06/2019

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 2084/2017

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 28/05/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Jose Antonio Montero Fernandez

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 2

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por: CAR

Nota:

R. CASACION núm.: 2084/2017

Ponente: Excmo. Sr. D. Jose Antonio Montero Fernandez

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 773/2019

Excmos. Sres.

D. Nicolas Maurandi Guillen, presidente

D. Jose Diaz Delgado

D. Angel Aguillo Aviles

D. Jose Antonio Montero Fernandez

D. Jesus Cudero Blas

D. Rafael Toledano Cantero

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 5 de junio de 2019.

Esta Sala ha visto en su Sección Segunda, constituida por los Excmos. Sres. Magistrados indicados al margen, el recurso de casación n.º 2084/2017, interpuesto la entidad mercantil QUIGUSCOA, S.L., representada por el procurador de los Tribunales D. Javier Ungría López, bajo la dirección letrada de Dº. Daniel Serna Bardavío y Dª. María Nasarre Navarro, contra la sentencia de 28 de noviembre de 2016, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Segunda) de la Audiencia Nacional, pronunciada en el recurso nº 317/2014 , relativo a Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2004.

Ha comparecido en el recurso de casación como parte recurrida la Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Jose Antonio Montero Fernandez.

### ANTECEDENTES DE HECHO

#### **Primero.** *Resolución recurrida en casación.*

En el recurso contencioso-administrativo n.º 317/2014, seguido en la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, con fecha 28 de noviembre de 2016, se dictó sentencia cuya parte dispositiva es del siguiente tenor literal: "FALLO.- DESESTIMAR el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de QUIGUSCOA S.L. contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 5 de marzo de 2014, por la que se desestima el recurso de alzada promovido contra la Resolución del Tribunal Económico- Administrativo Regional de Aragón de fecha 28 de abril de 2011, promovida contra el acuerdo de liquidación dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la AEAT de Aragón, por el concepto Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2004 por ser dicha Resolución, en los extremos examinados, conforme a Derecho. Con imposición de costas a la parte recurrente".

#### **Segundo.** *Preparación del recurso de casación.*

Notificada dicha sentencia a las partes, por el procurador D. Javier Ungría López, en nombre y representación de entidad mercantil QUIGUSCOA, S.L., se presentó escrito con fecha 1 de febrero de 2017, ante la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, preparando recurso de casación, y la Sala, por auto de 3 de abril de 2017, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA, como parte recurrente la entidad mercantil QUIGUSCOA, S.L., representada por el procurador de los Tribunales D. Javier Ungría López, y como parte recurrida la Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado.

#### **Tercero.** *Admisión del recurso.*

Recibidas las actuaciones en este Tribunal, la Sección Primera de esta Sala acordó, por auto de 28 de junio de 2017, la admisión del recurso de casación, en el que aprecia que concurren en este recurso de casación las circunstancias de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia previstas en los apartados 3.a) y 2.c) del artículo 88 de la Ley 29/1998, de 13 de Julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, precisando que:

"2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar si, para que operase la exclusión del régimen especial de sociedades patrimoniales en el impuesto sobre sociedades, vigente hasta el 31 de diciembre de 2006, consistente en que entre el accionariado de la compañía no hubiese ninguna persona física, bastaba con que tal circunstancia concudiese el día del cierre del ejercicio o, si por el contrario, no cabía la exclusión si una persona física había sido socio de la sociedad durante más de 90 días del ejercicio fiscal.

3º) Identificar como norma que, en principio, será objeto de interpretación el artículo 61.2 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades, aprobado por el Real Decreto legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

**Cuarto.** *Interposición del recurso de casación y oposición.*

Recibidas las actuaciones en esta Sección Segunda, el procurador D. Javier Ungría López, en nombre y representación de la entidad mercantil QUIGUSCOA, S.L., por medio de escrito presentado el 20 de septiembre de 2017, interpuso recurso de casación, en el que expuso que las normas infringidas por la sentencia impugnada son:

1. Infracción de los artículos 3.1. CC y 12 LGT . Incorrecta interpretación normativa.
2. Infracción del art. 4.1. CC . Incorrecta integración de la norma.

La recurrente trata todas esas cuestiones y pone de manifiesto que, no cabe ninguna duda de que la interpretación e integración analógica realizada por la AN no cumple con los requisitos establecidos en los artículos 3.1 y 4.1 CC y 12.1 LGT , ya que se ha prescindido, manifiestamente de los elementos (gramatical, histórico, sistemático y lógico) y requisitos que deben regir esta, teniendo como resultado la creación de una figura híbrida (en sede judicial) entre el régimen de transparencia fiscal y el de sociedades patrimoniales, que agrava, si cabe, las deficiencias que concurrían en el régimen de transparencia fiscal, las cuales motivaron el cambio radical introducido por el régimen de sociedades patrimoniales.

Tras las anteriores alegaciones, la parte recurrente solicitó a la Sala que "dicte una Sentencia mediante la que, con estimación íntegra del presente recurso, case la Sentencia de la Audiencia Nacional número 517/2016, de fecha 28 de noviembre de 2016 por ser la misma contraria a Derecho, y en su lógica consecuencia, y como se solicita, proceda a fijar la interpretación del contenido del artículo 61.2 TRLIS en el sentido manifestado en el cuerpo del presente recurso y, en particular, en el Fundamento de Derecho Segundo, reconociendo a favor de mi mandante las situaciones jurídicas individualizadas igualmente identificadas y justificadas, y todo ello con la oportuna condena en costas a la parte recurrida".

Por su parte, el Sr. Abogado del Estado, en la representación que le es propia, por escrito presentado con fecha 4 de enero de 2018, formuló oposición al recurso de casación manifestado que la Sala de instancia para interpretar el art. 61.2 TRLIS ha tomado en consideración los criterios clásicos de interpretación de las normas jurídicas ( art. 3.1. CC ): literal, sistemático, en relación con el contexto, atendiendo también a los antecedentes y a la realidad social y por último, teleológico o finalista, tratando de descubrir su espíritu o finalidad. Por otra parte, la Sala a quo rechaza, por absolutamente injustificado, el argumento según el cual el régimen de sociedades patrimoniales solamente quedaría excluido si durante todo el periodo impositivo el capital pertenece a sociedades no patrimoniales.

Y, termina suplicando a la Sala "dicte sentencia por la que desestime el recurso confirmando la sentencia recurrida, fijando como doctrina la que se propone en el apartado tercero".

**Quinto.** *Señalamiento para deliberación del recurso.*

Por diligencia de ordenación de 26 de marzo de 2018, el recurso quedó concluso y pendiente de votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por no haberlo solicitado la parte recurrente y no advertir la Sala la necesidad de dicho trámite.

Llegado su turno, se señaló para deliberación, votación y fallo el 28 de mayo de 2019, fecha en la que tuvo lugar el acto

**FUNDAMENTOS DE DERECHO****Primero.** *Objeto del presente recurso de casación.*

Es objeto del presente recurso de casación la sentencia desestimatoria de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional de fecha 28 de noviembre de 2016 .

Fue objeto del recurso contencioso administrativo la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 5 de marzo de 2014, que a su vez desestimó el recurso de alzada contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Aragón de fecha 28 de abril de 2011, dirigida contra el acuerdo de

liquidación dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la AEAT de Aragón, por el concepto impuesto sobre sociedades, ejercicio 2004.

Se recoge en la sentencia que el "motivo de la regularización consistió en que la Inspección considera que la entidad no cumple las condiciones establecidas en la normativa fiscal para ser considerada sociedad patrimonial, debido a que no cuenta entre los partícipes de su capital a 31 de diciembre de 2004 con persona física alguna o entidad jurídica no patrimonial. Los únicos partícipes en la fecha de devengo del impuesto son las entidades jurídicas no patrimoniales LOS MONEGROS VERDES S.L. y PROMOCIONES PATGUS S.A".

La cuestión suscitada, en lo que ahora nos interesa, fue si era de aplicación el régimen de sociedades patrimoniales dado que a 31 de diciembre de 2004 no poseían participaciones en la sociedad ninguna persona física ni sociedad patrimonial.

Dicho régimen se regulaba, al tiempo en que nos ocupa, en el art. 61 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que era del siguiente tenor:

"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.

(...)

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.

2. No se aplicará el presente régimen a sociedades en las que la totalidad de los socios sean personas jurídicas que, a su vez, no sean sociedades patrimoniales o cuando una persona jurídica de derecho público sea titular de más del 50 por ciento del capital. Tampoco se aplicará en los períodos impositivos en que los valores representativos de la participación de la sociedad estuviesen admitidos a negociación en alguno de los mercados secundarios oficiales de valores previstos en la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores".

No se discute que la recurrente tenía la consideración de sociedad patrimonial. La controversia giró en torno a si concurría la causa de exclusión prevista en el transcrito apartado 2, pues a 31 de diciembre de 2004 no contaba entre los partícipes de su capital con persona física alguna o entidad jurídica no patrimonial.

La Sala de instancia recuerda el régimen de transparencia fiscal, su supresión y su sustitución por el de sociedades patrimoniales, y considera que "a pesar de las alegaciones contenidas en la demanda sobre la diferente regulación de la cláusula de exclusión en ambos regímenes, la Sala no advierte diferencias en la delimitación subjetiva de aplicabilidad (para los casos de sociedades de "mera tenencia de bienes") de los regímenes de transparencia fiscal y de sociedades patrimoniales.

Por ello, y teniendo en cuenta el hecho de que los motivos que originaron la desaparición del régimen de las sociedades transparentes fueron de neutralidad fiscal sin atender a las condiciones subjetivas de los contribuyentes, no hay causa alguna que legitime la aplicación de un criterio distinto, por lo que debe atenderse a la fecha de cierre del ejercicio".

No cabe olvidar, además, que esta interpretación viene impuesta por la aplicación del artículo 21 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en cuyo apartado 1 se establece que

" 1. El devengo es el momento en el que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal.

La fecha del devengo determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria, salvo que la ley de cada tributo disponga otra cosa".

Este es el criterio mantenido por esta Sala y Sección, en la Sentencia de 1 de abril de 2015 (recurso 17/2012)".

**Segundo.** *Cuestión con interés casacional objetivo.*

En el auto de admisión se dejó dicho que el art. 61.1 TRLIS regulaba el régimen de las sociedades patrimoniales en el impuesto sobre sociedades, y si bien fue suprimido desde el 1 de enero de 2007 por la disposición derogatoria 2.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, sigue produciendo efectos. Centra la cuestión al poner de manifiesto que el apartado 1 regulaba las circunstancias que determinaban la consideración de una sociedad como patrimonial y, en su parte final, dispuso que tales circunstancias debían concurrir durante más de 90 días del ejercicio social; el apartado 2 de dicho artículo 61 TRLIS excluía del régimen a las sociedades en las que la totalidad de los socios fueran personas jurídicas que, a su vez, no fueran sociedades patrimoniales.

El precepto guardaba silencio del momento en el que debería concurrir tal circunstancia para que operase la exclusión, por lo que debe ser objeto de interpretación el art. 61.2 TRLIS.

Siendo la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia:

"Determinar si, para que operase la exclusión del régimen especial de sociedades patrimoniales en el impuesto sobre sociedades, vigente hasta el 31 de diciembre de 2006, consistente en que entre el accionariado de la compañía no hubiese ninguna persona física, bastaba con que tal circunstancia concudiese el día del cierre del ejercicio o, si por el contrario, no cabía la exclusión si una persona física había sido socio de la sociedad durante más de 90 días del ejercicio fiscal".

**Tercero.** *Resolución de la controversia.*

Cabe avanzar que no puede acogerse la pretensión actora, por lo que debe ratificarse la decisión desestimatoria de la sentencia impugnada, sin embargo a las razones para rechazar la pretensión de la recurrente debe añadirse las que a continuación desarrollamos.

Aún el paralelismo entre el régimen de transparencia fiscal y el de sociedades patrimoniales, de suerte que este vino a suprimir y a sustituir a aquel, el régimen jurídico de uno y otro en no pocos aspectos, y desde luego en el que nos interesa, es bien distinto al punto que la decisión a adoptar en el concreto problema que analizamos no puede tener por base el régimen propio de la transparencia fiscal.

Recordemos que con el régimen de transparencia fiscal se pretendía levantar el velo societario, desconociendo a efectos tributario la personalidad jurídica de las sociedades, imputando las bases imponibles de la sociedad a sus partícipes, " Las bases imponibles positivas obtenidas por las sociedades transparentes se imputarán a sus socios que sean sujetos pasivos por obligación personal de contribuir por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o por este Impuesto".

Entre otros supuestos, se excluye expresamente la imputación de las bases imponibles positivas obtenidas por las entidades transparentes, cuando la totalidad de los socios sean personas jurídicas no sometidas al régimen de transparencia fiscal.

Tenían la consideración de sociedades transparentes "a) Las sociedades en que más de la mitad de su activo esté constituido por valores y las sociedades de mera tenencia de bienes, cuando en ellas se dé cualquiera de las circunstancias siguientes:

a') Que más del 50 por 100 del capital social pertenezca a un grupo familiar, entendiéndose a estos efectos, que éste está constituido por personas unidas por vínculos de parentesco en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad hasta el cuarto grado, inclusive.

b') Que más del 50 por 100 del capital social pertenezca a 10 o menos socios".

No procedía la imputación de bases en tres supuestos.

Uno que podríamos denominar de exclusión relativa, " No procederá la imputación cuando la totalidad de los socios sean personas jurídicas no sometidas al régimen de transparencia fiscal. En este supuesto la sociedad afectada no tendrá la consideración de sociedad transparente a ningún efecto", exclusión relativa en tanto que se preveía que "La imputación resultará aplicable cuando las circunstancias a que se refiere el apartado anterior concurren durante más de noventa días del ejercicio social".

Los otros dos, en los que la exclusión es absoluta, " En ningún caso será aplicable el régimen de transparencia fiscal", son el supuesto en " que los valores representativos de la participación en el capital de la sociedad estuviesen admitidos a negociación en alguno de los mercados secundarios oficiales de valores previstos en la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores", y el supuesto en que "una persona jurídica de Derecho público sea titular de más del 50 por 100 del capital de una de las sociedades contempladas en la letra a) del apartado 1 de este artículo".

La imputación de las bases imponibles positivas se hace a los socios que ostenten los derechos económicos el día de la conclusión del período impositivo de las sociedades transparente. Ciertamente si la imputación se realiza "a) Cuando los socios sean sociedades transparentes, en la fecha del cierre del ejercicio de la sociedad participada. b) Cuando los socios sean sujetos pasivos por obligación personal de contribuir por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o por este Impuesto, en el período impositivo en que se hubiesen aprobado las cuentas anuales correspondientes, salvo que se decida hacerlo de manera continuada en la misma fecha de cierre del ejercicio de la sociedad participada", si en el último día del período impositivo todos los socios son personas jurídicas no sometidas al régimen de transparencia fiscal, en este caso no cabría la imputación de rentas al exigirse legalmente que los socios ostente esta condición el último día del período impositivo.

Pues bien siendo este el régimen previsto para la transparencia fiscal, la interpretación que defiende la parte recurrente podría tener, en todo caso, sentido en este régimen de transparencia fiscal, puesto que como hemos visto se preveía un supuesto de exclusión relativa, que parecía decaer cuando las circunstancias subjetivas "concurran durante más de noventa días del ejercicio social", por lo que a falta de previsión del momento temporal en que tienen que darse estas circunstancias subjetivas, puede defenderse que basta que durante el ejercicio concurra las mismas durante más de noventa días, sin tener que estar, en este supuesto, al momento de la imputación que es el último día del período impositivo en el que se debía dar las circunstancias excluyentes del régimen de transparencia. Sin perjuicio, claro está, que la exclusión vendría de la mano del art. 76.2 de la LIS , pues al momento de la imputación "los socios sean sociedades transparentes, en la fecha del cierre del ejercicio de la sociedad participada" o "los socios sean sujetos pasivos por obligación personal de contribuir por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o por este Impuesto, en el período impositivo en que se hubiesen aprobado las cuentas anuales correspondientes, salvo que se decida hacerlo de manera continuada en la misma fecha de cierre del ejercicio de la sociedad participada" .

Pero claro está, no estamos ante el régimen de transparencia fiscal, sino ya en el propio de las sociedades patrimoniales, en el cual su régimen jurídico, en el aspecto que nos interesa, resulta determinante para rechazar la interpretación que preconiza la parte recurrente.

Así mientras que en el régimen de transparencia la tributación de la sociedad era a cuenta de la del socio vía imputación, las sociedades patrimoniales eran sujetos pasivos del impuesto sobre sociedades, a las que se le aplicaba las normas sobre IRPF y en la que coexistían una base imponible general y otra especial, la primera tributaba al 40% y la segunda al 15%, y no se realizaba a efectos fiscales ninguna imputación a los socios de las bases imponibles -aunque si se procedía a las imputaciones del resultado contable, pero sólo a los socios personas físicas residentes el último día del período impositivo, y sólo a los efectos de determinar su coste de titularidad-. Por tanto, la tributación de las sociedades patrimoniales era una tributación definitiva, pues, como se ha dicho, los socios no recibían imputaciones de bases imponibles, que en el régimen de transparencias se realizaban el último día del período impositivo a las personas o entidades que tenían la condición de socio en dicho momento temporal; por tanto, girando el régimen legal en la transparencia fiscal en la imputación de las bases imponibles positivas, resultaba una exigencia legal establecer el momento de la imputación, lo que en el régimen de sociedades patrimoniales resultaba de todo punto superfluo puesto que no existía imputación de bases, lo que conlleva de suyo que bastaba, en principio, que se cumplieran las condiciones objetivas y subjetivas legalmente previstas para que se aplicara dicho régimen.

Dichas condiciones se establecían en el art. 61.1, que en lo que nos interesa, eran "Que más del 50 por 100 del capital social pertenezca, directa o indirectamente, a diez 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".

Dicho esto, sin embargo, aún concurriendo las circunstancias de composición de su activo y composición de su accionariado, se prevé legalmente supuestos de exclusión. No se aplicaba el régimen de manera absoluta, "No se aplicará el presente régimen", puesto que ninguna distinción contiene la norma, en tres supuestos, esto es, cuando todos los socios eran personas jurídicas, sin que, al propio tiempo, alguna de ellas fuera una sociedad patrimonial, cuando una persona jurídica de derecho público posea, al menos, el 50% de su capital, y cuando sus valores cotizan en un mercado secundario.

Centrándonos en el supuesto que nos ocupa, conforme a las previsiones legales tendrán la consideración de sociedades patrimoniales las 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".

Era, pues necesario, para estar ante una sociedad patrimonial que concurriese el elemento subjetivo visto y un elemento temporal, cifrado en un mínimo de tiempo, 90 días en el ejercicio social.

Una lectura apresurada de la norma podría dar la impresión de entrar en contradicción el apartado antes transcrito con el siguiente apartado 2, "No se aplicará el presente régimen a sociedades en las que la totalidad de los socios sean personas jurídicas que, a su vez, no sean sociedades patrimoniales". Pero ha de convenirse que no existe incompatibilidad alguna entre ambos preceptos; el apartado 1 señala a las sociedades patrimoniales, el segundo no niega el carácter de sociedades patrimoniales, sino que se limita a excluir del régimen, entre otros, al supuesto de que la totalidad de los socios no sean personas físicas o no sean sociedades patrimoniales.

El problema surge a la pregunta de cuándo se tiene que producir. La norma nada dice al respecto, sólo que concurra el requisito de la exclusión, nada más. Tal y como viene regulado, a diferencia de lo que sucedía en el régimen de transparencia fiscal, como se ha visto, en el que se distinguía un supuesto de exclusión relativa y dos de exclusión absoluta, en el de sociedades patrimoniales, regulando idénticos supuestos, la exclusión en los tres casos es absoluta.

Nos encontramos, pues, ante tres exclusiones absolutas. La norma guarda silencio al respecto de cuándo se han de producir las circunstancias excluyentes. Pero entendemos que no se debe a un descuido del legislador; sino que responde al régimen que ha querido establecer para los supuestos de exclusión.

El supuesto del art. 61.b) y el requisito temporal, junto con el resto de requisitos objetivos y subjetivos, tiene efectos constitutivos, es necesario para estar ante una sociedad patrimonial. El art. 61.2 regula una cuestión distinta, pues aún estando ante una sociedad patrimonial, excluye radicalmente la aplicación del régimen especial, con absoluta independencia de que concurra el requisito temporal constitutivo, basta que se de el supuesto de exclusión.

Otra interpretación como la que preconiza la parte recurrente llevaría al absurdo. Así se aplicaría no sólo a la primera exclusión prevista, sino también al supuesto de que la persona jurídica de derecho público posea, al menos, el 50% de su capital, pues no hay distinción alguna en la norma al respecto, por lo que siempre serían sociedades patrimoniales al que se le aplicaría el régimen especial de concurrir el requisito subjetivo durante 90 días del ejercicio social.

Lo que, por demás, si haría contradictorio e incompatible el art. 61. 1.b) in fine , "Las circunstancias a que se refiere este apartado deberán concurrir durante más de 90 días del ejercicio social", con el art. 61.2, pues basta que concurra dicho requisito temporal para que en ningún caso pudiera aplicarse los citados supuestos de exclusión, y en particular el que nos interesa. Lo cual haría a este precepto inútil por innecesario, pues si siempre que se de el requisito temporal estamos ante una sociedad patrimonial a la que se le aplica el régimen de las sociedades patrimoniales, como defiende la parte recurrente, resultaría que el apartado 2 nunca sería aplicable, pues de no concurrir el requisito temporal no estaríamos ante un supuesto de exclusión del régimen del art. 61.2, sino de incumplimiento de las condiciones impuestas para delimitar a una sociedad patrimonial del artº 61.1, esto es, no sería una sociedad patrimonial.



La conclusión se impone, el art. 61.2 excluye del régimen a las sociedades patrimoniales en las que "la totalidad de los socios sean personas jurídicas que, a su vez, no sean sociedades patrimoniales".

**Cuarto.** *Criterios interpretativos de la cuestión con interés casacional objetivo y su aplicación al caso que nos ocupa.*

En atención a lo dicho anteriormente la cuestión con interés casacional objetivo debe responderse a la luz del art. 61.1 y 2 del Real Decreto 4/2004 , que el requisito temporal, durante más de 90 días del ejercicio fiscal, es un requisito material que debe concurrir para considerar que estamos ante una sociedad patrimonial, debiendo excluirse del régimen especial, conforme al art. 61.2, a aquellas sociedades patrimoniales en las que no compusiese su accionariado ninguna persona física o, en los términos del propio artículo, cuando la totalidad de los socios sean personas jurídicas que, a su vez, no sean sociedades patrimoniales.

Aplicando esta interpretación al caso que nos ocupa, visto, y así se tiene por acreditado en la sentencia impugnada, que en parte del ejercicio de 2004, al menos el 31 de diciembre de 2004 , el capital social perteneció exclusivamente a las personas jurídicas no patrimoniales LOS MONEGROS VERDES, S.L y PROMOCIONES PATGUS, S.A, no le era de aplicación a la recurrente el régimen especial de sociedades patrimoniales.

**Quinto.** *Sobre las costas.*

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA , al no apreciarse mala fe o temeridad en alguna de las partes, no procede hacer un expreso pronunciamiento sobre las costas de este recurso de casación.

## FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

1. Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia.
2. Desestimar recurso de casación 2084/2017, contra la sentencia de fecha 28 de noviembre de 2016, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso- Administrativo de la Audiencia Nacional, recaída en el procedimiento ordinario 317/2014, cuya confirmación es procedente por las razones expuestas en el cuerpo de esta sentencia.
3. No hacer pronunciamiento de costas.

Notifíquese esta resolución a las partes haciéndoles saber que contra la misma no cabe recurso, e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

Nicolas Maurandi Guillen Jose Diaz Delgado  
 Angel Agualló Aviles Jose Antonio Montero Fernandez  
 Jesus Cudero Blas Rafael Toledano Cantero  
 Isaac Merino Jara

**PUBLICACIÓN.** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma D. Jose Antonio Montero Fernandez, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, la Letrada 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.