

DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ076949

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 5 de diciembre de 2019

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1024/2017

SUMARIO:

IS. Base imponible. Incrementos no justificados de patrimonio. Activos ocultos. Fondos depositados en caja de seguridad. Importe encontrado en caja de seguridad que la entidad alega que se generó en un ejercicio prescrito, antes del 1 de enero de 2008. La última vez que se abrió fue en febrero de 2008, por lo que la entidad considera que el ingreso del dinero forzosamente tenía que haberse generado antes de 2008. Sin embargo, la apertura de la caja no se efectuó para ingresar sino para retirar dinero y hacer ciertos pagos. Como se ha demostrado la existencia de una renta no declarada y la entidad no ha probado ni el momento del depósito ni el origen del mismo, no se entiende acreditado que dichos fondos existieran con carácter previo a 1 de enero de 2008. Si nos hallamos ante una renta no declarada es evidente que no puede generarse con la actividad desarrollada que produce las rentas declaradas, sino que o bien estas no se declararon correctamente o tuvieron otra fuente u origen. **Regímenes especiales. Empresas de reducida dimensión. Arrendamiento de inmuebles. Local y empleado.** No se aporta prueba de que en el garaje de la vivienda del administrador se desarrollase de modo independiente y exclusiva la actividad. Tampoco se ha acreditado que la hija del administrador contratada como recepcionista realizase funciones efectivas para la empresa.

PRECEPTOS:

RDLeg 4/2004 (TR Ley IS), arts. 108, 114 y 134.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 12 y 105.

Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 27.

PONENTE:*Don Jesús María Calderón González*

Magistrados:

Don JESUS MARIA CALDERON GONZALEZ

Don MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA

Don JAVIER EUGENIO LOPEZ CANDELA

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0001024 /2017

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 06026/2017

Demandante: FREMAR PATRIMONIAL, S.A.

Procurador: ARGIMIRO VÁZQUEZ GUILLÉN

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. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA

Madrid, a cinco de diciembre de dos mil diecinueve.

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 1024/2017, se tramita a instancia de la entidad FREMAR PATRIMONIAL, S.A., representada por el Procurador Don Argimiro Vázquez Guillén, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de fecha 11 de septiembre de 2017, relativa al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2008 a 2011 y cuantía de 218.186,98 euros, y en el que la Administración demandada ha estado representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

La parte indicada interpuso, en fecha 24 de octubre de 2017, 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 una 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:

" A LA SALA SUPlico: Se por presentado este demanda en tiempo y forma y por formulado recurso contencioso-administrativo contra la resolución de fecha 11 de septiembre de 2017, dictado por el Tribunal Económico Administrativo Central en la reclamaciones económicas administrativas NUM000 y NUM001 acumulada en la parte no estimada y previos los trámites legales oportunos, se dicte sentencia por la cual se anule la citada resolución en la parte no estimada, en concreto se pide la anulación de la liquidación por impuesto sobre sociedades del ejercicio 2008 por haberse demostrado que el dinero encontrado en la caja de seguridad se generó antes de 1 de enero de 2008, y se encuentra prescrito el derecho de la administración a liquidar por Impuesto sobre Sociedades los periodos anteriores al 1 de enero de 2008, que se anulen las liquidaciones por impuesto sobre sociedades de los ejercicios 2009 y siguientes por ser de aplicación el tipo impositivo de las empresas de reducida dimensión y que se anule la sanción correspondiente a los años 2009, 2010 y 2011 por ser de aplicación el tipo impositivo de las empresas de reducida dimensión y en su defecto haber efectuado una interpretación razonable de la norma."

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, se admita y se tenga por CONTESTADA LA DEMANDA dictándose, tras los trámites legales, sentencia en la que se desestime íntegramente el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el demandante con expresa condena en costas."

Tercero.

Solicitado el recibimiento a prueba del recurso, la Sala dictó auto, de fecha 23 de mayo de 2018, acordando el recibimiento a prueba, 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, tras lo cual quedaron los autos pendientes de señalamiento, lo que se hizo constar por medio de diligencia de ordenación de 19 de septiembre de 2019; y, finalmente, mediante providencia de 26 de noviembre de 2019 se señaló para votación y fallo el día 28 de noviembre de 2019, fecha en que efectivamente se deliberó y votó.

Cuarto.

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 González, Presidente de la Sección, quién expresa el criterio de la Sala.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS**Primero.**

El presente recurso contencioso administrativo se interpone por la representación de la entidad FREMAR PATRIMONIAL, S.A., contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 11 de septiembre de 2017, desestimatoria del recurso de alzada formulado en impugnación de la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de fecha 7 de marzo de 2016, relativa a las reclamaciones acumuladas n° NUM000 y NUM001, promovidas, respectivamente, contra el acuerdo de liquidación dictado por la Dependencia Regional de Inspección Tributaria de la Delegación Especial de la A.E.A.T. de Cataluña, por el concepto IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES, ejercicios 2008 a 2011.

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

PRIMERO: Las actuaciones inspectoras se iniciaron el día 3 de noviembre de 2012 mediante notificación de la comunicación de inicio.

En cuanto al alcance de las actuaciones, éstas tuvieron alcance parcial en relación con el concepto Impositivo Impuesto sobre Sociedades, periodo 2008 a 2011, limitadas a comprobar el origen de los fondos depositados en la caja de seguridad n° NUM002 alquilada por la sociedad FREMAR PATRIMONIAL SA a la entidad CAIXABANK (anteriormente La Caixa).

Posteriormente, el 26 de marzo de 2013 se modificó la carga de plan ampliando el alcance de las actuaciones en Sociedades, ejercicios 2008 a 2011, para comprobar la correcta aplicación del tipo de gravamen de empresas de reducida dimensión.

Como consecuencia de las actuaciones de comprobación e investigación se instruyó el 7 de junio de 2013 Acta de disconformidad n° A02- NUM003, que dio lugar, el 1 de julio de 2013, al acuerdo de liquidación dictado por el Inspector Regional Adjunto, resultando una deuda tributaria de 218.186,98 euros.

En cuanto a los motivos de la regularización, la Inspección consideró que el importe de los fondos monetarios existentes en fecha 5/02/2008 en una caja de seguridad alquilada por la entidad a Caixabank constituye un activo oculto de la entidad al no figurar en su contabilidad, considerándose renta no declarada en el ejercicio 2008 por aplicación del Artículo 134.5 TRLIS; además consideró que a la entidad no le era de aplicación en los periodos comprobados el tipo impositivo reducido establecido para las empresas de reducida dimensión al no desarrollar la misma una actividad económica efectiva.

SEGUNDO: Iniciado expediente sancionador por entender que la conducta de la obligada tributaria podría ser constitutiva de las infracciones tributarias del artículo 191, 193 y 195 de la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre y una vez concluido el procedimiento, el Inspector Regional Adjunto dictó Acuerdo de Imposición de Sanción por el que se impone a la interesada sanción por importe total de 131.005,36 euros.

TERCERO: Contra los acuerdos dictados fueron interpuestas ante el T.E.A.R de Cataluña sendas reclamaciones económico-administrativas, que fueron tramitadas acumuladamente con los n° NUM000 y NUM001.

El TEAR, mediante Resolución de fecha 7 de marzo de 2016, acordó:

- "- Desestimar la reclamación núm. NUM004, confirmando el acuerdo impugnado.
- Estimar la reclamación núm. NUM005 anulando los acuerdos sancionadores al objeto de ser sustituidos de conformidad con lo expuesto en el último fundamento de derecho".

En el Fundamento de Derecho 7 se dispone lo siguiente:

"Respecto de tal conducta, el elemento subjetivo de la culpabilidad no resulta, a juicio de este Tribunal, suficientemente acreditado, a la vista de las circunstancias concurrentes, pues si bien la presunción (tanto de la existencia de rentas ocultas como de su imputación temporal) es válida a los efectos regularizadores, y así lo hemos declarado anteriormente, ello no significa que esa presunción legal, válida para practicar la liquidación, pueda en el procedimiento sancionador invertir la carga de la prueba en beneficio de la Inspección, eximiendo a la Administración de su obligación de probar la concurrencia del elemento subjetivo en el ámbito sancionador. Debiendo constatarse, en este caso, que la acreditación del origen de esas renta tampoco parecía ser tarea fácil para los actuales gestores de la entidad pese a lo cual debe reconocerse que la entidad ha realizado cierto esfuerzo probatorio, si bien éste no ha sido suficiente como para eludir la presunción legal de obtención de renta (...) por lo que no resulta sancionable la parte de cuota dejada de ingresar en 2008 derivada del mismo.

El fallo fue notificado en fecha 18 de mayo de 2016.

CUARTO: Disconforme el interesado con la anterior resolución del TEAR fue interpuesto recurso de alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central en fecha 31 de mayo de 2016, solicitando la anulación de la citada Resolución y formulando, respecto a lo que aquí nos interesa, las siguientes alegaciones:

1. Los fondos que regulariza la inspección como renta no declarada de FREMAR PATRIMONIAL SA estaban ya en la caja de seguridad con anterioridad a 1 de enero de 2008, debido a que se considera probado que el acceso a la caja de seguridad efectuado el 5 de febrero de 2008 fue con el objeto de retirar dinero y no de introducirlo.

2. FREMAR PATRIMONIAL SA dispone en los ejercicios objeto de comprobación de una persona empleada con contrato laboral a jornada completa, y de un local donde de forma exclusiva se gestiona la actividad de alquiler, por lo que es de aplicación en el impuesto sobre sociedades el tipo de gravamen establecido para las empresas de reducida dimensión.

QUINTO: En fecha 11 de septiembre de 2017, 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:

- Primero. Las cantidades encontradas en la caja de seguridad en fecha 9 de septiembre de 2011 se generaron necesariamente antes del 1 de enero de 2008, por este motivo no se ajusta a derecho la liquidación

practicada por la AEAT a Fremar Patrimonial S.A. por impuesto sobre sociedades del ejercicio 2008, por improcedencia de la aplicación de la presunción contemplada en el art. 134 TRLIS.

Invoca el artículo 134 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, señalando que el legislador establece una presunción "iuris tantum", de modo que, constatada la existencia de un incremento patrimonial que no se justifica con las rentas declaradas, se entiende que constituye una renta oculta, gravable, no como rendimiento, sino como incremento de patrimonio. No obstante lo anterior, y con la finalidad de destruir dicha presunción a favor de la AEAT el obligado tributario, dentro de los derechos que posee, puede destruir dicha presunción por la prueba en contrario, por lo que si el sujeto pasivo demuestra que las adquisiciones efectuadas o los elementos patrimoniales o los rendimientos ocultos proceden de rentas en su día declaradas, de rentas no sujetas al impuesto o de la transformación de algún elemento patrimonial preexistente, las consecuencias fiscales, en su caso, serán las que procedan por los hechos imponible ocultos o no, pero nunca la integración de las mismas en la renta del sujeto pasivo.

Esta parte entiende que no procede aplicar la presunción contemplada en el artículo 134.5 del TRLIS como hizo la Inspección, toda vez que ha quedado acreditado suficientemente la imposibilidad de FREMAR PATRIMONIAL S.A para generar ingresos en metálico de 610.000 euros y de 18.730 francos suizos en el período comprendido entre el 1 de enero de 2008 y el 5 de febrero de 2008, y que por ende el dinero encontrado se generó antes del 1 de enero de 2008, habiendo prescrito el derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria.

Pues bien, la pruebas que se han practicado convergen, todas ellas, en el sentido de desacreditar que exista un enlace (en el sentido expuesto) entre el hecho acreditado (que el 9 de septiembre de 2.011 se encontraron 610.000 euros y 18.630 francos suizos en la caja de seguridad cuyo titular era FREMAR PATRIMONIAL, SA) y el hecho presunto (que todo ese numerario se obtuvo en el ejercicio 2.008).

Esas pruebas ponen de manifiesto:

- que la última vez que se abrió la caja de seguridad antes del 9 de septiembre de 2011 fue el 5 de febrero de 2.008. Por tanto, todo ese dinero se tendría que haber generado entre el 1 de enero de 2008 y el 5 de febrero de 2008, es decir, en 36 días;

- que no existen operaciones en Fremar Patrimonial S.A. en ese lapso temporal que justifiquen la producción de dichos ingresos: no existen ventas de inmuebles ni otras operaciones de la sociedad que los justifiquen.

Tampoco la explotación ordinaria de los activos de la sociedad, como son los arrendamientos de inmuebles, permite la generación de tan ingente cantidad de dinero en tan corto espacio de tiempo;

- consta que el señor Pedro Enrique, administrador de FREMAR PATRIMONIAL S.A., fue el único que tuvo acceso a la caja de seguridad;

- también consta que el señor Pedro Enrique pagó en efectivo el cuantioso tratamiento del cáncer que padecía, en la Clínica de Navarra, en efectivo, durante los años 2008 y 2009;

- igualmente consta que no hay retiradas en efectivo en las cuentas del señor Pedro Enrique durante los años 2007, 2008 y 2.009 (en este año, hasta el 30 de abril de 2009, fecha del fallecimiento del señor Pedro Enrique);

- por el contrario, sí que hubo ingresos en efectivo en las cuentas del señor Pedro Enrique. Durante el año 2.008 y hasta abril de 2.009 (fecha del fallecimiento), hubo un ingreso mensual de 1.200 euros.

Todos estos hechos probados deben ser suficientes para entender que la presunción establecida (que el dinero encontrado en la caja se generó en 36 días del año 2.008) ha sido enervada, puesto que, como ya se ha dicho, todos y cada uno de los hechos, por sí mismos y en apreciación conjunta, llevan a la conclusión contraria: que el numerario existía antes y que la visita a la caja del 5 de febrero de 2008 no tuvo como objetivo ingresar dinero, sino retirarlo, y que el dinero retirado se empleó en hacer ingresos en efectivo en las cuentas del señor Pedro Enrique y en pagar el costoso tratamiento médico a que debía hacer frente por el cáncer que padecía.

Afirmar lo contrario, como hace la Administración, y revalidan el TEARC y el TEAC, supone ignorar deliberadamente las normas del razonamiento presuntivo, pues tal afirmación es incongruente con los datos probados, además de que esos datos probados no eran necesariamente como conclusión al hecho presunto sino que apuntan a las finalidades que se acaban de exponer (pago de gastos médicos y realización de ingresos en efectivo), amén de no ser tal afirmación conforme a las reglas del criterio humano ni acorde con el principio de normalidad de las cosas.

Si de la actividad económica que realizaba FREMAR PATRIMONIAL S.A se desprende que es materialmente imposible que en un corto periodo de tiempo (36 días, que es el tiempo transcurrido entre el 1 de enero de 2008 y el 5 de febrero de 2008 que es cuando se produce la última apertura de la caja de seguridad por parte de FREMAR PATRIMONIAL S.A) hubiera podido generar la cantidad de dinero que es objeto de debate, las reglas de la lógica nos permiten afirmar que la mercantil generó esas cantidades de dinero en ejercicios anteriores, y que no fueron contabilizadas. Si esto fue así, (que insistimos en la dificultad probatoria de este extremo, ya que quien dirigía la empresa falleció), las cantidades generadas antes del año 2008 y no contabilizadas se encontrarían prescritas, ya que no puede la AEAT modificar una declaración prescrita que ha ganado firmeza (la del año 2007), y como no pudo modificarla lo que hace, de forma hábil y apoyado en una presunción legal, es imputar las cantidades encontradas al último periodo no prescrito, y trasladar la carga de la prueba al obligado tributario, con la consiguiente dificultad en probar el origen de unos fondos en los que la administradora actual de FREMAR PATRIMONIAL S.A ni ha tenido parte, ni conoce su fuente de generación.

Una cosa es clara, los hechos son los que son, y no los que la AEAT ni el TEAC quieran que sean. No se discute por esta parte la existencia del dinero, lo que se discute es la fecha de generación del mismo. No se debería caer en la trampa de castigar a FREMAR PATRIMONIAL S.A por el solo hecho de ser titular de la caja de seguridad y del dinero allí encontrado, (cosa que entendemos se ha hecho anteriormente tanto por el TEARC, como por el TEAC), ya que mas allá de que socialmente pueda causar asombro y tal vez indignación el hecho de encontrar dichas cantidades de dinero en una caja de seguridad, lo que se ha de enjuiciar es si FREMAR PATRIMONIAL S.A pudo generar en el ámbito de su actividad esa cantidad de dinero entre el 1 de enero de 2008 y el 5 de febrero de 2008. Si la respuesta es NO, la liquidación que ahora se recurre es improcedente, y por lo tanto se han de devolver a FREMAR PATRIMONIAL S.A las cantidades retenidas por la AEAT como medidas cautelares y posteriormente ingresadas a la AEAT, si en cambio la respuesta es SI, se estaría castigando a FREMAR PATRIMONIAL S.A por ser titular del dinero encontrado en la caja de seguridad, solo por eso, pero no por haber generado unos ingresos en el año 2008 y no haberlos declarado.

- Segundo. Procedencia en la aplicación del tipo impositivo aplicable a las empresas de reducida dimensión en el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2008 a 2011.

Expone que disponía de un local donde desarrollaba su actividad de arrendamiento de inmuebles, y de una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa, doña Blanca.

- Tercero. Improcedencia de la sanción aplicada.

Entiende que no procede imposición de sanción respecto de la aplicación del tipo general del Impuesto sobre Sociedades.

Y la Administración no ha aportado pruebas que determinen la culpabilidad de la actora.

Tercero.

El Fundamento de Derecho Segundo de la resolución recurrida reseña los antecedentes del caso y en el Tercero y Cuarto analiza el primer motivo del recurso, declarando en ambos lo siguiente:

"TERCERO: En relación con la primera de las controversias relativa a la justificación del origen de la renta oculta no declarada, es necesario traer a colación el artículo 134 del TRLIS, que dispone:

"1. Se presumirá que han sido adquiridos con cargo a renta no declarada los elementos patrimoniales cuya titularidad corresponda al sujeto pasivo y no se hallen registrados en sus libros de contabilidad.

La presunción procederá igualmente en el caso de ocultación parcial del valor de adquisición.

2. Se presumirá que los elementos patrimoniales no registrados en contabilidad son propiedad del sujeto pasivo cuando éste ostente la posesión sobre ellos.

3. Se presumirá que el importe de la renta no declarada es el valor de adquisición de los bienes o derechos no registrados en libros de contabilidad, minorado en el importe de las deudas efectivas contraídas para financiar tal adquisición, asimismo no contabilizadas. En ningún caso el importe neto podrá resultar negativo.

La cuantía del valor de adquisición se probará a través de los documentos Justificativos de ésta o, si no fuera posible, aplicando las reglas de valoración establecidas en la Ley General Tributaria.

4. Se presumirá la existencia de rentas no declaradas cuando hayan sido registradas en los libros de contabilidad del sujeto pasivo deudas inexistentes.

5. El importe de la renta consecuencia de las presunciones contenidas en los apartados anteriores se imputará al periodo impositivo más antiguo de entre los no prescritos, excepto que el sujeto pasivo pruebe que corresponde a otro u otros.

6. El valor de los elementos patrimoniales a que se refiere el apartado 1, en cuanto haya sido incorporado a la base imponible, será válido a todos los efectos fiscales."

Establece el citado artículo dos tipos de presunciones legales, por un lado, cuando existan elementos patrimoniales no contabilizados o que estándolo se haya ocultado parcialmente su valor y, por otro lado, cuando se hayan registrado deudas inexistentes.

En consecuencia, en la medida en que no pueda probarse la existencia de las deudas, el referido precepto legal considera las mismas como inexistentes, presumiendo la existencia de una renta no declarada por el importe de aquéllas

En el caso enjuiciado, la Inspección, por aplicación de la referida presunción contenida en el artículo 134 del TRLIS, determinó la existencia de una renta no declarada al no poder la recurrente ni el momento en el que los fondos fueron depositados en la caja de seguridad ni el origen de los mismos.

Al tratarse de una presunción «iuris tantum», de acuerdo con el artículo 108.1 LGT, puede ser destruida mediante prueba en contrario, como tiene declarado el Tribunal Supremo (TS 20-5-96; 17-11-99; 30-10-01; 21-12-01) habiéndolo así afirmado, también, este Tribunal Central (resolución de 12 de marzo de 2009, RG 2837/07) ya que la eficacia de este singular medio probatorio consiste en dispensar de la carga de la prueba a la Administración tributaria, una vez que ha probado la existencia de activos que no se corresponden con el patrimonio o las rentas declaradas, y haciéndola recaer sobre el contribuyente.

La recurrente trata de probar que los fondos monetarios regularizados estuvieron depositados en la caja de seguridad del banco con anterioridad al 1 de enero de 2008, por lo que se trataría de un ejercicio prescrito que no puede ser objeto de regularización. En este sentido manifiesta:

1. Para justificar dicha afirmación aporta un dictamen pericial de fecha 25 de noviembre de 2013 en el que se alcanzan las siguientes conclusiones:

- Que durante los años 2008, 2009, 2010 y 2011 la sociedad Fremar Patrimonial SA no llevó a cabo transmisión de ninguno de los inmuebles de que era titular.

- De las pruebas, exámenes y análisis realizados sobre la contabilidad de la sociedad resulta que, racionalmente, fue imposible que de la actividad de arrendamiento llevada a cabo por Fremar Patrimonial SA, durante el periodo comprendido entre el 1 de enero de 2008 y el 5 de febrero de 2008, esta hubiera podido generar ingresos en efectivo por importes de 610.000 euros y 9.370 francos suizos, que se encontraban en la caja de seguridad titularidad de la citada empresa en fecha 5 de febrero de 2008.

- Que no parece posible que durante el periodo comprendido entre el 1 de enero de 2008 y el 5 de febrero de 2008, los importes cobrados en concepto de arrendamiento de los citados inmuebles, hubiesen generado a más de los ingresos que figuran recogidos en la contabilidad, ingresos adicionales por los importes que figuran en la referida caja de seguridad titularidad de Fremar Patrimonial SA

En definitiva, que a pesar de figurar como titular, los dineros encontrados en la caja de seguridad (610.000 euros y 9.370 francos suizos) no pudieron ser generados por la sociedad Fremar Patrimonial SA y/o si hubiera sido así, estos dineros se habrían generado con anterioridad a 1 de enero de 2008 y esto por la imposibilidad de que, por este concepto, todos los inmuebles que constan en el Activo No Corriente de Fremar Patrimonial SA (inmuebles dedicados al arrendamiento que no han sido objeto de transmisión ni en el año 2008 ni en años posteriores) hubiesen podido generar los citados ingresos en el periodo comprendido entre el 1 de enero de 2008 y el 5 de febrero de 2008.

2. Del análisis de los extractos de las cuentas bancadas de los años 2007, 2008 y en el periodo comprendido entre el 1 de enero hasta 30 de abril de 2009, titularidad de Pedro Enrique y de Ángeles, se desprende que no hay ninguna retirada de fondos en efectivo en los años 2007, 2008 y de 1 de enero a 30 de abril de 2009.

3. En los certificados emitidos por los administradores de Fremar Patrimonial SA y Santbar S.L - sociedades vinculadas con Pedro Enrique- que acreditan que en los años 2007, 2008, y en el periodo comprendido entre el 1 de enero y el 30 de abril de 2009, las únicas retiradas de efectivo realizada por Pedro

Enrique de la cuenta de Santbar S.L., en fechas 04/02/2008 y 07/02/2008, por importes de 25.000€ y de 27.800€, se utilizaron para el pago en efectivo de un pagaré por importe 52.823,48€, relativo a la compra del piso, un parking, y de un trastero situado en la C/ DIRECCION000 n° NUM006 NUM007 de Vic, efectuada a través de escritura pública el 19 de febrero de 2007.

4. Los certificados del administrador de las sociedades Carrer la Ribera 2 S.L. y de Passeig d'en Pep Ventura S.L., vinculadas con Pedro Enrique, acreditan que no hubieron préstamos de las citadas entidades al Sr. Pedro Enrique en los años 2007,2008 y de 1 de enero a 30 de abril de 2009.

5. Por otra parte, el tratamiento médico efectuado por el Sr. Pedro Enrique en la Clínica Universidad de Navarra ascendió a un total de 66.334,62 euros y que fue pagado por la citada persona en efectivo metálico según el certificado expedido por el Director del Servicio de Administración de la Clínica de la Universidad de Navarra.

6. El Informe pericial de fecha 10 de julio de 2013 concluye que la contabilidad de FREMAR PATRIMONIAL S.A. de los años 2008,2010 Y 2011 está perfectamente soportada por los correspondientes justificantes, y que no existen otros ingresos que los que figuran en dicha contabilidad.

Además, señala que, a través de certificado pedido por la representante de Fremar Patrimonial S.A. a Caixabank de los accesos a la citada caja de seguridad, resulta que el acceso anterior al efectuado el 9 de septiembre de 2011 es de fecha 5 de febrero de 2008 y que el acceso anterior al de 5 de febrero de 2008 es de fecha 16 de febrero de 2007. De lo que se desprende sin ningún género de duda que el dinero encontrado en la caja de seguridad el 9 de septiembre de 2011 estaba en dicha caja de seguridad como mínimo desde el 5 de febrero de 2008.

Adicionalmente, pidió a Caixabank para cada uno de los accesos realizados en la caja de seguridad, indicación del tiempo transcurrido entre la apertura y el cierre de la caja de seguridad. El tiempo transcurrido en el acceso a la caja de seguridad efectuado el día 5 de febrero de 2008 fue de 5 minutos 14 segundos, por lo que cabe preguntarse ¿Qué se produjo en el citado acceso, retirada de dinero o ingreso de dinero?

En base a lo expuesto, la recurrente considera que el acceso a la caja de seguridad efectuado el 5 de febrero de 2008 fue para retirar dinero, puesto que, si no hubo retirada de fondos de las cuentas bancadas en efectivo, la regla de la sana crítica forzosamente lleva a la conclusión de que el dinero que utilizó el Sr. Pedro Enrique para atender sus gastos personales desde el 5 de febrero de 2008 hasta el 30 de abril de 2009, fecha de su fallecimiento, fue el retirado en el acceso realizado a la caja de seguridad el día 5 de febrero de 2008.

En definitiva, reconoce que la única persona que entre el 16 de febrero de 2007 y el 5 de febrero de 2008 accedió a las cajas falleció, por lo que es imposible obtener testimonio de lo que ocurrió en esas fechas. Pero sí se ha probado que FREMAR PATRIMONIAL SA no tuvo posibilidades de obtener la cantidad encontrada entre el 1 de enero de 2008 y el 5 de febrero de 2008 y que no hay ninguna retirada de fondos en efectivo de las cuentas bancadas tanto de Pedro Enrique como de Ángeles, por lo que necesariamente la cantidad encontrada ha tenido que ser depositada con anterioridad al 1 de enero de 2008.

CUARTO: Analizado lo anterior, tenemos que la Inspección ha acreditado la existencia de unos fondos monetarios depositados en la caja de seguridad, pero cuyo origen no ha sido justificado por el obligado tributario así como tampoco el momento en que dichos fondos fueron depositados en la caja de seguridad.

Así, consta en el expediente que el contrato de arrendamiento de la caja fuerte fue suscrito el 20/09/2002 por el administrador de la sociedad Pedro Enrique y su esposa (ambos administradores de la entidad en aquel momento), si bien es cierto que sólo el señor Pedro Enrique efectuó accesos a esa caja fuerte.

Blanca, actual administradora de la entidad, no tuvo conocimiento de la existencia de la caja fuerte hasta que fue llamada a personarse en las diligencias previas que se instruían en el oportuno juzgado a instancia de la solicitud presentada por la esposa del Sr. Pedro Enrique de exhibición de cosa mueble (procedimiento 659/2011) y no fue hasta 09/09/2011 que se llevó a cabo la apertura y exhibición del contenido de la caja fuerte.

Entiende este Tribunal la complicación para probar unos hechos realizados por una persona fallecida, no obstante, no puede obviar la existencia de dichos fondos descubiertos tras la apertura de la caja de seguridad el día 9 de septiembre de 2011.

Pues bien, no cabe duda sobre la certeza de la existencia de los 610.000,00 euros y 18.730 francos suizos el 05/02/2008, ya que desde entonces no se registró ningún acceso a la Caja de seguridad (de conformidad con el certificado expedido por CAIXABANK SA) y se constató su permanencia mediante acta notarial el 09/09/2011, sin que con posterioridad nadie haya accedido al contenido de la Caja de seguridad.

Por el contrario, estima este órgano revisor que no puede considerarse suficientemente probado que dichos fondos existieran con carácter previo al 1/01/2008.

El proceso lógico seguido en el informe pericial, aunque hábil, adolece de quiebras que impiden considerar fehacientemente acreditada dicha conclusión:

Es cierto que, si de 5 de febrero de 2008 a 9 de septiembre de 2011 no hubo ningún acceso a la caja fuerte, el dinero estaba como mínimo desde 5 de febrero de 2008. Pero lo que no puede aceptarse es el razonamiento de que, como entre 1 de enero de 2008 y 5 de febrero de 2008 no pudo generarse en la actividad de arrendamiento tales importes y no se vendió ningún inmueble, esas cantidades debieron haberse generado antes de 1 de enero de 2008. Y no puede aceptarse pues contiene una petición de principio: si nos hallamos ante una renta no declarada es evidente que no pudo generarse con la actividad desarrollada cuyas rentas ha declarado sino que o bien no declaró estas correctamente o bien aquellas tuvieron otro origen o fuente, que la interesada no prueba.

Tampoco puede admitirse que "la regla de la sana crítica lleve a la conclusión de que el dinero que utilizó el Sr. Pedro Enrique para atender sus gastos personales desde el 5 de febrero de 2008 hasta el 30 de abril de 2009, fecha de su fallecimiento, fue el retirado en el acceso realizado a la caja de seguridad el día 5 de febrero de 2008". Y por tanto, no es evidente, como pretende la reclamante, que el acceso a la caja fuerte del día 5 de febrero de 2008 fuese para retirar dinero y no para ingresar.

Y ello por cuanto el hecho de que no haya habido salidas de efectivo de las cuentas bancadas del administrador no implica que no pudiera disponer de dinero en efectivo en cualquier otro sitio distinto a las entidades bancarias donde figuran sus cuentas. La regla de la sana crítica a que apela la reclamante bien puede avalar la conclusión contraria -y con mayor probabilidad de alcanzar un recto juicio habida cuenta de las circunstancias que concurren en el presente expediente- pues, por lógica, quien deposita en una caja fuerte determinadas cantidades en euros y en divisas, bien podía disponer para sufragar sus gastos de otras cantidades igualmente no declaradas en otros lugares.

Por otra parte, en cuanto a los informes de auditoría, se pronuncian exclusivamente en relación a las operaciones contabilizadas, pero precisamente la enjuiciada no ha sido contabilizada.

A la vista de toda la documentación incorporada al expediente, este Tribunal Central no puede sino confirmar que el obligado tributario no acreditó de forma suficiente, ni el origen de los fondos ni el momento en que se obtuvieron, por lo que resulta procedente la aplicación de la presunción de existencia de incrementos de patrimonio no justificados recogida en el aludido artículo 134 TRLIS."

Pues bien, esta Sala comparte esos razonamientos destacando tales extremos:

a) Que quien deposite en una caja fuerte determinadas cantidades de euros y divisas, bien puede disponer para sufragar sus gastos de otras cantidades igualmente no declaradas en otros lugares.

b) Que claramente estamos ante una operación no contabilizada.

c) No se ha acreditado por el recurrente de manera suficiente ni el origen de los fondos ni el momento en que se adquirieron.

Por otra parte, es muy revelador la pregunta formulada al perito don Segismundo, en el acto judicial de ratificación de su dictamen por la representación del Estado, sin ánimo alguno de confundir a la Sala.

"¿Es posible afirmar de manera indubitada que en la contabilidad de una empresa figuran todas y cada una de las operaciones mercantiles o comerciales asumidas por aquella, o puede una operación mercantil tener existencia y efectos reales aunque la misma no haya aparecido reflejada en la contabilidad de la empresa?"

A estos efectos el perito manifestó que no se puede afirmar de manera indubitada que "... en la contabilidad de una empresa figuran todas y cada una de las operaciones mercantiles o comerciales asumidas por aquella", y que una operación mercantil puede tener "existencia" aunque la misma no haya aparecido reflejada en la contabilidad de la empresa."

En suma, la parte entiende que por medio de la pericial contable aportada y ratificada queda acreditado que si la contabilidad de una empresa no refleja unos resultados, no pueden existir los mismos, y no se han podido generar unas sumas de dinero en efectivo que se hallan depositados en una caja de segunda abierta a nombre de la empresa, opinión no aceptada por la Sala pues en el caso de rentas no declaradas lo más habitual es que no estén generadas con la actividad desarrollada cuyas rentas sí se han declarado, al proceder las no declaradas de otras fuentes, que o bien no declaró o que la parte no prueba.

Procede, en suma, desestimar el motivo.

Cuarto.

Respecto de la aplicación del tipo de gravamen propio de las empresas de reducida dimensión, declaran en los Fundamentos de Derecho Quinto y Sexto del TEAC:

"QUINTO: La siguiente cuestión a analizar es la relativa a la aplicación del tipo de gravamen propio de empresas de reducida dimensión.

En el Título VII del TRLIS, (título reservado a los "Regímenes Tributarios Especiales"), en los diferentes capítulos, se prevén incentivos fiscales, entre otras, para; las "entidades" dedicadas al arrendamiento de vivienda; para las "sociedades y fondos" de capital-riesgo y "sociedades" de desarrollo industrial regional; para las "entidades" mineras; las "entidades" no residentes, las "instituciones" de inversión colectiva... Y en el capítulo XII, (artículos 108 a 114) se regulan los "Incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión", siendo ésta la única vez que, en ese Título VII, el legislador, expresa e intencionadamente, utiliza el término "empresa" para referirse a un tipo de sociedades/entidades con derecho a determinados beneficios fiscales, y no las denomina, "sociedades" -ni "entidades"- de reducida dimensión.

El artículo 108 del TRLIS dispone que, "1. Los incentivos fiscales establecidos en este capítulo se aplicarán siempre que el importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a 6 millones de euros".

El artículo 114 prevé, para las ERD, la aplicación de un tipo de gravamen inferior al establecido con carácter general. De lo que se deduce que este beneficio es un incentivo fiscal que únicamente pueden aplicar las empresas cuyo importe neto de la cifra de negocios no supere una determinada cantidad. La finalidad de la norma es estimular fiscalmente la realización de actividades empresariales por empresas de reducida dimensión que fomenten el ciclo económico productivo de las empresas y el desarrollo económico. Desde el punto de vista del Impuesto sobre Sociedades, el término "empresa" se encuentra íntimamente ligado al término "cifra de negocios".

Respecto a lo que se haya de entender por empresa hay que tener en cuenta lo siguiente:

El artículo 12 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria establece que, "1. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil . 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". Y el artículo 3.1 del Código Civil dispone que: "Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas."

Por su parte, el Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua define empresa como: "Unidad de organización dedicada a actividades industriales, mercantiles o de prestación de servicios con fines lucrativos."

Este TEAC se ha pronunciado en numerosas resoluciones en el sentido de que para aplicar a una sociedad el tipo reducido del impuesto establecido en el artículo 114 del TRLIS, la sociedad de que se trate ha de poder calificarse como empresa, es decir, ha de realizar una actividad empresarial. As, en R.G.: 5106/08, de 29-01-2009, dictada en recurso de alzada para unificación de criterio, (en una reclamación planteada por una sociedad de mera tenencia de bienes, que en el ejercicio 2002 tributaba como sociedad transparente, siéndole, por tanto, de aplicación la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades) declara, que "no procede la aplicación del tipo reducido establecido en el artículo 127 bis de la US para las empresas de reducida dimensión, al ser la entidad recurrente una entidad de mera tenencia de bienes, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 75.1.a) de la LIS , que no realiza actividad económica alguna". O, en otro momento, que "... de todo lo expuesto con anterioridad se desprende que la entidad no ha sido "una empresa", entendida ésta conforme a la interpretación usual, como la organización de un conjunto de medios materiales y personales para la realización de una auténtica actividad económica para intervenir de forma efectiva en la distribución de bienes o servicios en el mercado..." En el mismo sentido, las resoluciones, RG 6834/12, de 07-05-2015, como una de las más recientes, o la R.G.: 2398/12 de 30-05-2012.

En esta última resolución, de 30-05-2012, también dictada en recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio, se declara que, dado lo establecido en el artículo 108 del TRLIS, no procede la aplicación del tipo reducido fijado en el régimen especial para las ERO, a entidades que no realicen actividades económicas.

Y ello porque es éste un incentivo fiscal aplicable a las empresas, -y una sociedad que no ejerce actividad económica no es una empresa ni en su sentido usual ni en el de la Real Academia-, y además porque los ingresos de las PYMES se miden por cifra de negocios, y este concepto implica que los mismos deriven del ejercicio de una actividad empresarial:

"...Conviene insistir en que lo determinante para que este Tribunal Central adoptase en su día y corrobore ahora el criterio de la improcedencia de aplicar a las entidades de mera tenencia el tipo reducido de gravamen de las empresas de reducida dimensión, no lo es el tipo o naturaleza de la entidad, sino el hecho de que por las mismas no se desarrollen actividades empresariales o explotaciones económicas, y sólo en este sentido se les negó el carácter de "empresa", pues para gozar del régimen de "empresas" "de reducida dimensión", además del requisito de no superar un determinado importe de la cifra de "negocios", es preciso cumplir otro, el esencial pues constituye el eje sobre el que pivota su aplicación: que se trate de "empresas", esto es, que se trate de entidades que desarrollen actividades empresariales o explotaciones económicas (que suponen en todo caso la organización-de medios humanos y materiales; es- decir, la ordenación de factores de producción con la finalidad de intervenir de forma efectiva en la distribución de bienes o servicios en el mercado) circunstancia cuya concurrencia hay que apreciar en cada supuesto concreto.

(...)

Conviene subrayar que si bien en el Impuesto sobre Sociedades no hay ningún precepto específico para determinar cuando estamos ante el ejercicio de actividades empresariales o de explotaciones económicas, lo que obliga, como en todos aquellos casos en que nuestras normas utilizan conceptos Jurídicos indeterminados, a analizar las circunstancias concurrentes en cada caso (en el sentido de determinar si se trata o no de actividades que suponen la organización de medios humanos y materiales, es decir, la ordenación de factores de producción con la finalidad de intervenir de forma efectiva en la distribución de bienes o servicios en el mercado), no es menos cierto que la exigencia de este requisito de las "actividades económicas" para aplicar el régimen de empresas de reducida dimensión, no resulta en modo alguno excepcional o ajeno a este Impuesto, ni ligado exclusivamente a las sociedades transparentes o patrimoniales, como parece entender el TEAR. Así, pueden traerse a colación los siguientes ejemplos: - La deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, la cual requiere, tanto para los elementos patrimoniales transmitidos como para aquellos en los que se materialice la reinversión, su afectación a "actividades económicas".

- El régimen especial de entidades, precisamente, dedicadas al arrendamiento de viviendas, requiere que tales sociedades tengan como actividad principal el arrendamiento de viviendas.

- Dentro de la regulación especial de las operaciones de fusión, escisión, aportación de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una sociedad europea o cooperativa europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea, se exige, en las aportaciones no dineradas de elementos patrimoniales distintos de acciones o participaciones sociales pro contribuyentes del IRPF, que estén afectos a actividades económicas.

- Y una norma de reciente introducción, la disposición adicional undécima del TRLIS, que regula una libertad de amortización, requieren que las inversiones en elementos nuevos del inmovilizado material y de inversiones inmobiliarias, estén afectos a actividades económicas.

SÉPTIMO: Finalmente, debe subrayarse que este criterio del Tribunal Central ha sido confirmado por la Audiencia Nacional. Así, en su sentencia de 23 de diciembre de 2010 (Rec. n.º 363/2007), puede leerse literalmente en su fundamento Jurídico quinto (...) el concepto "cifra de negocios" da a entender que los ingresos que lo componen provienen de una actividad empresarial que, por sus dimensiones, se trata de primar mediante el establecimiento de un tipo de gravamen reducido para una parte de esa cifra económica, posibilidad que no es posible extender a las sociedades de mera tenencia de bienes que, por tal razón, no desarrollan actividad mercantil alguna o, de hacerlo, lo que debe ser objeto de estricta prueba, han de sujetarse, en el acogimiento de tales beneficios, a la separación entre sus ingresos empresariales y los procedentes de la gestión patrimonial (...)

Este criterio ha sido recogido también en sentencias de Tribunales Superiores de Justicia; baste con la cita, entre otras muchas, de la sentencia de 30 de julio de 2009 (Rec. n.º 841/2009) del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña; la sentencia de fecha 20 de octubre de 2006 (n.º de Rec. 1612/2005) del Tribunal Superior de Justicia de Valencia; o la de fecha 4 de junio de 2004 (Rec. n.º 734/2003) del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria. En estas dos últimas resoluciones judiciales se hace referencia a la finalidad global del régimen,

especial no lo olvidemos, de empresas de reducida dimensión, cual era fomentar, desde la perspectiva de la regulación fiscal, a las pequeñas y medianas empresas para reactivar a estos importantes agentes económicos por su papel en el conjunto de la economía global, papel que no reconocen dichas sentencias a las entidades de mera tenencia de bienes.

Una vez sentado que para que una sociedad pueda acogerse al régimen especial establecido para las ERD, ha de ser una empresa, es decir, ha de realizar una actividad económica, habrá que preguntarse si la actividad de arrendamiento ejercida por el contribuyente puede o no calificarse como de actividad económica y, en este sentido, dispone el artículo 27 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas:

"1. Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración los rendimientos de las actividades extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras, y el ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas.

2. A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se entenderá que el arrendamiento o compraventa de inmuebles se realiza como actividad económica, únicamente cuando concurren las siguientes circunstancias:

a) Que en el desarrollo de la actividad se cuente, al menos, con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la actividad.

b) Que para la ordenación de aquélla se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa".

La realización de actividades empresariales o profesionales supone, en definitiva, la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos dirigidos al cumplimiento del objeto social, lo que implica la existencia de una organización. A tales efectos y en relación con la actividad de compraventa o arrendamiento de inmuebles el mencionado precepto establece unos requisitos mínimos para que dicha actividad pueda reputarse como empresarial, aunque no suficientes si se acreditase que la carga de trabajo que genera la actividad no justifica tener empleado y local y que, por tanto, se tengan para aparentar que hay actividad económica. En este sentido, se ha pronunciado este Tribunal Central en diversas resoluciones como la de fecha 28 de mayo de 2013 (RG 4909/2009), que hizo un esfuerzo recapitulativo de la vahada jurisprudencia existente sobre la cuestión, y que ha sido confirmada por la SAN de fecha 5 de marzo de 2014 (recurso nº 229/2013) o la resolución de fecha 2 de junio de 2015 (RG 6320/11).

SEXTO: Pasaremos a continuación a analizar si se cumplen los requisitos mínimos para que la actividad de arrendamiento pueda reputarse como empresarial.

La reclamante manifiesta que desarrollaba su actividad de arrendamiento de inmuebles en los bajos de la vivienda sita en DIRECCION001 nº NUM008 de Sant Julià de Vilatorrada.

Para ello aporta una muestra de facturas de consumo de agua, luz y teléfono, que sin embargo la Inspección no considera como prueba definitiva en tanto que la actividad se desarrollaba en los bajos de la vivienda conyugal de Pedro Enrique y Ángeles, de manera que las facturas anteriormente indicadas bien pudieran corresponderse con consumos y gastos ocasionados por la vivienda particular de los anteriores administradores.

Señala la recurrente que el inmueble era propiedad de Fremar Patrimonial SA y se cobraba el correspondiente alquiler a Pedro Enrique, estando incluido en el precio los consumos, y que el local donde se realizaba la actividad empresarial tenía una separación física absoluta con la vivienda y tiene como destino exclusivo la actividad propia de arrendamiento.

Concluye indicando que en todo caso, la propia Inspección reconoce que no ha visitado el citado inmueble para ver sus bajos.

Pues bien, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en su artículo 105 establece que "en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo". Es decir, es el sujeto pasivo quien ha de probar la realidad de los hechos que él sustenta, en sus libros, en sus documentos, en sus facturas, en sus declaraciones fiscales, en sus autoliquidaciones, y que

han de conducir normalmente a la correcta determinación de la deuda tributaria procedente. En particular, en el presente caso la recurrente debe acreditar la existencia de local en los términos previstos en la normativa del IRPF.

Coincidimos con la Inspección en que la recurrente no aporta prueba alguna que acredite que en el garaje de la vivienda del administrador se desarrollase de forma exclusiva e independiente la actividad de arrendamiento, por cuanto las facturas de los consumos de agua, luz y teléfono no distinguen el consumo que corresponde a la "oficina" y el que corresponde a la vivienda. Tampoco aporta el contrato de alquiler por el cual estaría la vivienda unifamiliar arrendada por la sociedad a su administrador.

En definitiva, consideramos que no dispone de local afecto exclusivamente a la actividad desarrollada.

En relación al segundo requisito exigido (disponer para la ordenación de la actividad de una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa), la recurrente manifestó que la entidad cumplía con dicho requisito al disponer Blanca con contrato de trabajo, y a jornada completa. Ejercía, además de las funciones de recepcionista y administrativa, las tareas relacionadas con el alquiler de inmuebles y la gestión de los mismos, y que "evidentemente al ser la única empleada de la empresa realizaba todas las tareas inherentes a la actividad de arrendamiento de inmuebles".

Sin embargo, resulta clarificador el hecho de que se manifestase en diligencia nº 4 "que hasta abril de 2009 las funciones de Blanca fueron estrictamente de recepcionista por cuanto la dirección de la empresa la seguía llevando el Sr. Pedro Enrique" y que por desgracia, a partir del fallecimiento de su padre, Blanca empezó a padecer los problemas de salud que finalmente condujeron a su internamiento en un centro médico y que motivaron, como indicó el representante, que en ocasiones se tuviera que recurrir a la ayuda de terceros para la gestión de la sociedad.

Por tanto, tampoco se considera cumplido el requisito de contar con una persona contratada para la ordenación de la actividad.

Dado que este Tribunal entiende que nos se cumplen estos dos requisitos mínimos, no cree necesario entrar a analizar si son suficientes para presumir el ejercicio de actividad económica."

Y nuevamente, la falta de contrato de alquiler por el cual estaría arrendada la vivienda a la sociedad y la diligencia nº 4, son determinantes para esta Sala para rechazar el motivo.

Quinto.

Y respecto de la sanción, que la parte refiere a la indebida aplicación del tipo de gravamen respecto de las empresas de reducida dimensión, conviene reproducir el Fundamento de Derecho Séptimo del TEAC que indica que por ese hecho no fue sancionada la recurrente:

"SEPTIMO: En relación a la sanción, es preciso señalar que la Inspección, en relación con la infracción prevista en el artículo 191 de la LGT, no procedió a sancionar por la aplicación indebida del tipo previsto para las empresas de reducida dimensión sino únicamente por ocultar los rendimientos descubiertos en la caja de seguridad, sanción esta última que ha sido parcialmente estimada por el Tribunal de Instancia. Por tanto, las alegaciones de la Interesada instando la nulidad de la sanción por ausencia de elemento subjetivo en relación con la infracción derivada de aplicar indebidamente el tipo impositivo, carecen de fundamento alguno.

En definitiva, debe dictarse una nueva sanción teniendo en cuenta los pronunciamientos del Tribunal de instancia, por cuanto no debemos olvidar que también han sido objeto de sanción las infracciones tipificadas en los artículos 193 y 195 de la LGT."

Por lo tanto, el motivo debe decaer y el recurso ser desestimado.

Sexto.

Con arreglo al artículo 139.1 de la LJCA procede imponer las costas a la recurrente, 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 DESESTIMAR Y DESESTIMAMOS el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación de la entidad FREMAR PATRIMONIAL, S.A., contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 11 de septiembre de 2017, a que las presentes actuaciones se contraen, la cual confirmamos en todos sus extremos por ser ajustada a derecho, con imposición de costas a la actora.

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 GONZÁLEZ 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.