

Tribunal Supremo

(Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia de 3 febrero 2016

[RJ\2016\270](#)



IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS: Hecho imponible: rendimientos de actividades económicas: actividad económica-deportiva de hípica: concurrencia de una ordenación del trabajo y capital por cuenta propia con la intención de intervenir en el mercado de bienes y servicios: calificación como rendimientos de la actividad económica procedente, sin que la obtención de pérdidas, ni su carácter de actividad de entretenimiento supongan la exclusión de su consideración como tal: mantenimiento de la calificación a pesar de la persistencia de pérdidas económicas en diversos ejercicios, a pesar de la posible irracionalidad de la explotación, que, en todo caso, ha de ser acreditada.

Jurisdicción: Contencioso-Administrativa

Recurso de casación para la unificación de doctrina 4066/2014

Ponente: Excmo Sr. Manuel Vicente Garzón Herrero

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid -Sección Quinta- dictó Sentencia, en fecha 01-07-2014, desestimatoria del recurso deducido contra una Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de 19-12-2011, relativa a liquidación girada en concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

El TS **estima** el recurso de casación para la unificación de doctrina interpuesto; casa y anula la Sentencia de instancia y estima el recurso contencioso-administrativo.

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a tres de Febrero de dos mil dieciséis.

Esta sala ha visto el recurso de casación en unificación de doctrina interpuesto por D. Prudencio , representado por la procuradora D.ª Nuria Munar Serrano, bajo la dirección de la letrada D.ª Paula Giganto Delcura, y, estando promovido contra la [sentencia de 1 de julio de 2014 \(PROV 2014, 243236\)](#) , dictada por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en el recurso contencioso-administrativo número 518/2012 ; en cuya casación aparece, como parte

recurrida, la Administración General del Estado, representada y dirigida por el abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO

La Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid dictó [sentencia con fecha 1 de julio de 2014 \(PROV 2014, 243236\)](#) con la siguiente parte dispositiva: «Desestimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de D. Prudencio contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de 19 de diciembre de 2011, que desestimó la reclamación deducida contra liquidación provisional relativa al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2006, declarando ajustada a Derecho la resolución recurrida, con imposición de costas a la parte actora.».

SEGUNDO

Contra la anterior [sentencia \(PROV 2014, 243236\)](#), la procuradora D.^a Nuria Munar Serrano, en nombre y representación de D. Prudencio, interpone recurso de casación en unificación de doctrina al amparo del artículo 96 de la [Ley Jurisdiccional \(RCL 1998, 1741\)](#) por los siguientes motivos: Primero.- Identidad de los procesos en los que se han dictado las sentencias contradictorias. Se citan como sentencias de contraste firmes: la dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de Málaga, del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, [2722/2012, de 5 de noviembre \(PROV 2013, 297569\)](#) (rec. 178/2008), y, la dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso Administrativo de Asturias, [370/2011, de 1 de abril \(PROV 2011, 165592\)](#) (rec. 315/2009). Segundo.- Por vulneración del artículo 25 del [Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo \(RCL 2004, 622\)](#), regulador del IRPF.

Termina suplicando de la sala se case y anule la [sentencia \(PROV 2014, 243236\)](#) recurrida, dictándose otra en la que se declare como doctrina legal la mantenida por las sentencias firmes invocadas como de contraste, indicando que deben considerarse actividades económicas, entre muchas otras, la actividad económica-deportiva de hípica y la actividad forestal.

TERCERO

Acordado señalar día para el fallo en la presente casación cuando por turno correspondiera, fue fijado a tal fin el día 12 de enero de 2016, en cuya fecha tuvo lugar.

CUARTO

Con fecha 22 de enero de 2016 se presentó sentencia a la firma de los Excmos. Sres. que conforman la Sección Segunda.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Manuel Vicente Garzon Herrero, Presidente de la Sección

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO

Antecedentes

Se impugna, mediante este recurso de casación en unificación de doctrina, interpuesto por la procuradora D.ª Nuria Munar Serrano, actuando en nombre y representación de D. Prudencio , la [sentencia de 1 de julio de 2014 \(PROV 2014, 243236\)](#) dictada por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid , por la que se acordó desestimar el recurso contencioso-administrativo número 518/2012 de los que se encontraban pendientes ante dicho órgano jurisdiccional.

El citado recurso había sido iniciado por quien hoy es recurrente en casación contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 19 de diciembre de 2011, que acordó desestimar la reclamación número NUM000 deducida contra liquidación provisional relativa al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2006, por cuantía a ingresar de 101.150,78 €.

La [sentencia \(PROV 2014, 243236\)](#) de instancia acordó desestimar el recurso y no conforme con ella el demandante interpone el recurso de casación que decidimos.

SEGUNDO

Motivos del recurso de casación en unificación de doctrina

1º.- Identidad de los procesos en los que se han dictado las sentencias contradictorias. Se citan como sentencias de contraste firmes: la dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de Málaga, del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, [2722/2012, de 5 de noviembre \(PROV 2013, 297569\)](#) (rec. 178/2008) , y, la dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso Administrativo de Asturias, [370/2011, de 1 de abril \(PROV 2011, 165592\)](#) (rec. 315/2009).

2º.- Por vulneración del artículo 25 del [Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo \(RCL 2004, 622\)](#), regulador del IRPF.

TERCERO

Hechos probados relevantes para la resolución del litigio

En el año 2006, el demandante tenía fijada su residencia habitual en Málaga, donde realizaba su actividad profesional principal (registrador de la propiedad). En debido tiempo y forma, el demandante presentó autoliquidación de IRPF del año 2006, resultando una cuota a ingresar de 190.176,50 € que abonó dentro de plazo.

Con fecha 16 de octubre de 2008, recibió un requerimiento de 30 de septiembre anterior, con referencia 200610037621165Q, por el que se solicitaba aportar los libros

registro de la actividad económica correspondiente al epígrafe 047, así como los justificantes de los gastos (folios 133 a 136 del expediente).

Toda la documentación solicitada fue aportada por el contribuyente, tal y como se acredita con la diligencia de la AEAT de Málaga de 5 de noviembre de 2008 (folio 161 diligencia, folios 201 a 245, folios 261 a 281 y folios 283 a 1106).

Entre la documentación aportada obra: el cuadro de amortizaciones de 2006 de la actividad económica de hípica, el libro de facturas emitidas, balance de sumas y saldos, libro mayor y carpeta AZ con todos los gastos de la actividad:

- Folio 161: diligencia de 5 de noviembre de 2008, de constancia de aportar documentación requerida.

- Folios 201 a 254: envío de fax a AEAT, con el cuadro de amortizaciones, y el libro de facturas emitidas.

- Folios 261: AEAT Málaga remite la documentación aportada a la AEAT de Madrid

- Folios 263 a 281: cuadro amortizaciones, y libros contables, balance sumas y saldos, libro mayor y carpeta AZ con gastos de la actividad.

- Folios 283 a 1106: gastos de la actividad y documentación acreditativa de la existencia de actividad económica (acreditan la existencia de una ordenación de medios de producción y factores humanos con la finalidad de intervenir en la producción y distribución de bienes y servicios). Entre ellos están los gastos que genera el empleado por cuenta ajena (el mozo de cuadra), justificantes del pago de sueldos y seguros sociales del mozo de cuadra, gastos de reparaciones y mantenimiento de las instalaciones de la actividad hípica (cría y doma de caballos), gastos de compra de caballos, gastos del titular de la actividad en cuotas a la Seguridad Social como autónoma, ect...

Con fecha 2 de marzo de 2009, el interesado recibió una propuesta de liquidación, de 25 de febrero anterior, de la Oficina de Gestión Tributaria de la AEAT de Málaga, por la que se proponía una liquidación del IRPF de 2006, de la que resultaba una cuota a ingresar de 90.533,55 euros.

Las cuestiones cuya regularización se proponía, fueron, en síntesis:

a) La AEAT consideró que la actividad económica profesional de hípica desarrollada por el demandante no constituía una actividad económica y, en consecuencia, suprimió todos los gastos generados en el ejercicio de esa actividad (por importe de 198.124,53 €) y conceptuó los ingresos de 9.200,24 € (derivados, en el año en cuestión, únicamente de la participación en concursos hípicos) como ganancias patrimoniales, si bien incluyó en la base imponible, por este concepto, la cantidad de 3.562,27 €, suprimiendo el resto de ingresos).

b) De acuerdo con el criterio mantenido, conceptuó como imputación de renta inmobiliaria el porcentaje legal del valor catastral de los inmuebles afectos a la actividad económica de hípica.

c) Incluyó la cantidad de 1.404,47 € como rendimientos de capital inmobiliario.

d) Incluyó como ganancias patrimoniales las cantidades de 7.595,56 € (ganancia procedente de la venta de acciones) y 3.562,27 € (ya mencionada como ganancia procedente de la participación en premios y concursos hípicos).

e) Consideró que la actividad económica forestal, también ejercida por el contribuyente, no era una actividad económica y en consecuencia, suprimió los gastos generados en ese ejercicios (2.586,00 € como amortización del inmovilizado).

Mediante escrito de fecha 13 de marzo de 2009, se formularon alegaciones a la propuesta de liquidación (folios 251 a 256 del expediente).

Con fecha 26 de mayo de 2009 recibió un acuerdo de la Oficina de Gestión Tributaria de la Administración de la AEAT en Hortaleza-Barajas (Madrid), de fecha 24 de marzo de 2009, por el que se notificó un acuerdo con una liquidación provisional del IRPF del año 2006 en la que se derivaba una cantidad a ingresar de 101.150,78 euros, de los que 90.533,55 euros correspondían a la cuota y 10.617,23 euros a los intereses de demora.

Pese a que inicialmente se solicitó la suspensión de la liquidación mediante la aportación del aval del Banco de Santander con NRC número NUM001 y registrado en el REA con el número NUM002 , se terminó pagando la deuda tributaria el día 21 de octubre de 2009.

Contra el acuerdo en cuestión, se interpuso reclamación económico-administrativa ante el TEAR de Madrid, mediante escrito de 22 de junio de 2009, presentado el día 24 de junio siguiente (RGE 02604629/2009). La reclamación quedó registrada con el número 28/2783/2010.

El TEAR acordó desestimar la reclamación y contra este fallo se interpuso recurso contencioso administrativo.

CUARTO

Delimitación del problema litigioso

Tres son las cuestiones de fondo que este recurso plantea, pues no se discute la identidad esencial de los supuestos de contraste, y que no concurren cuestiones formales que podrían ser obstáculo para el análisis material de las cuestiones litigiosas.

En primer lugar, si la existencia de beneficios es un presupuesto de la actividad económica, de manera que su no concurrencia excluya la calificación de «actividad económica».

En segundo término, si la permanencia de una actividad económica deficitaria durante siete años permite concluir que desde el punto de vista de la racionalidad hay que presumir que la actividad de estas características es irracional.

Finalmente, si una actividad calificada de hobby puede ser excluida, por este solo hecho, de lo que se consideran como actividades económicas.

Todo ello sin dejar de reconocer que el estudio conjunto de los problemas mencionados podría ofrecer una solución diferente a su análisis separado.

QUINTO

Examen del alcance de la existencia de pérdidas

Es manifiesto que el artículo 25 de la [Ley reguladora del IRPF \(RCL 2004, 622\)](#) no supedita la existencia de actividad económica a la obtención de ganancias o pérdidas en el ejercicio. El precepto invocado únicamente condiciona la existencia de actividad económica a la ordenación del trabajo y capital por cuenta propia con la intención de intervenir en el mercado de bienes y servicios.

Queda, por tanto, excluido que la obtención de pérdidas en una actividad sea susceptible de eliminar, por sí misma, el ejercicio de una actividad de económica.

SEXTO

Sobre la relevancia de la persistencia de pérdidas económicas en la calificación de actividad económica

No es dudoso, según lo razonado, que la concurrencia de pérdidas no excluye la existencia de actividad económica.

La cuestión, ahora, es si la conclusión precedente puede sostenerse cuando las mencionadas pérdidas resultan mantenidas en diversos ejercicios.

Por lo pronto, habrá de entenderse, desde el estricto punto de vista económico, y dado que los resultados económicos no son un elemento condicionante de la existencia de actividad económica, que la permanencia de estos durante varios ejercicios es irrelevante para mantener la calificación de «actividad económica» sujeta al régimen que para esta clase de actividades establece la ley, puesto que la ley no introduce esa circunstancia como elemento excluyente de la actividad económica.

Es indudable, sin embargo, que si la esencia de toda actividad económica es la obtención de beneficio, es evidente que no puede sostenerse su existencia desde un punto de vista racional, cuando las pérdidas son constantes y mantenidas durante diversos ejercicios. Ahora bien, la conclusión precedente requiere un análisis exhaustivo y completo de la actividad que demuestre, tanto por los medios, de todo orden utilizados, como por los fines pretendidos, su irracionalidad. Este análisis no se ha realizado ni por la Administración ni por la sala de instancia, lo que comporta rechazar la irracionalidad pretendida, pues las meras afirmaciones apodícticas sobre la concurrencia de la irracionalidad no son de recibo. Conviene tener en cuenta que las actividades cuestionadas, «hípica» y «forestal» no producen beneficios inicialmente, lo que justificaría las pérdidas de los ejercicios iniciales y exigiría un esfuerzo probatorio superior al efectuado para demostrar su concurrencia.

De otra parte, la irracionalidad en el comportamiento humano, pese a las pérdidas, no se presume. Lo que se presume es la racionalidad, y la afirmación de la irracionalidad tiene que ser probada, mediante un razonamiento completo y acabado de su concurrencia en el ejercicio y desarrollo de la actividad económica examinada, lo que en este caso no se ha hecho.

Es decir, la actividad económica de «hípica», aquí cuestionada, no puede ser rechazada por la concurrencia de pérdidas de manera continuada en diversos ejercicios. Menos aún, si, como en este caso sucede, un órgano jurisdiccional ha excluido con anterioridad el pronunciamiento que la Administración y la sala de instancia formulan.

SEPTIMO

Sobre la calificación de «hobby» como elemento excluyente de la actividad económica

En primer término, y prescindiendo de la admisión de este concepto «hobby» en castellano, es indudable que una actividad de «entretenimiento», pues hay que suponer que esta es la calificación que traduce dicha expresión, no puede ser excluida del ámbito de las actividades económicas por el solo hecho de ser «entretenimiento». Prueba de ello es que las actividades de «entretenimiento» cuando tiene resultados positivos no son excluidas del ámbito de las actividades económicas por la Administración. La mera invocación, casi reproche, que se hace a la actividad como de «entretenimiento» no justifica su exclusión del ámbito de las actividades económicas.

OCTAVO

Examen conjunto de los elementos analizados separadamente

Resulta patente que el examen conjunto de los elementos analizados de modo separado, en este litigio, no ofrece resultados distintos cuando se efectúa conjuntamente.

No se ha hecho ningún esfuerzo analítico, probatorio y lógico destinado a acreditar que las actividades examinadas en estos autos no tengan naturaleza económica y sean irracionales, pues la irracionalidad no resuelta de la mera existencia de pérdidas, y tampoco puede excluirse apriorísticamente la actividad que consista en «entretenimiento» del ámbito de las actividades económicas.

NOVENO

Alcance del razonamiento precedente

Lo hasta aquí expuesto es aplicable tanto a la actividad «hípica» como a la «forestal» pues ambas tienen en común que en un periodo inicial necesitan de inversiones cuantiosas, cuyos resultados positivos puede retrasarse en el tiempo, e, incluso no llegar a producirse, si median circunstancias desfavorables.

La prueba de la «irracionalidad» de las explotaciones, o de constituir un mero «entretenimiento», carente de finalidad económica, requiere un análisis de los medios puestos para la obtención de los fines pretendidos que acredite la inadecuación de unos y otros de donde pueda inferirse su irracionalidad. Tal prueba ha de ser completa y acabada, y no un mero apriorismo que es lo que aquí sucede.

DÉCIMO

Costas

Todo lo razonado comporta estimar el recurso de casación en unificación de doctrina sin que sea procedente hacer imposición de costas en ambas instancias, en virtud de lo dispuesto en el artículo 139 de la [ley jurisdiccional \(RCL 1998, 1741\)](#).

FALLAMOS

Por todo lo expuesto, en nombre de Su Majestad el Rey, por la autoridad conferida por la [Constitución \(RCL 1978, 2836\)](#), esta Sala ha decidido:

1º

Estimar el recurso de casación en unificación de doctrina interpuesto por la procuradora D.ª Nuria Munar Serrano, actuando en nombre y representación de D. Prudencio .

2º

Anular la [sentencia de 1 de julio de 2014 \(PROV 2014, 243236\)](#) , dictada por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en el recurso contencioso-administrativo número 518/2012 .

3º

Estimar la demanda y anular los actos impugnados.

4º

Ordenar, en primer lugar, que se dicte una nueva liquidación en la que se admitan los gastos generados en cada una de las actividades económicas (198.124,53 € en la actividad de hípica y 2.586 € en la forestal) para la determinación de su rendimiento neto (-188.924,29 € en la actividad de hípica y -2.586 € en la forestal), y en segundo lugar, que se proceda a eliminar las imputaciones de renta inmobiliaria derivadas de los inmuebles afectos a la actividad.

5º

Procede devolver al recurrente la cantidad indebidamente exigida y ya pagada, con los intereses generales que proceda.

6º

No imponer las costas en ambas instancias.

Notifíquese esta resolución a las partes haciéndolas saber que contra la misma no cabe recurso.

Insértese en la colección legislativa.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos Manuel Vicente Garzon Herrero Emilio Frias Ponce Joaquin Huelin Martinez de Velasco Jose Antonio Montero Fernandez Manuel Martin Timon Rafael Fernandez Montalvo **PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia, por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Manuel Vicente Garzon Herrero, hallándose celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, ante mi la secretaria. Certifico.