

Roj: **STS 658/2012** - ECLI: **ES:TS:2012:658**Id Cendoj: **28079130022012100118**Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**Sede: **Madrid**Sección: **2**Fecha: **02/02/2012**Nº de Recurso: **2318/2010**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **RECURSO CASACIÓN**Ponente: **MANUEL MARTIN TIMON**Tipo de Resolución: **Sentencia**Resoluciones del caso: **SAN 664/2010,**
STS 658/2012

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a dos de Febrero de dos mil doce.

La Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida por los Excmos. Sres. Magistrados relacionados al margen, ha visto el recurso de casación, número 2318/10, interpuesto por D. Rafael Gamarra Mejías, Procurador de los Tribunales, en nombre de **Dª Natividad**, contra la sentencia de la Sección Cuarta, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, de 17 de febrero de 2010, dictada en el recurso contencioso-administrativo número 176/09, deducido respecto de resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 12 de junio de 2008, en materia de liquidaciones por Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de los ejercicios 2000, 2001 y 2002.

Ha intervenido como parte recurrida, el Abogado del Estado, en la representación y defensa, que legalmente le corresponde, de **LA ADMINISTRACION GENERAL DEL ESTADO**.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. - En 1 de julio de 2005, la Dependencia de Inspección, de la Delegación de Madrid, de la AEAT, formalizó a nombre de Dª Natividad y D. Virgilio, Acta previa, modelo A02, nº NUM000, suscrita en disconformidad, por Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de los ejercicios 2001 y 2002, así como Acta previa, nº NUM001, también modelo A02, por el mismo impuesto y ejercicio 2000, solo a nombre de la recurrente.

En las actas de la referencia se hace constar que "la actividad de arrendamiento y compraventa de inmuebles realizada por la obligada tributaria había sido declarada como rendimientos de capital inmobiliario, no llevando contabilidad ajustada al Código de Comercio".

Asimismo, y como antecedentes, se reseña que con anterioridad a las actuaciones, la contribuyente fue objeto de comprobación por los ejercicios 1997 a 1999, por IRPF y 1998-1999 por el concepto IVA y que en ambos casos se había procedido a la regularización tributaria con base en que la interesada era propietaria de una serie de terrenos urbanos y rústicos, siendo varios de ellos objeto de explotación mediante arrendamientos de viviendas y locales de negocio, cesión de vallas publicitarias etc., que fueron declarados como rendimientos de capital inmobiliario dentro del apartado "mantenimiento de inmuebles urbanos y rústicos arrendados subarrendados"; que obtenía y declaraba ingresos por publicidad (instalaciones de anuncios publicitarios) y procedentes de inmuebles rústicos que poseía en las provincias de Madrid, Cáceres, Ávila y Córdoba; que igualmente figuraba en las siguientes juntas de compensación con terrenos de su propiedad: Junta de compensación PP.II.1 Arroyo del Santo, Junta de compensación Sector II.1 Los Coronales, Junta de compensación Julián Camarillo Norte, Junta de compensación polígono 1-4 Ciudad lineal-Quinta Los Molinos,



Junta de compensación Glorieta Eisenhower, PP.II.1 Arroyo del Santo; que en los años 1997 y 1998, vendió a terceros parcelas resultantes de las juntas de compensación a las que pertenecía, y en el año 1999 vendió un edificio situado en la calle Daoíz número cuatro de Madrid que había sido objeto de arrendamiento, si bien las declaraciones del IRPF no se hizo constar rendimientos de ganancia o pérdida patrimonial alguna derivada de estas transmisiones; que en las actuaciones se comprobó que la contribuyente disponía para la administración de su patrimonio inmobiliario de una oficina situada en la planta baja de la calle da Daoíz número 6 de Madrid, oficinas a las que acudió la Inspección para la realización actuaciones, conforme se recogía en la diligencia número 15, de 27 de junio de 2003; que entre el personal contratado asalariado se encontraba Ángel Daniel , desde el 8 noviembre 1983 hasta la baja por jubilación el 27 diciembre de 1999, fecha en la que causó alta como empleado de la contribuyente, D. Celso , quien según contrato de 27 de diciembre de 1999 prestaba sus servicios como jefe de oficina.

De acuerdo con lo anterior la actividad de arrendamiento y compraventa de inmuebles fue calificada en el marco del artículo 40.2 de la ley 18/1991, 6 junio (aplicada en los años 1997 y 1998) y del artículo 25.2 de la ley 40/1998, de 9 diciembre , (aplicable al año 1999), al disponer de un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la actividad y al tener persona empleada con contrato laboral de jornada completa, por lo que los rendimientos procedentes del arrendamiento y compraventa de inmuebles se calificaron como rendimientos de actividad económica y no como rendimientos de capital inmobiliario; por el contrario, la venta del edificio sito en la Calle Daoíz, de Madrid, que antes había estado arrendado, se estimó venta de activo fijo.

Finalmente, se indicaba en las actas que como consecuencia de la regularización se había girado una liquidación por IRPF de los ejercicios 1998 y 1999, por importe de 4.504.278,68€, mientras que la liquidación correspondiente a 1999, fue de 210.779.41 €, en ambos casos más los intereses de demora.

Tras exponer los antecedentes indicados, las Actas levantadas por los ejercicios 2000, 2001, y 2002, y que se reseñaron al inicio del presente Antecedente, señalan que D^a Natividad continuaba desarrollando la misma actividad de arrendamiento y compraventa de inmuebles, en las mismas condiciones en las que lo hacía en los años 1997-1999, a través de la oficina de la calle Daoíz número 6 de Madrid (dirección que consta en las facturas emitidas por la contribuyente en la venta de parcelas, en las emitidas por las Juntas de Compensación a la contribuyente, siendo la oficina a la que acudió la inspección el día 27 junio 2003). Del mismo modo, D. Celso continuaba como personal asalariado hasta el 31 de diciembre de 2003, fecha en la que causó baja, pasando a estar desde el 1 de enero de 2004 en situación de alta como asalariado de la sociedad INVERSIONES TIREMA SL . Esta sociedad aparecía constituida mediante escritura de 9 de diciembre de 2003, como sociedad unipersonal (con socio único, D^a Natividad), en cuyos estatutos define su objeto social: **1)** la construcción y promoción de bienes inmuebles y por tanto la compraventa de los mismos y **2)** el alquiler de inmuebles y el asesoramiento y la intermediación en el mercado inmobiliario (artículo 2 de los estatutos). Según el artículo 4 de dichos estatutos el domicilio social de la sociedad es la calle Daoíz número 6 de Madrid.

Igualmente consta apoderamiento otorgado el 25 de abril de 2001 a favor de D. Celso -Migallón, por parte de la recurrente, para la realización, entre otras actuaciones, en relación con los inmuebles rústicos y urbanos, la de representar ante cualquier organismo público, en planes de urbanismo, actuaciones urbanísticas y cualquier otro sistema de actuación prevenida en la legislación de régimen del suelo y ordenación urbana, bien por el sistema de compensación, cooperación o cualquier otro, ejercitando cualquier derecho, acción u obligación derivada de dichas actuaciones urbanísticas, interviniendo en la constitución de juntas de compensación o cualquier otra entidad urbanística, con facultades de redacción y aceptación de los estatutos, elección de cargos y aceptación de los mismos.

En cuanto a las ventas efectuadas en los años 2000, 2001 y 2002, la recurrente vendió determinadas parcelas pertenecientes a las juntas de compensación en las que participaba; en dichas operaciones se repercutió el IVA, figurando estas enajenaciones en las declaraciones anuales de operaciones con terceras personas (modelo 347), pero sin incluir en la declaración del IRPF renta alguna procedente de ellas. (En el acuerdo de liquidación se relacionan las fincas vendidas en los ejercicios 2001 y 2002 por importe total de 30.487.350€ y 157.089.691 €, respectivamente).

La Inspección consideró que tanto la actividad de venta de terrenos como la de arrendamiento de vallas publicitarias tenían el carácter de empresariales, razón por la que regularizó la situación tributaria, procediendo a girar liquidaciones, comprensivas de cuota e intereses de demora, por un importe de 67.553.475,74€ en el ejercicio 2001 y 2002 y de 2.268.954,52€ en el ejercicio 2000.

SEGUNDO.- D^a Natividad interpuso reclamación económico-administrativa contra las liquidaciones practicadas ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, el cual dictó resolución desestimatoria, de fecha 12 de junio de 2008.



TERCERO. - La representación procesal de D^a Natividad interpuso recurso contencioso-administrativo contra la resolución del TEAC a que acaba de hacerse referencia, ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional y la Sección Cuarta de dicho Organismo Jurisdiccional, que lo tramitó con el número 176/2009, dictó sentencia, de fecha 17 de febrero de 2010, con la siguiente parte dispositiva: "*Fallamos: DESESTIMAR EL RECURSO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO promovido por DOÑA Natividad, quien actúa representada por el procurador Don Rafael Gamarra Megias y defendido por letrado, contra Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 12 de junio de 2008 (Sala 1^a, Vocalía 6^a, RG 3917-05 y 3918-05), por ser conforme a derecho; sin pronunciamiento sobre las costas causadas.*"

CUARTO. - La representación procesal de D^a Natividad preparó recurso de casación contra la sentencia de referencia y luego de tenerse por preparado, lo interpuso por medio de escrito presentado en 23 de abril de 2010, en el que solicita otra que proceda a su anulación y, estimando el recurso contencioso-administrativo, declare las ganancias obtenidas de las ventas realizadas están exentas del Impuesto, procediendo, en consecuencia, a la anulación de todos los actos administrativos que fueron confirmados por la sentencia impugnada.

QUINTO.- El Abogado del Estado se opuso al recurso de casación, por medio de escrito presentado en 23 de noviembre de 2010, en el que solicita su desestimación con los demás pronunciamientos legales.

SEXTO.- Habiéndose señalado para deliberación y fallo la audiencia del día 1 de febrero de 2012, en dicha fecha tuvo lugar referido acto procesal.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Manuel Martín Timón, Magistrado de la Sala

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. - La sentencia impugnada comienza por transcribir el precepto sobre el que gira la controversia principal y las circunstancias fácticas que concurren.

En efecto, en el Fundamento de Derecho Cuarto se señala:

" (La) Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias, estableció en el artículo 25, sobre cuya aplicación versa el recurso, que "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 misma.

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

La demandante fundamenta su recurso, esencialmente, en la interpretación que ha de darse al precepto, cuando la actividad desarrollada es la de arrendamiento y compraventa de bienes inmuebles, en cuyo caso, los rendimientos obtenidos se consideran procedentes de actividad económica (tributando como tales), únicamente - dice el precepto- cuando concurren dos circunstancias que no se dan en el supuesto examinado; a saber, que se cuente al menos con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la misma, y que para la ordenación de aquella actividad se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.

No existe discrepancia acerca del hecho de que la interesada cuenta con un Administrador contratado, para la administración de su patrimonio y llevanza de asuntos personales (testifical del Sr. Celso), que cuenta con contrato de Jefe de Oficina. Igualmente consta que tales actividades se desarrollan en la dependencia de la calle Daoiz nº6 de Madrid, donde la interesada cuenta con su despacho personal, la dependencia del administrador (hoy Inversiones Tirema SL) y otra destinada al archivo familiar, según se constata en el Acta notarial de 11 de mayo de 2009, obrante en el ramo de prueba de la actora.



Así, insiste en el hecho de que no concurre la condición de "exclusividad" porque el referido local de la calle Daoiz sirve a la totalidad de la administración y gestión del patrimonio de la interesada, razón por la que, a su juicio, no podría aplicarse el artículo 25.2 de la LIRPF, y en consecuencia la actividad de venta de parcelas urbanizadas no podría tener la consideración de actividad económica.

Lo cierto es que constatamos que la interesada cuenta con un importante patrimonio personal inmobiliario, que ha venido dedicando al arriendo e instalación de vallas publicitarias mediante el cobro de un precio. Las gestiones de aquel patrimonio se ubican en su mayor parte en la calle Daoiz nº6, si bien también existen facturas giradas a nombre de la demandante en la calle Alcalá nº555 y Avenida de Aragón 111 (según se desprende de la abundante documentación aportada junto a al demanda); de donde deducimos que existen otras oficinas o dependencias desde donde la interesada gestiona su patrimonio.

Asimismo expresa que en las parcelas que fueron objeto de compraventa, y que han dado lugar a la liquidación, se desarrollaba una actividad de arrendamiento para instalación de vallas publicitarias (de lo que también se adjunta abultada documentación: contratos, facturas...).

Junto a ello, también ha venido realizando una actividad de venta de parcelas urbanizadas a través de las correspondientes juntas de compensación. La Sala ha conocido de sendos recursos referentes a la misma contribuyente y a la actividad desplegada durante los años 95-96 (SAN, Sección 6ª, de 30 de septiembre de 2005, recurso 417/2004) y durante los ejercicios 1997-1998 (SAN, Sección 4ª, de 6 de febrero de 2008, recurso 369/06). En la primera de ellas se cuestionaba el pago del IVA, no declarado, como consecuencia de la venta de parcelas urbanizadas. En ese caso se entendió que la interesada realizaba una actividad de "promoción de terrenos", y que a efectos del impuesto (artículo 5.uno. d) de la Ley 37/92, de 28 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido) debía considerarse empresario a quien efectúa la urbanización de terrenos para su venta, como era el caso. Semejante solución adoptamos respecto de los ejercicios 1997-1998, donde también se entendió que la actividad de urbanización y venta de parcelas constituía actividad económica, no solo porque concurrían en aquel supuesto los elementos previstos en el artículo 40.2 de la Ley 18/1991 (en los ejercicios ahora examinados, 25.2 de la Ley 40/1998), sino porque se apreciaba también la existencia de una actividad de ordenación de factores de producción, en sentido mercantil, conforme venía exigiéndose (Así, SAN, Sala de lo contencioso-administrativo, de 16 de febrero de 2006, recurso 353/2003, o de 15 de junio de 2006, recurso 246/2003).

Pues bien, tal actividad, como puede verse ha continuado durante 2000, 2001 y 2002, e incluso en años posteriores, conforme se desprende de las actas de regularización 2004/2005 aportadas durante el periodo de prueba (ramo de la actora); tal actividad se desarrolla a partir de 2003 a través de la compañía INVERSIONES TIREMA SL., donde el objeto social es claramente inmobiliario y de promoción de bienes inmuebles."

Tras ello, la Sala de instancia nos expone su apreciación probatoria de los datos constatados, en los siguientes términos (Fundamento de Derecho Quinto):

"En tales condiciones, hemos de concluir que la actividad desarrollada sobre las parcelas en cuestión es una actividad económica de promoción de terrenos, en la que los bienes estarían afectos a la actividad económica.-

De un lado, se observa que existe una modificación e intervención en el proceso de producción o transformación de los bienes, puesto que la urbanización cambia su calificación urbanística y el uso del suelo, para una posterior venta, que genera una importante plusvalía, en función de la transformación operada. Es patente que existe una actividad económica en el sentido del artículo 25.1 de la Ley 40/1998, que implica la utilización y gestión del capital propio para intervenir en la producción y distribución de bienes. Asimismo, la obligada lleva a cabo aquella actividad contando con - al menos- un local "ad hoc", destinado a tal fin, con persona asalariada en jornada completa. La dicción del artículo 25.2 ("que en el desarrollo de la actividad se cuente, al menos, con un local exclusivamente destinado a llevar la gestión de la misma"), no permite entender que el término "exclusivamente", impida la realización de otras actividades de gestión, como propugna la actora, convirtiendo lo que por su naturaleza es una actividad económica o de producción en el mercado en una actividad privada, exenta de tributación. Lo que pretende el precepto es que "al menos" exista un local dedicado en exclusividad a la venta o arrendamiento, lo que no impide otras actuaciones ni la existencia de otros locales, como parece que aquí ocurre, pues como hemos dicho algunas facturas se giran en otros domicilios distintos.

De otro lado, no podemos desconocer la importancia de la actividad, tanto en número de bienes, como en facturación (veáse acta y acuerdo de liquidación), lo que nos lleva a confirmar que existe una actividad económica, que viene prolongándose a lo largo del tiempo, y que, sin solución de continuidad, se ha seguido desarrollando a través de Inversiones Tirema SL, cuyo objeto declarado es la promoción inmobiliaria.

Esta misma solución es la que hemos seguido, en supuestos muy similares de venta de parcelas urbanizadas, en sentencias de 10 de octubre y de 20 de junio de 2007 (SAN, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec.



4ª, de 10 de octubre de 2007, rec. 151/2006, de 20 de junio de 2007, rec.150/2006, y de 30 de mayo de 2007, rec.149/2006). Expresamos entonces que " La figura del promotor urbanístico es definida en la ley de ordenación de la edificación 38/1999 de 8 de noviembre cuando dice que "1 . Será considerado promotor cualquier persona, física o jurídica, pública o privada, que, individual o colectivamente, decide, impulsa, programa y financia, con recursos propios o ajenos, las obras de edificación para sí o para su posterior enajenación, entrega o cesión a terceros bajo cualquier título". La jurisprudencia, cuando se ha referido a dicha figura la ubica en el ámbito de la ejecución del planeamiento, interesando la recalificación de los terrenos (STS de 11 de octubre de 2.003), y asumiendo los deberes de urbanización del suelo (STS de 12.4.1985), conforme al art.58 del Reglamento de Gestión Urbanística de 25 de agosto de 1978 , hablándose hoy en su lugar, del denominado "agente urbanizador".

Finalmente, la sentencia nos expone la calificación de los terrenos enajenados como "existencias" y no como inmovilizado. Para ello, argumenta de la siguiente forma (Fundamento de Derecho Sexto):

" La segunda cuestión que plantea la demandante se refiere a la calificación contable de las parcelas urbanizadas, toda vez que la Inspección señalaba que estábamos en presencia de existencias (capital circulante), lo que impedía la aplicación de las normas sobre afectación y desafectación; Así, la Inspección ha tomado en consideración los valores de adquisición (a lo que se añadió el mayor valor derivado de los gastos de urbanización) y transmisión, aplicando la reducción del 30% (artículo 30 de la Ley 40/1998), a fin de hallar el rendimiento neto reducido de la actividad - folio 1827 y ss-.

Ello resulta ajustado a derecho, porque aunque las parcelas han permanecido en el patrimonio de la interesada durante 53 años años, en virtud de donación o herencia, la misma ha venido realizando una actividad de transformación destinada a la posterior puesta en el mercado de las mismas. Por tanto, la consideración que efectúa la Inspección, teniendo a las tan citadas parcelas como elementos en curso de fabricación (Existencias - Capital Circulante), se muestra ajustada a derecho, puesto que una vez operada la transformación destinada a la venta, tales elementos no puedan integrar el inmovilizado - como invoca la demandante -, conforme resulta del artículo 35.1 del Código de Comercio y 175 de la Ley de Sociedades Anónimas (RDLeg. 1564/1989 de 22 Diciembre (TR Ley de Sociedades Anónimas).

El artículo 35 del Código de Comercio , prevé que "1 . En el balance figurarán de forma separada el activo, el pasivo y el patrimonio neto.

El activo comprenderá con la debida separación el activo fijo o no corriente y el activo circulante o corriente. La adscripción de los elementos patrimoniales del activo se realizará en función de su afectación. El activo circulante o corriente comprenderá los elementos del patrimonio que se espera vender, consumir o realizar en el transcurso del ciclo normal de explotación, así como, con carácter general, aquellas partidas cuyo vencimiento, enajenación o realización, se espera que se produzca en un plazo máximo de un año contado a partir de la fecha de cierre del ejercicio. Los demás elementos del activo deben clasificarse como fijos o no corrientes".

Por tanto, si bien es cierto que las parcelas inicialmente son elementos del inmovilizado (artículo 176. 2º LSA), la transformación de las mismas lleva a un cambio en el destino y uso urbanístico de las parcelas que es lo que determina la inclusión de los nuevos elementos en el apartado " productos en curso" o " productos terminados" ("Existencias", del activo circulante), lo que es conforme a derecho de acuerdo con el artículo 177.1º de la LSA .

Lo anterior no queda desvirtuado por el Informe emitido por especialista en contabilidad y auditoría de cuentas incorporado a la demanda, en el que se expresa una distinta opinión acerca de la consideración de las parcelas. Sin perjuicio de lo razonado en el mismo, no podemos obviar las normas legales expuestas en orden a la calificación de los terrenos, lo que nos lleva a entender que, a la postre, tal informe contiene una interpretación de normas que excede del objeto de la prueba pericial (artículo 335.1 LEC).-

En todo caso, debemos remarcar que la Inspección consideró lo dispuesto en el artículo 30 de la Ley 40/1998 , aplicando la reducción establecida para aquellos rendimientos netos con un periodo de generación superior a dos años (rendimientos irregulares), lo que comporta tomar en consideración la previa permanencia de las parcelas en el patrimonio de la interesada..."

Todo lo anterior conduce a la desestimación del recurso contencioso-administrativo.

SEGUNDO.- El recurso de casación queda articulado a través de dos motivos de impugnación:

En el primero, formulado bajo el amparo del artículo 88.1.d) de la Ley de esta Jurisdicción , ante todo, se alega infracción del artículo 25 de la Ley 40/1998, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en relación con el 217 de la Ley de Enjuiciamiento Civil , "al considerar la sentencia la existencia de una actividad económica en mi representada sin precisar los elementos necesarios para la ordenación de la misma"; sin embargo, posteriormente, también se alega infracción del numero 2 del mismo precepto de la LRPC, "al no tener



en cuenta la sentencia la exigencia legal de los dos requisitos determinantes de este apartado del texto legal para que la compraventa y arrendamiento de inmuebles tenga carácter empresarial, infringiendo así mismo, al amparo de lo dispuesto en el art. 88.1. c) LJCA , los artículos 33 y 67 LCA , por no contestar a una de las cuestiones planteadas por la recurrente como es el requisito del art. 25.2 apartado b)".

Por ello, puede afirmarse que en realidad se formulan dos submotivos diferentes: En el primero la recurrente, tras transcribir el artículo 25 de la Ley 40/1998 , reguladora del IRPF, sostiene que la sentencia fundamenta tan solo la afirmación de actividad económica en tratarse de una de transformación de terrenos, sin tener en cuenta que si existiera ordenación de medios personales y materiales para la misma, la recurrente hubiera necesitado no solo un administrador, que siempre ha tenido, sino también una plantilla de profesionales (arquitectos, aparejadores, comerciales, contables, administrativos...), la dotación de un capital suficiente y la asunción de riesgos propios de la actividad económica. Se aduce igualmente que solo son empresarios quienes se dediquen a la promoción de la urbanización como actividad planificada y dirigida a la producción de suelo y su posterior puesta en el mercado, pero no aquellos sujetos que, por la mera ejecución de un planeamiento urbanístico, se ven inmersos, ocasionalmente, en un proceso urbanizador, añadiendo que en estos casos falta el elemento de ordenación de factores productivos por cuenta propia para intervenir en la producción o distribución de bienes y servicios.

En este motivo se indica también que, por añadidura, se infringe el artículo 105 de la Ley General Tributaria y 217 de la Ley de Enjuiciamiento Civil , en cuanto a la carga de la prueba de la existencia de una organización empresarial, que no correspondía a la recurrente.

En cambio, en el segundo submotivo, referido al apartado 2 de la Ley 40/1998, se pone de manifiesto que el indicado precepto exige para la calificación de empresarial de la actividad de compraventa y arrendamiento de inmuebles, que se cumpla el doble requisito de contar con un local destinado "exclusivamente" a dicha actividad y que se disponga de un empleado con jornada completa, reprochándose a la sentencia que no resuelva lo que fue cuestión planteada en el proceso, debido ello a que por error se califica la actividad como de promoción.

El segundo motivo del recurso se formula al amparo del artículo 88.1.c), alegando la infracción de los artículos 33 y 67 de la LJCA y 24.1 de la Constitución , por entender que la sentencia incurre en incongruencia, al calificar la actividad de la recurrente como de promoción inmobiliaria cuando el objeto del debate entre la misma y la Administración se ceñía exclusivamente a los requisitos de la actividad de compraventa y arrendamiento de inmuebles, resolviendo de esta forma la Sala una cuestión no planteada en el escrito de demanda sin someterla a las partes como cuestión nueva.

TERCERO .- El Abogado del Estado en cuanto al primer motivo, alega que, en realidad, se mezclan dos submotivos, de tal forma que en uno de ellos se sostiene que la sentencia recurrida no se pronunció sobre la concurrencia de los requisitos del artículo 25.2 de la LIRPF de 1998 , para calificar la compraventa de inmuebles como actividad empresarial, lo que no es cierto, pues el pronunciamiento se encuentra en el Fundamento de Derecho Quinto de la sentencia, al declarar que "la obligada lleva a cabo aquella actividad contando con -al menos- un local ad hoc destinado a tal fin, con persona asalariada en jornada completa" y, de otro, que nos encontramos ante una típica cuestión de valoración probatoria de hecho por el Juzgador de instancia; en cuanto al otro submotivo, el Abogado del Estado entiende que nos encontramos ante una típica cuestión de operación probatoria de hechos por el juzgador de instancia, que no puede revisarse en casación.

En cuanto al segundo motivo, el Abogado del Estado muestra su desacuerdo con la alegación de que la sentencia resuelve cuestión no debatida, pues la que se dilucidaba en el proceso era la de si la actividad de la recurrente podía ser considerada actividad económica, siendo accesorio que la misma sea la de compraventa de inmuebles o promoción inmobiliaria, por lo que la Sala de instancia no tenía que someter a las partes la cuestión de si la actividad de la recurrente era o no de promoción.

CUARTO .- Resolvemos conjuntamente los dos motivos alegados y para ello partimos de que el artículo 25 de la Ley de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre , que repite la redacción del artículo 40 de la Ley 18/1991 , establece:

"Rendimientos de actividades empresariales o profesionales ":

Uno. Se considerarán rendimientos íntegros de actividades empresariales o profesionales aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno sólo de estos factores, supongan por parte del sujeto pasivo 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.



Dos. A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se entenderá que el arrendamiento o compraventa de inmuebles se realiza como actividad empresarial, 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 misma.*
- b) Que para el desempeño de aquélla se tenga, al menos, una persona empleada con contrato laboral."*

El precepto transcrito, aplicable aquí por razón del tiempo en que tienen lugar los hechos, da un concepto general de las actividades empresariales, seguida de una enumeración de las que tienen este carácter y, por último, facilita un instrumento para delimitar la actividad empresarial de venta y/o arrendamiento de bienes inmuebles, respecto de la que no tiene tal carácter, lo que no impide que por otros medios distintos de los señalados se llegue la conclusión de existencia de actividad económica y no mera tenencia de bienes y rendimientos procedentes de los mismos. Por ello, tiene razón la sentencia cuando afirma que otra cosa permitiría eludir la calificación de actividad empresarial destinando el local a otra actividad, tal como se ha pretendido en la vía económico-administrativa y en la judicial, por parte de la hoy recurrente.

Por otra parte, en la Sentencia de esta misma Sala y Sección de 24 de marzo de 2010 (recurso de casación número para la unificación de doctrina 425/2005, en el que el recurrente también alegaba la no concurrencia de los requisitos del artículo 40.Dos de la Ley 18/1991, de 16 de junio), se dijo que los requisitos indicados en el referido apartado *"van referidos exclusivamente al arrendamiento o compraventa de inmuebles, y no, como es el caso actividades que van más allá de la simple compraventa y arriendo. No olvidemos que el recurrente realiza tareas de promoción inmobiliaria, hasta el punto de consignar en escritura pública, como más arriba se indicó que era condición suspensiva la terminación de las obras de urbanización de ese solar. Efectivamente, cabe acudir al Real Decreto 1560/92, de 18 de diciembre por el que se aprueba la Clasificación Nacional de Actividades Económicas para constatar que se trata de actividades epigrafiadas en apartados diferentes la promoción inmobiliaria por cuenta propia. la compraventa de bienes inmobiliarios por cuenta propia o el alquiler de bienes inmobiliarios por cuenta propia (Ap. K). Si acudimos al Real Decreto Legislativo 1175/90, de 28 septiembre que regula el IAE, dentro de la actividad empresarial de promoción inmobiliaria (epígrafe 833) se comprende una serie de actividades tales como la compraventa de edificaciones totales o parciales con el fin de venta, la urbanización, parcelación... etc.: es decir, que los requisitos establecidos por el artículo 42 han de referirse a la actividad exclusiva de compraventa y alquiler de inmuebles. no siendo aplicables cuando se desarrolla otra actividad de mayor ámbito que absorba a aquella."*

De aquí que, como se dijo en la Sentencia de esta Sala de 28 de octubre de 2010 (recurso de casación para la unificación de doctrina 218/2006): *"Que reducir la actividad empresarial a la necesidad de tener empleados y local y en base a ello a afirmar que como no se tiene no se desarrolla actividad empresarial, no es correcto, ya que la actividad empresarial se define por la actividad que se desarrolla, siendo la existencia de empleados o no un dato a tener en cuenta pero no lo esencial, que consiste en la ordenación de medios para desarrollar una actividad de beneficio."*

Pues bien, en el presente caso, en el procedimiento inspector la controversia giraba en torno a la apreciación o no de actividad empresarial y, en consecuencia, acerca de si procedía apreciar la existencia de rendimientos empresariales o, por el contrario, que las ventas de terrenos debían dar lugar, en su caso, a incrementos de patrimonio con aplicación de los coeficientes de abatimiento. Otra cosa es que la Inspección llegara a la primera de las conclusiones por la vía de entender concurrentes los requisitos del artículo 25 de la Ley 40/1998, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En todo caso, el objeto del recurso contencioso administrativo fue la resolución del TEAC de 12 de junio de 2008, en cuyo primero Fundamento de Derecho se indica que *"la cuestión principal que se plantea consiste en determinar si resulta ajustada a derecho la regularización tributaria practicada a los interesada en los ejercicio objeto de comprobación, en el sentido de considerar que realizar una actividad económica, y, en consecuencia, las liquidaciones giradas a su nombre"*.

Que ello era así lo demuestran las alegaciones realizadas ante el TEAC, a las que se dedica el Antecedente Quinto de la resolución en el que señala que en ellas se exponía lo siguiente:

"...que la interesada es propietaria de un significativo patrimonio financiero e inmobiliario procedente en su mayor parte de la donación efectuada por su padre en fecha 18 de febrero de 1948 consistente en terrenos. Los rendimientos de estos inmuebles que le pertenecen desde hace 53 años los ha venido declarando como rendimientos del capital inmobiliario sin modificación alguna por parte de la Administración Tributaria. Desde comienzos de la década de 1990 gran parte de los terrenos adquiridos por donación de su padre quedaron integrados como consecuencia de los planes urbanísticos en diversas Juntas de Compensación y todo ello por imperativo legal. La interesada aportaba terrenos, costeaba su urbanización y recibía parcelas resultantes.



Aproximadamente desde mediados de los años 90, en forma sucesiva, cuando se iba terminando la urbanización de los terrenos la interesada vendía las parcelas resultantes puesto que ella nunca se dedicó a la promoción inmobiliaria. Para la administración de su patrimonio personal e inmobiliario y para la organización de sus actividades privadas disponía de un administrador dado de alta en la Seguridad Social. Para las operaciones más relevantes contrata los servicios profesionales de un letrado que le asesora jurídicamente y lleva las gestiones de la venta de terrenos. A su vez para la organización de toda la documentación personal y para la llevanza de los arrendamientos de inmuebles y demás trámites administrativos disponía de un local en la calle Daoiz nº 6 de Madrid. La Inspección por el mero hecho de tener un empleado y un local presume que se dan los supuestos establecidos en el artículo 25.2 de la ley 40/1998 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas entendiéndose que la interesada realiza la actividad de arrendamiento y compraventa de inmuebles con carácter empresarial. En base a esta modificación de la naturaleza de la fuente de obtención de rendimientos, las ventas de los inmuebles que el sujeto pasivo declara como ganancias patrimoniales exentas en virtud de la normativa del impuesto, la Inspección las somete a tributación integrándolas en la base general del tributo. Si no existe actividad económica de compraventa de inmuebles las variaciones existentes con motivo de la venta de los mismos se calificarán como ganancia patrimonial según lo establecido en el artículo 31 de la ley 40/1998 pudiendo acogerse a la Disposición Transitoria Novena de la misma ley por la que se aplican los coeficientes reductores estando en consecuencia no sujetos los incrementos patrimoniales puestos de manifiesto en los ejercicios de referencia.

Asimismo, en los fundamentos de derecho, y tras aludir al artículo 25 de la ley 40/1998 citada, manifestó la ausencia de realización de actividad económica en la compraventa de inmuebles pues nunca compró inmuebles pues los posee por donación de su padre desde 1948. Nunca ha estado dada de alta en el Impuesto sobre Actividades Económicas de compraventa y promoción de edificaciones no llevando contabilidad ni registros oficiales. En el Impuesto sobre el Patrimonio la interesada ha consignado a lo largo de estos 53 años los inmuebles como de naturaleza urbana y no como inmuebles afectos a la actividad empresarial sin que la Inspección haya cambiado esta clasificación. La edad de la interesada hace presumir el no ejercicio de la actividad empresarial pues nació en 1923. No ha existido una compra previa ni actividad de construcción o de promoción habiéndose producido por imperativo legal las inversiones o gastos de urbanización de terrenos. También manifestó no darse ninguno de los requisitos del artículo 25.2 de la citada ley ya que el local de la calle Daoiz se utiliza para fines particulares, pues en el mismo se recibe a los directores de bancos, se contesta la correspondencia privada a través de su empleado y se repasa la agenda de sus actividades particulares enclavándose en dicho inmueble el archivo histórico familiar. Por otra parte, el jefe de oficina de la reclamante distribuye su jornada entre las actividades privadas de la misma y la gestión administrativa de los arrendamientos de inmuebles por lo que no se cumple la dedicación del mismo a jornada completa a las actividades de arrendamiento y venta de inmuebles. Su actividad abarca la administración de inmuebles que la interesada posee para uso propio (vivienda habitual sita en el palacio de la Quinta), el seguimiento de la rehabilitación del Palacio de los Golfines en Cáceres, la fijación de reuniones familiares, invitaciones señalamiento de fecha para concertar visitas a los bancos, redacción de escritos dirigidos a las entidades financieras, contabilización de pagos procedentes de las Juntas de Compensación, las relaciones con el Ayuntamiento en lo relativo al panteón familiar, la llevanza y organización del archivo histórico familiar, etc.

La venta de parcelas procedentes de una Junta de Compensación no convierte a su titulares en empresarios a efectos del IRPF. Mal se compagina con la afirmación mantenida por la Inspección de que la interesada es empresaria y mantiene una organización empresarial cuando todo lo relativo a arrendamientos urbanos y venta de solares se realiza bajo el asesoramiento e intervención de terceras personas pues desde 1996 la interesada y su esposo contrataron un asesoramiento jurídico y profesional porque carecían de infraestructura empresarial para resolver las incidencias que podrían plantearse en el desarrollo de su patrimonio.

Por último se opuso a la calificación contable de las parcelas como existencias ya que las parcelas vendidas aún en el supuesto no compartido de realización de actividad empresarial serían elementos patrimoniales que forman parte del inmovilizado material por tratarse de activos que han permanecido durante un largo periodo de tiempo concretamente 53 años fundamentándose también dicha calificación de inmovilizado material en que se trata de elementos de inversión a largo plazo y han sido objeto de arrendamiento o explotación a través de su cesión para vallas publicitarias cuyos rendimientos han sido declarados en IRPF.

Ciertamente que la resolución del TEAC, al dar respuesta a la cuestión planteada, considera que se cumplían los dos requisitos del artículo 25 de la Ley 40/998. Pero también llega a la conclusión de que las parcelas vendidas tenían el carácter de "existencias" y las ventas eran empresariales, argumentando para ello que los terrenos propiedad de la entonces reclamante se habían aportado a Juntas de Compensación y que después de su urbanización y adjudicación, se vendían a terceros, recordándose que en resolución anterior, de 5 de mayo de 1996, se había puesto de manifiesto que dentro de los gastos que se deducían de los ingresos, figuraban los derivados de la participación en aquellas Juntas. Igualmente, se invocan al respecto las resoluciones de la



Dirección General de Tributos de 29 de noviembre de 2004 y de 14 de septiembre de 2004, señalándose que en esta última se indica que cuando la aportación de terrenos a una Junta no supone transmisión de los mismos y dicha Junta se limita a realizar las tareas de urbanización, el propietario "realiza una actividad económica, la de promoción, ya que la ordenación de medios productivos se hace por su cuenta, colocando en el mercado un nuevo producto, los terrenos ya urbanizados". Igualmente, se invocaba al efecto la resolución anterior del propio TEAC de 14 de mayo de 2008. (Fundamentos de derecho Sexto y Séptimo de la resolución recurrida en la instancia).

Si a lo anteriormente expuesto, se añade que en el escrito de demanda, el Abogado del Estado manifestaba que "la cuestión de fondo planteada, relativa a la calificación de los rendimientos obtenidos por la actora procedentes del arrendamiento y venta de inmuebles de su propiedad, como rendimientos de capital inmobiliario, como propugna la demandante o como rendimientos de actividad empresarial, como sostiene la AEAT", se comprenderá que deba entenderse que la sentencia no comete exceso alguno, sino que moviéndose dentro de los límites de las posiciones de las partes, confirma la posición de la Administración de entender concurrente una actividad empresarial, lo que, de consiguiente, entraña la desestimación del recurso contencioso- administrativo.

A tal efecto, y como figura en la sentencia, cuyo contenido esencial quedó transcrito con anterioridad, se toma en consideración que en la parcelas objeto de venta se llevó a cabo una actividad de arrendamiento para la instalación de vallas publicitarias; que existían otras sentencias anteriores de la propia Sala, que entendieron que la actividad de venta de terrenos de la hoy recurrente era empresarial y estaba sujeta a IVA, citándose al efecto, las de 30 de septiembre de 2005, correspondiente al recurso 417/2004, en que se confirmó liquidación por IVA, de los ejercicios 1995 y 1996 (con base en que "la actora, propietaria de los terrenos vendidos, los había aportado a la Junta de Compensación, quien los había recibido con carácter de fiducia realizando las obras de urbanización contratadas a su nombre pero a favor de los propietarios quienes, por ello, tienen la condición de promotores de urbanización y, en consecuencia, tiene la actora la condición de sujeto pasivo del Impuesto respecto de la venta de los terrenos controvertidos") y de 6 de febrero de 2008 (recurso contencioso administrativo nº 369/06), en la que se confirmó liquidación por IRPF de los ejercicios 1997 y 1998 (calificando los ingresos como empresariales, al entender que concurrían los supuestos previstos en el artículo 25 de la Ley 18/1991, del IRPF); que la actividad, tenía gran importancia, tanto en número de bienes como en volumen de facturación; en fin, que dicha actividad, que venía de años anteriores, había tenido continuación en los ejercicios 2000, 2001 y 2002, hasta llegar a 2003, en que se lleva a cabo a través de la sociedad "Inversiones Tirema, S.A", donde el objeto social es claramente inmobiliario y de promoción de bienes inmuebles.

Existe pues una apreciación probatoria de la Sala de instancia que debe respetarse por cuanto no solo no es irrazonable o arbitraria, sino que está fundada en datos contrastados de los que se extrae la lógica y adecuada consecuencia.

Finalmente, independientemente de que la Sala de instancia, en la forma expuesta, dé por concurrente la existencia de actividad económica en el sentido del artículo 25.1 de la Ley 40/1998, y en contra de lo que se mantiene en el recurso, también se pronuncia respecto de la concurrencia de los requisitos del artículo 25.2.

En efecto, de un lado, tras resaltar que no existe discrepancia acerca del hecho de que la interesada cuenta con un administrador contratado, para la administración el patrimonio y llevanza de asuntos personales, que cuenta con un contrato de Jefe de oficina (Fundamento de Derecho Tercero), lo califica como "persona asalariada a jornada completa" y afirma que la recurrente cuenta también, al menos con un local "ad hoc" (Fundamento de Derecho Quinto), sin que pueda oponerse a ello, tal como se hizo en la vía económico-administrativa, que en dicho local se recibe a directores de bancos, se despache correspondencia o se encuentra el archivo familiar, todo lo cual es compatible y no queda impedido por la utilización del término "exclusivamente" utilizado por el artículo 25.2 de la Ley 40/1998.

Por lo expuesto, procede la desestimación de los motivos formulados.

SEXTO. - Al no aceptarse los motivos alegados el recurso ha de ser desestimado. Pero además, la desestimación debe llevar aparejada la condena en costas, si bien que la Sala, haciendo uso de la facultad prevista en el artículo 139.3 de la Ley de la Jurisdicción, limita los honorarios del Abogado del Estado a la cifra máxima de 6.000 euros.

Por lo expuesto, en nombre de su Majestad el Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del pueblo español, nos confiere la Constitución,

FALLAMOS



Que debemos **desestimar y desestimamos** el presente recurso de casación, número 2318/10, interpuesto por D. Rafael Gamarra Mejías, Procurador de los Tribunales, en nombre de **D^a Natividad**, contra la sentencia de la Sección Cuarta, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, de 17 de febrero de 2010, dictada en el recurso contencioso-administrativo número 176/09, con imposición de costas a la parte recurrente y con la limitación indicada en el Último de los Fundamentos de Derecho.

Así por esta nuestra sentencia, que deberá insertarse en la Colección Legislativa, definitivamente juzgando lo pronunciamos, mandamos y firmamos Rafael Fernandez Montalvo Manuel Vicente Garzon Herrero Joaquin Huelin Martinez de Velasco Oscar Gonzalez Gonzalez Manuel Martin Timon **PUBLICACION**. - Leída y publicada ha sido, la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, D. Manuel Martin Timon, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, el Secretario Certifico.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ