

Roj: **STS 964/2017** - ECLI: **ES:TS:2017:964**Id Cendoj: **28079130022017100093**Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**Sede: **Madrid**Sección: **2**Fecha: **13/03/2017**Nº de Recurso: **185/2016**Nº de Resolución: **434/2017**Procedimiento: **Recurso de casación**Ponente: **JOSE DIAZ DELGADO**Tipo de Resolución: **Sentencia**

## SENTENCIA

En Madrid, a 13 de marzo de 2017

Esta Sala ha visto el presente recurso de casación núm. 185/2016, interpuesto por la Procuradora Doña Victoria Pérez Mulet Diez-Picazo en representación de la mercantil R.S.E. HIJOS S.L., contra la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de fecha 24 de septiembre de 2015, que estima parcialmente el recurso contencioso administrativo interpuesto contra resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 26 de junio de 2012, sobre Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2004, 2005 y 2006. Ha sido parte recurrida la Administración del Estado, representada por el Abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Jose Diaz Delgado

## ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.-** La sentencia impugnada en su parte dispositiva sostiene lo siguiente:

*<< Que debemos estimar y estimamos parcialmente el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de la entidad R.S.E. Hijos, S.L. contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 26 de junio de 2012, a que las presentes actuaciones se contraen, la cual anulamos por no ser conforme a derecho, en los términos de esta sentencia, con las consecuencias legales inherentes a tal declaración, debiendo abonar cada parte las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad>>.*

**SEGUNDO.-** Contra la referida sentencia, R.S.E. Hijos, S.L. preparó recurso de casación y, tras ser tenido por preparado, lo interpuso suplicando sentencia que estime el recurso de casación y estime el recurso contencioso-administrativo de conformidad con lo solicitado en la demanda.

**TERCERO.-** Conferido traslado a la Administración del Estado se formalizó la oposición, y se suplicó sentencia desestimatoria.

**CUARTO.-** Para el acto de votación y fallo se señaló la audiencia del día 7 de febrero de 2017, en cuya fecha tuvo lugar la referida actuación procesal.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-** La sentencia recurrida en el fundamento jurídico primero sienta la siguiente premisa fáctica:

*<<El presente recurso contencioso administrativo se interpone por la representación de la entidad R.S.E. HIJOS, S.L., contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 26 de junio de 2012, estimatoria parcial de los recursos de alzada formulados por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, así como por R.S.E Hijos, S.L., contra el Fallo del Tribunal Económico Administrativo Regional de Comunidad Valenciana de fecha 29 de septiembre de 2010 recaído en los expedientes núms. 46/5799/08, 46/5798/09, 46/10231/09 y 46/10232/09, relativos a sendos acuerdos de liquidación dictados por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación*



Especial de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de Valencia, dimanante el primero de ellos del Acta A02-71407184, correspondiente al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2004 y 2005, por importe de 1.628.015,11 €, y el segundo, del Acta A02-71581782 correspondiente al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2006, por importe de 5.564.443,37 €; y a los acuerdos sancionadores derivados de los anteriores, por importes de 525.370,64 € y 2.444.393,16 €.

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

PRIMERO: En fecha 29 de febrero de 2008, la Inspección de los Tributos levantó el acta A02 nº 71407184 en concepto de Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2004 y 2005, a R.S.E HIJOS, S.L., en la que se hacía constar, en síntesis, lo siguiente:

1º) Que el sujeto pasivo, que desarrolla la actividad de promoción inmobiliaria, había presentado declaración-liquidación por el Impuesto sobre Sociedades, tributando desde 2004 en Régimen de sociedades patrimoniales.

2º) Que el sujeto pasivo, durante el periodo 2004-2005, vende 35 parcelas de la Urbanización Torre en Conill de Bétera, varios solares, fincas rústicas, 3 locales comerciales a la empresa vinculada "Compañía Valenciana de Fincas Rústicas SL", y diversos inmuebles: vivienda, trastero, plazas de aparcamiento... por importes que superan los 20 millones de euros.

La conclusión del actuario es que la entidad realiza la actividad de promoción inmobiliaria, por lo que no cumple los requisitos para tributar en el régimen de sociedades patrimoniales, pasando a tributar en el régimen general del Impuesto.

Por otro lado, en la cuenta "Otros servicios" se han reflejado gastos en los ejercicios 2000, 2001 y 2002, que se han justificado con tickets, facturas o notas que no reúnen los requisitos para considerarse deducibles, por lo que procede disminuir las bases imponibles negativas compensadas en la declaración del ejercicio 2004 provenientes de los citados ejercicios en el importe total de 60.960,20 euros.

En relación con la venta de locales, consta que en escritura de fecha 9 de enero de 2004, la entidad vende a la empresa vinculada "Compañía Valenciana de Fincas Rústicas SL", tres locales comerciales por un importe de 840.341 euros. El valor de mercado de los citados locales, según valoración llevada a cabo por el Gabinete Técnico de la Agencia Tributaria, es de 1.989.897,92 euros, por lo que procede incrementar la base imponible por la diferencia que asciende a 1.149.556,92 euros.

Además, por importes contabilizados en la cuenta "reparaciones y conservación" que no tienen relación con la actividad de la entidad, procede incrementar la base imponible en 1.484,60 euros en el ejercicio 2004, y en 7.722,44 euros en el ejercicio 2005.

Por la interesada se presentaron alegaciones a la mencionada acta y con fecha 13 de junio de 2008, el Inspector Jefe dictó el correspondiente Acuerdo de Liquidación modificando la propuesta contenida en el acta en los siguientes términos: la base imponible negativa del ejercicio 2002 que, en la declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2004, figura por un importe de 99.052,74 euros, no coincide con la base negativa declarada en el ejercicio 2002, donde figura un importe de 82.927,53 euros. Por lo tanto, la base imponible negativa cuya compensación se estima procedente resulta la citada cantidad, 82.927,53 euros, menos el importe de gastos del citado ejercicio calificados como no deducibles que ascienden a 20.944,98 euros y cuya compensación no procede.

En dicha liquidación, resulta una cantidad a ingresar por importe de 1.628.015,11 euros. El acuerdo fue notificado con fecha 18 de junio de 2008. Contra dicha liquidación se interpuso, el 9 de julio de 2008, ante el TEAR de Comunidad Valenciana la reclamación económica administrativa nº 46/05799/2008".

SEGUNDO: Como consecuencia de los hechos descritos se acuerda imponer a la entidad una sanción pecuniaria por importe total de 525.370,64 euros, por infracciones tributarias leves consistentes en dejar de ingresar parte de las cuotas tributarias correspondientes al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2004 y 2005. Se debe señalar que no se considera sancionable la conducta que ha dado lugar al incremento de base imponible resultante de la aplicación del régimen especial de operaciones vinculadas a la transmisión de los inmuebles.

El acuerdo de imposición de sanción fue notificado el 18 de junio de 2008, interponiéndose en fecha 9 de julio de 2008, ante el TEAR de Comunidad Valenciana la reclamación económica administrativa nº 46/05798/2008 contra el mismo.

TERCERO: Asimismo, la Dependencia Regional de Inspección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Valencia inició nuevas actuaciones de comprobación e investigación el día 26 de febrero de 2009 y, como consecuencia de las mismas, se extendió acta de disconformidad a la reclamante, por el concepto Impuesto

sobre Sociedades, ejercicio 2006, en fecha 30 de junio de 2009. En el ejercicio 2006, se realizan, entre otras, las siguientes operaciones: venta de 6 parcelas de la urbanización Torre en Conill de Bétera, venta de finca urbana adquirida el 5 de abril de 2004 y venta de la participación social de la entidad en la empresa de promoción inmobiliaria de terrenos "Edificio las Artes SL".

- Por otro lado, el activo total de la entidad a 31 de diciembre de 2006 asciende a 69.178.522,92 euros.

Las existencias declaradas asciende a 10.135.216,36 euros, sin embargo, a dichas existencias deben incorporarse el valor de las parcelas no enajenadas de la urbanización Torre en Conill de Bétera, que ascienden a 3.101.990,48 euros, que el 1 de enero de 2004, se traspasaron indebidamente de la cuenta de existencias a las cuentas de Inmovilizado material, con lo que el valor de las existencias es de 13.237.209,84 euros, que se consideran afectas a la actividad.

Las reservas declaradas, procedentes de beneficios generados y no distribuidos en ejercicios anteriores, ascienden a 6.482.154,83 euros. Los beneficios declarados en 2006 ascienden a 21.184.472,37 euros.

Por tanto, a tenor del artículo 61.1.2º del Texto Refundido, el activo no afecto (activo total menos existencias, reservas y resultados del ejercicio) representa menos del 50 por cien del activo total, en consecuencia, la entidad no es patrimonial.

- El actuario considera que la sociedad realizaba una actividad empresarial de promoción, por lo que no concurren las circunstancias reguladas en la normativa del Impuesto sobre Sociedades, para que la sociedad tribute en el régimen de sociedades patrimoniales.

- La comprobación tiene carácter parcial y limitada a la comprobación del cumplimiento de los requisitos exigidos en la normativa del Impuesto para la tributación de la sociedad en el régimen especial de sociedades patrimoniales.

Por la interesada se presentaron alegaciones a la mencionada acta y con fecha 25 de septiembre de 2009, el Inspector Jefe dictó el correspondiente Acuerdo de Liquidación, resultando del mismo una cantidad a ingresar por importe de 5.564.443,37 euros, clave de liquidación A4685009026005374, acuerdo notificado con fecha 28 de septiembre de 2009, interponiéndose, el 23 de octubre de 2009, reclamación económico administrativa nº 46/10231/2009. CUARTO: Como consecuencia de los hechos descritos se acuerda imponer a la entidad una sanción pecuniaria por importe total de 2.444.393,16 euros, clave de liquidación A4685009026005385, por infracción tributaria leve consistente en dejar de ingresar parte de la cuota tributaria correspondiente al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2006.

Dicho Acuerdo de imposición de sanción fue notificado 28 de septiembre de 2009, interponiéndose en fecha 23 de octubre de 2009, reclamación económica administrativa nº 46/10232/2009 contra el mismo.

QUINTO: Las cuatro reclamaciones presentadas ante el TEAR fueron acumuladas para su resolución conjunta. Puestos de manifiesto los expedientes, la interesada alegó lo siguiente:

1º) Las actas contienen errores e inexactitudes en los cálculos.

2ª) Cumplimiento de los requisitos exigidos en la normativa del Impuesto para tributar en el régimen especial de sociedades patrimoniales, siendo el activo mayoritario de la entidad no afecto a una actividad económica.

3ª) Con respecto a la venta de inmuebles efectuada a una entidad vinculada, señala que en el escrito de interposición de la reclamación solicitaba subsidiariamente la tasación pericial contradictoria respecto la valoración de inmuebles practicada, lo cual no significa que se haya reservado el derecho a promoverla.

Por otro lado, entiende la reclamante que no se cumplen las condiciones previstas en la Ley del Impuesto, para que proceda la valoración por la Administración de la citada operación a precios de mercado. En este sentido, la Inspección entiende que se produce un diferimiento en la tributación, de manera que el incremento como ingreso de la entidad transmitente se corresponde con un incremento de valor del inmovilizado material en la entidad adquirente, resultando incoherente dicha argumentación con la efectuada anteriormente respecto que los bienes de la entidad se encuentran afectos a una actividad económica.

Respecto a la valoración practicada, se aporta como anexo 2 una valoración efectuada por experto independiente, que viene a confirmar la valoración declarada.

4ª) Inexistencia de grupo en el ejercicio de la actividad de promoción inmobiliaria.

5ª) Con respecto a las sanciones impuestas, se alega la ausencia de tipicidad y culpabilidad de la conducta y exoneración de responsabilidad por interpretación razonada y razonable de la norma.



*SEXTO: Las Reclamaciones fueron resueltas por el TEAR en fecha 29 de septiembre de 2010. El TEAR, en Sala, acuerda, en primera instancia:*

*1º Estimar parcialmente la reclamación número 46/05799/2008. Al respecto, se desestima la cuestión de fondo, confirmando que la entidad realiza la actividad de promoción inmobiliaria, por lo que no cumple los requisitos para tributar en el régimen de sociedades patrimoniales, pasando a tributar en el régimen general del Impuesto. Sin embargo, en relación con la valoración de los inmuebles transmitidos, el TEAR señala que es su criterio que aunque la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades no recoge expresamente la posibilidad de reservarse el derecho a promover la práctica de la tasación pericial contradictoria, una petición con carácter subsidiario de la práctica de la tasación pericial contradictoria, no equivale por sus efectos a una reserva de la misma. En consecuencia el TEAR accede a la petición de tasación pericial contradictoria contenida en el escrito de interposición de la reclamación económico administrativa.*

*2º Desestimar la reclamación número nº 46/10231/2009, confirmando el Acuerdo liquidatorio del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2006.*

*3º Estimar parcialmente la reclamación nº 46/05798/2008, anulando el Acuerdo sancionador impugnado. Al respecto, no se considera sancionable la conducta de la reclamante consistente en la aplicación indebida del régimen especial de sociedades patrimoniales. Se confirma la sanción relativa a la conducta consistente en la deducción, vía compensación de bases imponibles negativas de gastos de ejercicios anteriores.*

*4º Estimar la reclamación nº 46/10232/2009, anulando el Acuerdo sancionador impugnado, al no considerar sancionable la conducta de la reclamante consistente en la aplicación indebida del régimen especial de sociedades patrimoniales.*

*La resolución fue notificada a la interesada en fecha 16 de noviembre de 2010.*

*SÉPTIMO: En fecha 15 de diciembre de 2010, la interesada presentó, ante el Tribunal Central, escrito por el que promovía uno de los recursos de alzada objeto de la presente resolución, el registrado con el nº 2161/11 contra el fallo del Tribunal Regional, insistiendo en las alegaciones vertidas ante el Tribunal de instancia, excepto en lo ya estimado por éste. Se reiteran, por tanto, las alegaciones relativas al cumplimiento de los requisitos exigidos en la normativa del Impuesto para tributar en el régimen especial de sociedades patrimoniales, siendo el activo mayoritario de la entidad no efecto a una actividad económica, habiendo incurrido la regularización en errores e inexactitudes que han llevado a la conclusión errónea. Se añade que la resolución del TEAR vulnera el principio de congruencia procesal, y que adolece de falta de motivación.*

*OCTAVO: Asimismo, habiendo sido el fallo notificado en fecha 8 de noviembre de 2010 al Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, éste consideró no ajustada a Derecho la resolución dictada, por lo que interpuso en fecha 25 del mismo mes y año Recurso de Alzada ante este Tribunal Central, donde se le dio el número 2162/11 de Registro General, indicando el siguiente motivo de impugnación:*

*"La LGT no contempla la posibilidad de solicitar con carácter subsidiario la Tasación pericial contradictoria. La normativa sólo contempla la posibilidad de la reserva del derecho a la tasación pericial contradictoria "en los casos en que la normativa propia del tributo así lo prevea" ( art 135 LGT ), situación que no concurre en el Impuesto sobre Sociedades, por lo que no es posible que el Tribunal desestime la cuestión de fondo y proceda a ordenar la práctica de la TPC".*

*En el escrito de alegaciones, de 14 de febrero de 2011, el Director del Departamento manifestó en síntesis que considera incorrecto el criterio mantenido por el TEAR.*

*Al respecto, el Director alega que el artículo 135.1 de la LGT es claro y establece una regla general, cual es la de que no cabe la reserva del derecho a promover la tasación pericial contradictoria salvo en los casos excepcionales en los que la propia norma del tributo lo posibilite expresamente. Y que así se ha pronunciado el Tribunal Económico-administrativo Central, en su Resolución de 25 de julio de 2007 (R.G. 463/2006) y la Dirección General de Tributos en Resolución 1785/2008, de 8 de octubre (JT/2008/1431), dictada con carácter vinculante.*

*Finalmente alega que la petición con carácter subsidiario de la tasación pericial contradictoria no puede ser otra cosa que equivalente a la reserva del derecho a la tasación pericial contradictoria, pues coinciden su concepto y sus efectos (fundamentalmente, la suspensión de la liquidación).*

*NOVENO: El Tribunal Económico Administrativo Central (...), en resolución de 26 de junio de 2012, dictó resolución en los siguientes términos:*

*"EL TRIBUNAL CENTRAL, EN SALA, como resolución de los recursos de alzada interpuestos por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACION*





TRIBUTARIA, así como por R.S.E. HIJOS, S.L., contra fallo del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Comunidad Valenciana, ACUERDA: ESTIMARLOS EN PARTE, 1º) anulando la resolución del Tribunal Regional objeto del mismo en relación con la reclamación 46/05799/2008, relativa a los ejercicios 2004 y 2005 y ordenando la retroacción de actuaciones conforme a lo dicho en el Fundamento de Derecho Segundo de la presente Resolución; y 2º) confirmando la resolución del TEAR en relación con la reclamación 46/10231/2009, relativa al ejercicio 2006>>.

**SEGUNDO** .- La sentencia recurrida en el tercer fundamento jurídico analiza la procedencia de la retroacción de actuación ordenada por el TEAC para integrar un trámite que había sido omitido por la propia Administración, la tasación pericial contradictoria.

<< Recordemos que la resolución del TEAR de Valencia de 29 de septiembre de 2010, en el Fundamento de Derecho Séptimo, pág. 14/17 declaró "... procede acceder a su petición de tasación pericial contradictoria contenida en el escrito de interposición de la presente reclamación económico administrativa".

El TEAC, sin embargo, en el Fundamento de Derecho Segundo de su resolución, en lo que respecta a los ejercicios 2004 y 2005, resolviendo las alegaciones del Director de Inspección, anula dicha resolución tras entender que ha sido defectuosa la notificación de la liquidación de esos periodos, ordena la retroacción de las actuaciones al momento de dicha notificación, a efectos de que en dicha notificación se informe al contribuyente de su derecho a promover la TPC en los términos de su resolución .

(...) esta Sala acepta el razonamiento del Abogado del Estado al ser evidente que la liquidación de 2004 y 2005 quedó firme para la recurrente pues esta no interpuso impugnación alguna relativa a la tasación pericial hoy impugnada en sus escritos de alegaciones de 15 de diciembre de 2010 y 27 de enero de 2012.

Eso sí, la liquidación fue impugnada respecto de aquella cuestión por el Director del Departamento y en este recurso se presentó escrito de alegaciones por la recurrente de 14 de abril de 2011, en cuya pág. 15, la parte solicitaba la práctica de la tasación pericial contradictoria "bien antes de que el Tribunal resuelva la reclamación, bien una vez resuelta esta", que es a la postre, lo declarado por la resolución del TEAC. Por tanto, procede desestimar este motivo , sin que naturalmente, se aprecie incongruencia alguna en dicha resolución>>.

La sentencia recurrida rechaza en el fundamento jurídico cuarto " la falta de motivación de las resoluciones recurridas, pues, por ejemplo, la resolución del TEAC posee una amplia fundamentación desarrollada en cinco Fundamentos de Derecho y 30 páginas, que permite a la actora conocer en detalle los motivos en los que se basa el órgano administrativo, y que le han servido para formular su extensa demanda (115 folios)".

Y en el fundamento jurídico quinto sostiene que:

<<Tampoco procede estimar (...) que los actos y acuerdos contienen inexactitudes y errores, tanto fácticos como jurídicos, con trascendencia tributaria, así como juicios de valor que pueden prejuzgar la opinión de órganos o tribunales que revisen o juzguen la actuación inspectora, pues si bien es cierto, como señala la representación del Estado, que el interesado puede discutir los argumentos fácticos y jurídicos que la Administración considera acreditados, también lo es que la mera discrepancia fáctica o jurídica entre Administración e interesado no es causa suficiente para anular un acto administrativo .

Por otra parte resulta evidente que los órganos económico administrativos no quedan vinculados por la calificación que de los hechos hagan los órganos de la Inspección, tal como viene declarando la Jurisprudencia, STS, entre otras, de 16 de junio de 2008, RC 8479/2003 , F.J.7>>.

**TERCERO**.- En cuanto al tema esencial, si el régimen de las sociedades patrimoniales le era de aplicación a la recurrente en los periodos objeto de comprobación, la sentencia recurrida reproduce los Fundamentos de Derecho Segundo a Quinto, ambos inclusive, de la resolución del TEARV, en los que se aborda, con toda exhaustividad esta cuestión:

<<SEGUNDO : El primer punto de controversia entre la Inspección y la reclamante es si resulta procedente, o no, la tributación de la entidad en el régimen especial de sociedades patrimoniales.

El régimen especial de sociedades patrimoniales fue introducido por la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, en cuya exposición de motivos se señalaba:

"El capítulo II se dedica al Impuesto sobre Sociedades, y en él se aborda una modificación parcial de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, centrada en la supresión del régimen especial de transparencia fiscal.

La desaparición de dicho régimen, justificada por razones de neutralidad, supone la eliminación de toda especialidad para las entidades cuyos ingresos procedan de actividades profesionales, artísticas o deportivas, mientras que a las conocidas como entidades de cartería o de mera tenencia de bienes se les aplicará el nuevo régimen especial de las sociedades patrimoniales."



La normativa aplicable al caso es el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 marzo, por el que se aprueba Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades, cuyo artículo 61.1 señalaba:

"1. Tendrán la consideración de sociedades patrimoniales aquellas en las que concurran las circunstancias siguientes:

a) Que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o que más de la mitad de su activo no esté afecto a actividades económicas.

Para determinar si existe actividad económica o si un elemento patrimonial se encuentra afecto a la misma, se estará a lo dispuesto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Tanto el valor del activo como el de los elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas será el que se deduzca de la contabilidad, siempre que ésta refleje fielmente la verdadera situación patrimonial de la sociedad.

A efectos de determinar la parte del activo que está constituida por valores o elementos patrimoniales no afectos:

a?) No se computarán los valores siguientes:

Los poseídos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias.

Los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades económicas.

Los poseídos por sociedades de valores como consecuencia del ejercicio de la actividad constitutiva de su objeto.

Los que otorguen, al menos, el 5 por 100 de los derechos de voto y se posean con la finalidad de dirigir y gestionar la participación siempre que, a estos efectos, se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no esté comprendida en la presente letra.

b?) No se computarán como valores ni como elementos no afectos a actividades económicas aquellos cuyo precio de adquisición no supere el importe de los beneficios no distribuidos obtenidos por la entidad, siempre que dichos beneficios provengan de la realización de actividades económicas, con el límite del importe de los beneficios obtenidos tanto en el propio año como en los últimos diez años anteriores. A estos efectos, se asimilan a los beneficios procedentes de actividades económicas los dividendos que procedan de los valores a que se refiere el último inciso del párrafo anterior, cuando los ingresos obtenidos por la entidad participada procedan, al menos en el 90 por 100, de la realización de actividades económicas.

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

Las circunstancias a que se refiere este apartado deberán concurrir durante más de noventa días del ejercicio social>>.

La Inspección cuestiona el cumplimiento del requisito previsto en la letra a) de dicho artículo, señalando que no se cumple el mencionado requisito porque más del 50 por cien del activo de la entidad está afectado a la realización de una actividad económica, en concreto, la promoción inmobiliaria.

Para determinar si existe una actividad económica o si un elemento patrimonial se encuentra afecto a la misma, el precepto nos remite a lo dispuesto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Al respecto el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, según redacción vigente hasta 31 de diciembre de 2006, señalaba en su artículo 26 :

<<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 concurran 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 aquélla se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.>>

Por su parte el artículo 27.1 de Real Decreto Legislativo 3/2004, nos delimita que elementos patrimoniales se encuentran afectos a una actividad económica, así:

<<1. Se considerarán elementos patrimoniales afectos a una actividad económica:

- a) Los bienes inmuebles en los que se desarrolla la actividad del contribuyente.
- b)' Los bienes destinados a los servicios económicos y socioculturales del personal al servicio de la actividad. No se consideran afectos los bienes de esparcimiento y recreo o, en general, de uso particular del titular de la actividad económica.
- c) Cualesquiera otros elementos patrimoniales que sean necesarios para la obtención de los respectivos rendimientos. En ningún caso tendrán esta consideración los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros."

Pues bien, la promoción inmobiliaria constituye una actividad económica fundamental, al existir una ordenación por cuenta propia de medios productivos, materiales y humanos. En relación con esta actividad no han de cumplirse los requisitos del apartado 2 del artículo 26 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que se refiere a las actividades de arrendamiento y compraventa de inmuebles, actividades distintas de la promoción inmobiliaria. La diferencia entre ambas actividades radica en que en la actividad de promoción inmobiliaria concurre una transformación física de los inmuebles por cuenta y riesgo de la entidad, previa a su explotación económica.

En palabras del Plan General de Contabilidad de las empresas inmobiliarias, aprobado por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 28 de diciembre de 1994, se definen las empresas promotoras inmobiliarias como: "aquellas que actúan sobre los bienes inmuebles, transformándolos para mejorar sus características y capacidades físicas y ofrecerlos en el mercado para la satisfacción de las necesidades de alojamiento y sustentación de actividades de la sociedad."

La promoción inmobiliaria de terrenos constituye una pieza fundamental dentro de la actividad de promoción inmobiliaria, y como tal participa de las mismas características en cuanto ordenación por cuenta propia de los factores de producción para intervenir en la distribución de los bienes. El proceso de urbanización de un terreno comprende todas las actuaciones que se realizan para dotar a dicho terreno de los elementos previstos por la legislación urbanística, como acceso rodado, abastecimiento y evacuación de agua, suministro de energía eléctrica, etc., paso previo a la edificación sobre ellos, ya sea para viviendas, locales o edificaciones de carácter industrial.

Estas actividades de promoción inmobiliaria requiere una inversión económica importante y una actividad gestora de dicha inversión, en definitiva, una ordenación de factores productivos muy superior el ejercicio de otras actividades económicas de menor relevancia>>.

**CUARTO.-** La sentencia recurrida en el fundamento jurídico tercero sostiene que:

<< En el presente caso, consta en documentación anexa a la diligencia de 18 de junio de 2007, el desglose de las partidas de existencias que figuran en la contabilidad del obligado tributario (folio 122 a 125 del expediente administrativo relativo a la comprobación de los ejercicios 2004 y 2005), en concreto, dichas partidas ascienden a 26.416.964,2 euros a 31 de diciembre de 2003, a 10.345.987,2 euros a 31 de diciembre de 2004 y, a 31 de diciembre de 2005, a 9.965.022,38 euros.

En documentación anexa a diligencia de 4 de julio de 2007, consta el desglose de las partidas del inmovilizado material (folios 137 y 138 del expediente administrativo relativo a la comprobación de los ejercicios 2004 y 2005), en concreto, dichas partidas ascienden a 18.358.893,4 euros a 31 de diciembre de 2004 y, a 31 de diciembre de 2005, a 19.454.859,3 euros. Dicho inmovilizado material ascendía a 31 de diciembre de 2003, según la declaración del Impuesto sobre Sociedades de la reclamante, a 7.050.422,57 euros.

Asimismo, debemos hacer referencia a la reclasificación contable que llevó a cabo la entidad con fecha 1 de enero de 2004, trasladando el importe de la cuenta de existencias 3100009 "Urb. Torre en Conill" por importe de 14.515.767,78 euros a la cuenta de inmovilizado 2200008 "Urbaniz. T. en Conill".

Por otro lado, la entidad había presentado la declaración del impuesto sobre sociedades correspondiente al ejercicio 2003 conforme al régimen general del Impuesto, mientras que en los ejercicios objeto de comprobación



pasó a tributar en el régimen especial de sociedades patrimoniales. Asimismo, otro cambio que se aprecia en las declaraciones de sociedades presentadas es el relativo a gastos de personal que en el ejercicio 2003 ascendieron a 57.011/07 euros, mientras que, en los ejercicios siguientes no figuran declarados gastos de personal, habida cuenta de que el personal con el que contaba la empresa, fue dado de baja en el ejercicio 2003>>.

Y en el fundamento jurídico cuarto sostiene la sentencia recurrida lo siguiente:

<<Pues bien, el primer elemento del activo que señala la reclamante como no afecto son los terrenos de la urbanización Torre en Conill, sitos en Bétera. Según el relato fáctico de la reclamante, dichos terrenos fueron aportados por Don Lázaro y Doña Irene en la constitución de la entidad "Compañía de San Luis Bertrán 1 S.A.", mediante escritura de 9 de julio de 1998. En el momento de la aportación, dichos terrenos consistían en 4 fincas no edificables, pasando las indicadas fincas, ya urbanizadas y parceladas, a la reclamante en la fusión por absorción de la entidad "Compañía de San Luis Bertrán 1 S.A.", formalizada en escritura de 30 de diciembre de 1999.

La urbanización de los citados terrenos se efectuó por el sistema de concurrencia o gestión indirecta, caracterizado por encomendar la responsabilidad de ejecutar las actuaciones urbanísticas, la urbanización y la edificación, a un "agente urbanizador". Se refiere la reclamante a que la circunstancia de que los propietarios sufragan las cuotas de urbanización y financien mediante sus aportaciones o derramas las obras de urbanización, no significa necesariamente que desarrollen una actividad económica de promoción inmobiliaria, como la propia D.G.T. ha señalado, citándose varias Consultas.

A juicio de este Tribunal, los citados terrenos están afectos a una actividad económica de promoción inmobiliaria. En efecto, tales terrenos no se vendieron en el mismo estado en que se adquirieron, sino tras un proceso de transformación consecuencia de su urbanización que había determinado su afección a una actividad económica de promoción de terrenos, si bien materialmente la urbanización de dichos terrenos no se llevó a cabo directamente por la reclamante, sino que se ha ejecutado por un agente urbanizador.

Sin embargo, con independencia de quien realizara materialmente las obras de urbanización, la ordenación por cuenta propia de los recursos necesarios para situar los terrenos en condiciones de ser enajenados y ofrecidos al mercado una vez urbanizados, se llevó a cabo por la entidad "Compañía de San Luis Bertrán 1 S.A.". Con la fusión por absorción de la citada entidad, tuvo lugar la extinción de su personalidad jurídica, ocupando, por sucesión a título universal, la reclamante la posición de aquella y subrogándose en los derechos y obligaciones de la entidad extinguida.

En este sentido, la sociedad reclamante continuó en el ejercicio de dicha actividad económica, asumiendo el riesgo inherente a la misma, como pone de manifiesto la realización de ventas de las parcelas urbanizadas en el periodo objeto de comprobación.

Dentro de las partidas del activo circulante, en la rúbrica de existencias, no discute la reclamante que se encuentren afectos, los siguientes elementos.

- Cuenta 3100008, Solar de la Avenida de Francia 2, que figura en contabilidad por importe de 618.942,94 euros a 1 de enero de 2004, dado que dicho solar fue urbanizado por la entidad.

- Cuentas 3100027 a 3100031, parte de los terrenos del Polígono Juan Verdeguer, se trata de terrenos adjudicados por la "U.T.E. PROARA" cuya actividad es la de urbanización, única Unión Temporal de Empresas en la que ha participado desde su constitución la entidad, que figuran en balance a 1 de enero de 2004 por un importe total de 1.174.277,22 euros.

- Cuenta 3100003, solar donde la sociedad promovió un edificio sito en la calle Rubén Darío nº 7 de Valencia, compuesto por planta baja y plazas de aparcamiento, única promoción llevada a cabo por la sociedad, siendo el destino de dicho edificios, incluso antes de su construcción, el arrendamiento a la entidad Mercadona S.A. En el balance de la entidad a 1 de enero de 2004, figura el valor del solar por importe de 1.134.599,49 euros.

El resto de partidas de existencias se componen de:

- Cuenta 310002, solar urbanizado aportado a la sociedad en 1996, figura en balance a 1 de enero de 2004 por un importe total de 5.132.643,37 euros.

- Cuenta 310004, solar urbanizado en Camino de Vera, vendido el 7 de enero de 2004, figura en balance a 1 de enero de 2004 por un importe total de 1.056.929,66 euros.

- Cuenta 310005, terreno no urbanizado, figura en balance a 1 de enero de 2004 por un importe total de 680.012,73 euros.





- Cuenta 310006, terreno rústico sin explotación agrícola, figura en balance a 1 de enero de 2004 por un importe total de 154.886,98 euros.
- Cuenta 310007, solar urbanizado, figura en balance a 1 de enero de 2004 por un importe total de 1.245.915,14 euros.
- Cuenta 3100018, entrega a cuenta solar urbano, pendiente de escriturar, solar urbanizado, figura en balance a 1 de enero de 2004 por un importe total de 72.121,47 euros.
- Cuenta 3100019, viales adquiridos en 2001 y vendidos el 31 de enero de 2005, figuran en balance a 1 de enero de 2004 por un importe total de 2.922 euros.
- Cuenta 3100020, solar urbanizado adquirido en 2001, figuran en balance a 1 de enero de 2004 por un importe total de 330.907,52 euros.
- Cuenta 3100022, parcela en Javea sobre la que se construye la casa usada por los accionistas, figura en balance a 1 de enero de 2004 por un importe total de 39.510,68 euros.
- Cuenta 3100024, solar urbano comprado en 2002, figura en balance a 1 de enero de 2004 por un importe total de 114.192,30 euros.
- Cuenta 3100026, comprado en 2003 ya urbanizado y vendido en 2005, figura en balance a 1 de enero de 2004 por un importe total de 60.297,90 euros
- Cuenta 3100263, comprado en 2003 ya urbanizado y vendido el 31 de enero 2005, figura en balance a 1 de enero de 2004 por un importe de 78.020,21 euros.

Dentro de las partidas del inmovilizado, en la rúbrica de Terrenos y Construcciones, la reclamante señala en el anexo que incorpora a su escrito de alegaciones, como afectos los siguientes elementos:

- Cuenta 220002, solar industrial en Polígono Picaña, adquirido en 1989, fue urbanizado en 1994 y enajenado entre 2005 y 2006, figura en balance a 1 de enero de 2004 por un importe total de 350.299,36 euros.
- Cuenta 220004, solar urbano en Avenida de Francia, promovido por la empresa y que permanece en la empresa desde 1990, figura en balance a 1 de enero de 2004 por un importe total de 538.151,56 euros.
- Cuenta 2210011, son 17 parkings y 2 trasteros promovidos por la sociedad en la Avenida de Francia, siendo la declaración de obra nueva de 2003 y destinados en parte al alquiler, figura en balance a 1 de enero de 2004 por un importe total de 253.948,09 euros.

El resto de partidas de Terrenos y Construcciones se componen de:

- Cuenta 2210002 bajos destinado al alquiler, vendido el 5/01/2004, figura en balance a 1 de enero de 2004 por un importe de 287.428,33 euros.
- Cuentas 2210003 a 221007, bajos alquilados, figura en balance a 1 de enero de 2004 por un importe de 607.242,35 euros.
- Cuenta 2210008 viviendas compradas al promotor para venderlas, figura en balance a 1 de enero de 2004 por un importe de 124.925,77 euros.
- Cuenta 2200001, solar urbano que permanece en el activo de la sociedad desde 1989, se alquila a mediados del 2005, figura en balance a 1 de enero de 2004 por un importe de 120.367,95 euros.
- Cuenta 2200003, solar urbano Plaza Mestalla, adquirido en 1990 y vendido en el 2006, figura en balance a 1 de enero de 2004 por un importe de 666.352,45 euros.
- Cuenta 2200005, parcela pro indiviso en Torre en Conill, adquirida ya urbanizada, figura en balance a 1 de enero de 2004 por un importe de 46.150,31 euros.
- Cuenta 2200006, solar adquirido en 2002 y destinado al alquiler, existe un contrato de alquiler con el Casino 26/06/2006 aunque no esta hecha la obra, figura en balance a 1 de enero de 2004 por un importe de 3.190.208,22 euros.
- Cuenta 2200007, parcela rústica sin explotación agrícola, vendida el 9/01/2004, figura en balance a 1 de enero de 2004, figura en balance a 1 de enero de 2004 por un importe de 625.697,37 euros.

La tesis de la reclamante es que dentro de las partidas de existencias perteneciente al activo circulante, y de las partidas de "Terrenos y construcciones", excluidas las que considera afectas, la actividad desarrollada no es la promoción inmobiliaria sino la compraventa>>.

**QUINTO.-** En el fundamento jurídico quinto la sentencia recurrida sostiene lo siguiente:



<<La actividad inmobiliaria se caracteriza por unos ciclos productivos prolongados en el tiempo, en este sentido, las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad las empresas inmobiliarias, aprobadas por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 28 de diciembre de 1994, señalaban en su Introducción:

"Independientemente de que en la empresa inmobiliaria las existencias están constituidas por elementos cuya permanencia en la empresa puede ser superior a un año, la clasificación entre inmovilizado y existencias (activo fijo o circulante) para determinados elementos de la empresa vendrá determinada por la función que cumplan en relación con su participación en el proceso productivo. Por lo que un elemento inmobiliario pertenecerá al grupo de existencias si está destinado a transformarse en disponibilidad financiera a través de la venta como actividad ordinaria de la empresa, y un elemento pertenecerá al grupo de inmovilizado si se encuentra vinculado a la empresa de una manera permanente>>.

En el presente caso, queda claro que la entidad reclamante durante los ejercicios anteriores a 2004, ha desarrollado una actividad económica, bien participando en la urbanización terrenos o a través de la promoción de edificaciones, así, la propia entidad presentó su declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2003 acogiéndose al régimen general de Impuesto sobre Sociedades.

En este aspecto, tal como señala la propia exposición de motivos de la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, el régimen de sociedades patrimoniales sustituía al régimen de transparencia fiscal para las sociedades de mera tenencia de bienes. A tal efecto, dichas sociedades de mera tenencia de bienes, como señala la Sentencia de la Audiencia Nacional de 21 de marzo de 2002, recurso número 574/1999, citada por la reclamante en su escrito, se caracterizaban :

"...A) Que lo que auténticamente tipifica a una sociedad de mera tenencia de bienes es la permanencia constante de éstos en el patrimonio social, reduciéndose la actividad para con ellos a efectuar las actuaciones precisas para la conservación, lo cual implica que no se lleven a efecto actos de enajenación con los mismos, a no ser que tales actos sean total y absolutamente necesarios por circunstancias de cualquier índole para la conservación de los restantes bienes que continúan permaneciendo en el haber social>>.

En definitiva, dichas entidades carecían de una organización empresarial que les impedía intervenir en el mercado obteniendo resultados económicos de una forma permanente. Sin embargo, la reclamante, tal como señala la Inspección, interviene de una forma continua en el mercado, así, en los modelos 347 presentados por la entidad figuran los siguientes ingresos (I.V.A. incluido):1999: 7.775.651,80; 2000: 115.169,89; 2001: 1.793.038,46; 2002: 1971.246,63; 2003; 6.088.249,67; 2004: 16.002.097,51; 2005: 7.203.390,12; 2006: 29.181.296,63.

Dichos ingresos revelan que la entidad dispone de una organización empresarial que tiene carácter de permanencia, puesto que le permite intervenir en el mercado, obteniendo ingresos de una forma continuada. A tal efecto, pone de relieve la Inspección las vinculaciones de la sociedad con otras entidades con los mismos socios o administradores, domiciliadas en el mismo inmueble, algunas con actividades correspondientes a los epígrafes del Impuesto de Actividades Económicas "promoción de edificaciones" o "alquiler de locales industriales", donde, incluso, aparecen en las declaraciones del modelo 190 del ejercicio 2004 y siguientes, reflejados los trabajadores que la reclamante disponía en el ejercicio 2003. El propio Balance de la entidad a 1 de enero de 2004, según anexo 1 del escrito de la reclamante, recoge participaciones en sociedades (Edificio las Artes o Promomar) que se dedican a la promoción inmobiliaria, así, como participación en la U.T.E. Proara, cuya actividad es la urbanización.

En definitiva, no cabe duda de que la entidad dispone de una organización empresarial que le posibilita el ejercicio de una actividad económica continuada, como ponen de relieve los hechos anteriores.

En este orden de cosas, debemos rechazar las alegaciones de la reclamante sobre los terrenos y solares que permanecen en el balance de la empresa estén afectos a una mera actividad de compraventa, por los siguientes motivos:

1º La entidad ha desarrollado una actividad inmobiliaria, transformado bienes inmuebles para mejorar sus características y capacidades físicas y ofrecerlos en el mercado (en el sentido del Plan General de Empresas Inmobiliarias). Además, en los ejercicios 2004 y siguientes, se continúa en el desarrollo de dicha actividad inmobiliaria, como pone de manifiesto la venta de terrenos urbanizados de Torre en Conill (Bétera).

2º La ausencia de promociones del periodo 2004 a 2005, según certificado del Colegio Territorial de Arquitectos de Valencia adjuntado por la reclamante, no indica que la entidad haya cesado en su actividad inmobiliaria. La simple permanencia de los inmuebles en el balance de la entidad, no indica que dichos inmuebles no estén destinados a la actividad\* inmobiliaria desarrollada por la reclamante, ya que la actividad inmobiliaria se caracteriza por unos ciclos productivos prolongados en el tiempo, siendo posible que dichos bienes permanezcan transitoriamente en el activo de la entidad por las circunstancias propias del mercado inmobiliario.



En este sentido, permanecen en el balance de la entidad terrenos rústicos sin explotación agrícola, terrenos que no pueden tener más destino que afectarse al ejercicio de su actividad de promoción inmobiliaria, o permanece la cuenta 2200006, según la reclamante, solar destinado a alquilar, teniendo firmado un contrato de alquiler "con el Casino" el 26 de junio de 2006, aunque no está hecha la obra, solar que, por tanto, estaría destinado a una nueva promoción inmobiliaria. Por otro lado, figura en el activo del balance la cuenta 2300003 relativo a Construcciones en curso, según la reclamante, referida a la construcción de un inmueble en Javea para uso particular del socio.

3°. La venta de terrenos y solares, sin que hayan sido objeto de transformación física, no implica tampoco cese en dicha actividad inmobiliaria, ya que se trata de ingresos habituales y ordinario de las entidades que ejercen dicha actividad de acuerdo con lo establecido en la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 28 de diciembre de 1994, por la que se aprueban las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las Empresas Inmobiliarias, un elemento inmobiliario pertenece al grupo de existencias si está destinado a transformarse en disponibilidad financiera a través de la venta como actividad ordinaria de la empresa.

Por tanto, a juicio de este Tribunal, la entidad dispone de una organización empresarial dedicada al ejercicio de una actividad económica, no haciendo cesado en el ejercicio de dicha actividad como pretende la reclamante, encontrándose los distintos activos, calificados como existencias, o bien, como inmovilizado incluido en el epígrafe de "terrenos", afectos a dicha actividad.

Además, debemos tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 61.1 del Texto Refundido que excluye del cómputo de elementos no afectos a actividades económicas:

- Los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades económicas.
- Los que otorguen, al menos, el 5 por 100 de los derechos de voto y se posean con la finalidad de dirigir y gestionar la participación siempre que, a estos efectos, se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales.
- Aquellos cuyo precio de adquisición no supere el importe de los beneficios no distribuidos obtenidos por la entidad, siempre que dichos beneficios provengan de la realización de actividades económicas, con el límite del importe de los beneficios obtenidos tanto en el propio año como en los últimos diez años anteriores.

Por tanto, teniendo en cuenta los datos del anexo 1 de la reclamante, podemos considerar afectos a su actividad de promoción inmobiliaria los inmuebles que posee la sociedad, con excepción de los contabilizados en las cuentas del inmovilizado material 2210002 a 2210011, relativas a "Construcciones", se trata de inmuebles destinados al arrendamiento y viviendas adquiridas destinadas a su venta.

(...) Pues bien, queda claro que, como mínimo, más de la mitad del activo de la entidad se encuentra afecto al desarrollo de actividades económicas y ello, sin añadir otros elementos de activo afectos, tales como, elementos contabilizados en el inmovilizado (instalaciones técnicas, mobiliario, equipos de proceso de información...) que sirven al desarrollo de la actividad, saldos deudores reflejados en contabilidad, cuyo origen se encuentra en el desarrollo de la actividad económica llevada a cabo por la reclamante, las participaciones en entidades que otorguen más del 5 por 100 de los derechos de voto y se posean con la finalidad de dirigir y gestionar la participación, elementos cuyo precio de adquisición no supere el importe de los beneficios no distribuidos obtenidos por la entidad, siempre que dichos beneficios provengan de la realización de la actividad económica de promoción inmobiliaria etc.

Con respecto al ejercicio 2006, teniendo en cuenta los datos del anexo aportado por la reclamante (...) resulta que en la cuenta de clientes se refleja, entre otros, los siguientes saldos a 31 de diciembre de 2006:

- Cuenta 4306006, VILEIA URBANA S.L., por importe de 2.630.252,07 euros.
- Cuenta 4306007, P. ARMIÑANA PROMOCIONES INMOBILIARIAS S.L., por importe de 15.935.688,88 euros.

El origen de dichos saldos se encuentra en las siguientes transmisiones de inmuebles.

- Venta en escritura pública de 22 de diciembre de 2006 de parcela de terreno sita en Valencia, en la confluencia de las calles Antonio Suárez y Chile, a la mercantil P. ARMIÑANA PROMOCIONES INMOBILIARIAS S.L., siendo el precio de venta acordado de 16.323.869,72 euros, más una cuota de I.V.A. de 2.611.819,16 euros, pactándose el pago de 3.000.000 de euros en el acto de la firma de la citada escritura y el resto del precio y el I.V.A. mediante la entrega de dos pagarés con vencimiento el 16 de abril de 2007.

- Venta en escritura pública de 18 de diciembre de 2006 de una parcela a la mercantil VILEIA URBANA S.L., siendo el precio de venta acordado de 2.417.711,71 euros, más una cuota de IVA de 386.833,87 euros, pactándose el pago de 150.253,03 euros en el acto de la firma de la escritura y el resto mediante pagarés de diversos vencimientos.



Por tanto, queda claro que los saldos deudores reflejados en contabilidad con las entidades VILEIA URBANA, S.L., y P. ARMIÑANA PROMOCIONES INMOBILIARIAS S.L. son elementos afectos ya que incorporan derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades económicas, por lo que, como mínimo, más de la mitad del activo de la entidad se encuentra afecto al desarrollo de actividades económicas y ello, sin añadir otros elementos de activo afectos, tales como, elementos contabilizados en el inmovilizado (instalaciones técnicas, mobiliario, equipos de proceso de información...) que sirven al desarrollo de la actividad, participaciones en entidades que otorguen más del 5 por 100 de los derechos de voto y se posean con la finalidad de dirigir y gestionar la participación, elementos cuyo precio de adquisición no supere el importe de los beneficios no distribuidos obtenidos por la entidad, siempre que dichos beneficios provengan de la realización de la actividad económica de promoción inmobiliaria etc.

En consecuencia, los elementos patrimoniales figuran en el activo del balance, en su mayor parte, se encuentran afectos a una actividad económica, la promoción inmobiliaria, siendo habitual y se consideran ingresos ordinarios de dicha actividad, según el Plan General de Contabilidad aplicable a las empresas inmobiliarias aprobado por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 28 de diciembre de 1994, las ventas de terrenos o solares en el ejercicio de la misma, con lo que la reclamante no cumple los requisitos para tributar en el régimen especial de sociedades patrimoniales, siendo aplicable el régimen general del Impuesto sobre Sociedades".

**SEXTO.-** Tras reproducir, haciéndolos suyos los argumentos del acto impugnado, la Sala de instancia, recuerda la jurisprudencia, y en concreto la sentencia de esta Sala de 8 de Noviembre de 2012 (RC 3766/2010), que sostiene que " (...) no podía validamente acogerse en el ejercicio 2003 al régimen especial de sociedades patrimoniales, habida cuenta de la existencia de una actividad económica de venta de inmuebles que trae causa directa de la promoción llevada a cabo con anterioridad, actividades las dos que caen dentro del objeto social de aquella hasta el año 2004, en el que éste se modificó,...). Tampoco resulta útil a los fines perseguidos en este recurso de casación el alegar, con fundamento en el transcrito artículo 25 de la LIRPF, la inexistencia de actividad económica alguna al no contar con local ni persona con contrato laboral al efecto para desarrollarla, pues dichas circunstancias han de ser interpretadas teniendo en cuenta el conjunto de la realidad societaria, como se dijo en la Sentencia de esta Sala de 28 de octubre de 2010 (RCUD 218/2006). Cita también en este sentido la STS de 20 de Noviembre de 2012 (RC 1316/2010), donde se sostiene que: " La recurrente trata de restar importancia a la integración en la Junta de Compensación, aludiendo a que es ésta y no los propietarios quién realiza la actividad económica de promoción inmobiliaria, y que la entidad, como miembro de la Junta de Compensación, se limita a pagar derramas, habiéndose transmitido la mayoría de los terrenos antes de que se iniciaran las obras de urbanización. Sin embargo, estas alegaciones resultan insuficientes para desvirtuar la conclusión a que llegó la Sala, ante las circunstancias concretas, entre las que no cabe olvidar el objeto social, tratarse del terreno controvertido del único activo y de la aportación del mismo a una Junta de Compensación para la edificación. Tampoco puede aceptarse, frente al criterio de la sentencia impugnada, la inexistencia de local ni de persona dedicados en exclusiva y a jornada completa, requisitos exigidos en el Art. 25.2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta para que pudiera ser calificada actividad desarrollada como económica, al afectar esta regla a los casos de arrendamientos o compraventa de inmuebles, supuesto distinto al litigioso, y la falta del transcurso del plazo de tres años entre la afectación y la venta establecido en el Art. 26.3 de la misma ley, al no ser determinante la fecha de inicio de la ejecución del planeamiento sino la de la modificación de la normativa urbanística que luego permitió la urbanización, por tratarse de entidad constituida para el desarrollo de actividad inmobiliaria que contaba con un terreno como único activo.(...) ." (FJ 4º).

En el mismo sentido, cita la sentencia recurrida las STS de 24 de octubre de 2013 (R.C. 4609/2011), de 4 de Noviembre de 2013 (RC 6388/2011), o la de 24 de Marzo de 2014 (RC 1518/2013).

**SÉPTIMO.-** Pues bien, la sentencia recurrida sostiene que ha de desestimarse el recurso por las siguientes consideraciones:

1) Como señala el TEAR y confirma la Jurisprudencia del T.S., - STS. antes reseñada de 8 de noviembre de 2012, RC. 3766/10, FJ 3,- la actividad empresarial se caracteriza por unos ciclos productivos prolongados en el tiempo.

2) La actora está dada de alta hasta el 1-1-2004 en el epígrafe 833.1 del I.A.E. "Promoción de edificaciones", y aunque este dato no sea definitivo si es un indicio que hay que tener en cuenta.

Y las mismas circunstancias se producen en cuanto a su objeto social, que según el artículo 2 de sus Estatutos, "incluye la construcción de fincas urbanas".

3) En el ejercicio 2003, tributaba en régimen general y contaba con personal. Este fue dado de baja en la sociedad en aquel año, figurando dichos trabajadores, es decir, los que tenía la recurrente en el ejercicio 2003 en las declaraciones del modelo 190 del ejercicio 2004 y siguientes de otras sociedades, con los mismos socios o administradores, domiciliadas en el mismo inmueble, que constituye su domicilio fiscal/social sito en plaza San





*Luis Beltrán nº 1 de Valencia. Y esta afirmación no supone desconocer la personalidad jurídica de la propia recurrente, ni establecer ningún tipo de vinculación.*

*4) De ese extremo, y de los ingresos presentados por la sociedad en los modelos 347, relativos a los ejercicios 1999 a 2006, ambos inclusive, se deduce que disponía de una organización empresarial con carácter de permanencia, interviniendo en el mercado de forma continua.*

*5) El obligado tributario es una entidad mercantil con fines lucrativos.*

*6) La recurrente realizó una actividad de promoción inmobiliaria en los ejercicios 2004 y 2005 respecto de los terrenos de la urbanización Torre de Conill, sitios en Bétera, terrenos que se vendieron tras un proceso de transformación jurídica, es decir, de su urbanización, por la sociedad "Compañía de San Luis Beltrán 1, S.A.", entidad absorbida por la recurrente, quien asumió los riesgos de la operación subrogándose en los derechos y obligaciones de la absorbida ( art. 90.1 del R.D.L. 4/2004 del TRLIS ), terrenos que fueron enajenados por la recurrente.*

*Y es que como decíamos en la sentencia de esta Sala de 16 de junio de 2015, recurso 304/2012 , FJ 3, "En suma, existió una "transformación jurídica" de las mismas, (ya indicamos en nuestra sentencia de 4 de diciembre de 2008, recurso 314/2005 , FJ 4 que "se trata de una actividad típica y característicamente empresarial la de transformar bienes inmuebles de naturaleza urbanizable (o rústicos en este caso) en terrenos urbanos de promoción inmobiliaria". Como ha declarado la STS de 4 de marzo de 2014 . RC 1518/2013 , FJ 1 "no a la promoción inmobiliaria, actividad de mayor amplitud, que incluye además del alquiler o la venta del producto final la adquisición del suelo y su transformación hasta alcanzar el estado físico y jurídico que permite la edificación del mismo conforme a los parámetros fijados en la ordenación urbanística".*

*En 2006, se realizan diversas operaciones de venta de parcelas, una finca urbana y la participación social del 33,33% que el obligado tributario tenía de la entidad Edificio Las Artes, S.L. empresa de promoción inmobiliaria (pág. 3/27 del Acuerdo de Liquidación del 2006, de 25 de septiembre de 2009). En ese año los beneficios declarados de la entidad ascendieron a 21.184.472,37 euros (pág. 5/8, del Acta A02 71581782).*

*7) Y en lo que respecta a la afectación de los terrenos, esta Sala debe partir, pues no se han desvirtuado sus razonamientos a través de la correspondiente prueba pericial de los datos económicos contenidos en la resolución del TEAR en la que no solo se reseñan determinadas diligencias de la Inspección, sino cifras del anexo 1 del reclamante, llegando dicho órgano administrativo, a la conclusión, en el año 2006, conclusión aceptada por esta Sala, que los elementos que figuran en el activo del balance se encuentran, en su mayor parte afectos a la actividad de promoción inmobiliaria, que esta es habitual y que los ingresos ordinarios que obtiene se consideran ingresos ordinarios de esa actividad, con lo que la reclamante no cumple con los requisitos para tributar en el régimen de sociedades patrimoniales.*

*Y el examen del TEAR (folio 11/17) se realiza, atendiendo a los datos del anexo aportado por la recurrente en fechas 31/03/2006, 30/06/2006, 30/09/2006 y 31/12/2006.*

*8 ) En cuanto al régimen más beneficioso al que alude la demanda, basta referir, como dice esta en su pág. 56, que las sociedades tributaban, si eran patrimoniales, al 15%, a diferencia del régimen general, al 35%,*

*Y claro, la recurrente no cumplía con los requisitos de sociedad patrimonial durante más de 90 días del ejercicio social (artículo 61.1.b) del RDLIS 4/2004.*

*9) Téngase en cuenta, que en el caso de autos, no estamos ante simples actos que reflejen voluntad de iniciar una actividad de promoción inmobiliaria y, por tanto ante meros actos internos de la sociedad, sino ante el ejercicio efectivo de una actividad de promoción inmobiliaria, siendo el dato decisivo no quien realiza la actividad material de ejecución, sino el giro empresarial consistente en contar con terrenos como bienes afectos a la actividad de la compañía, que se incorporan a un proceso urbanístico para su transformación y su enajenación a terceros, en cumplimiento de su objeto social, es decir, la ordenación por cuenta propia de medios de producción con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.*

*Estas argumentaciones no han sido desvirtuadas por los documentos acompañados por la parte a su demanda*

*10) Y como dice la resolución recurrida F.J.5 "Por tanto, este Tribunal no puede sino confirmar la conclusión obtenida en las anteriores instancias en cuanto a que la entidad dispone de una organización empresarial dedicada al ejercicio de una actividad económica, no habiendo cesado en el ejercicio de dicha actividad como pretende la reclamante, encontrándose los distintos activos, calificados como existencias, o bien, como inmovilizado incluido en el epígrafe de "terrenos", afectos a dicha actividad.*

*Como se ha señalado anteriormente, acreditado que la entidad se dedica efectivamente a la actividad de promoción inmobiliaria de terrenos y atendidas las demás circunstancias concurrentes expuestas anteriormente,*



todos los terrenos de la entidad deben considerarse afectos a dicha actividad, tanto los que constituyen elementos del inmovilizado por estar destinados a servir de forma duradera en la actividad de la empresa, como los que merecen la calificación de existencia por estar destinados a transformarse en disponibilidad financiera a través de la venta como actividad ordinaria de la empresa. Por ello, en el presente caso, acreditada asimismo la realización de la actividad de promoción inmobiliaria, no cabe sino concluir que resulta improcedente el régimen de sociedad patrimonial, debiendo tenerse en cuenta que estamos ante un supuesto en el que la realización por la entidad de la actividad de promoción inmobiliaria no se discute sino que de lo que se trata es de determinar la afectación o no a dicha actividad de determinados terrenos.

Se confirma así que la reclamante no cumple los requisitos para tributar en el régimen especial de sociedades patrimoniales, siendo aplicable en el ejercicio 2006 el régimen general del Impuesto sobre Sociedades".

**OCTAVO.- Primer motivo de casación.-Infracción de lo dispuesto en el artículo 67, apartado 1, de la Ley Jurisdiccional 29/1998 (LICA), por cuanto dispone que "La sentencia ... decidirá todas las cuestiones controvertidas en el proceso", y el artículo 239.1 de la ley 58/2003 LGT, y el artículo 24.1 de la Constitución de tutela efectiva de los tribunales.**

Sostiene la recurrente que la sentencia incurre en incongruencia omisiva pues no ha contestado a varias de las pretensiones deducidas por esta parte procesal.

Sostiene que la sentencia de la Audiencia Nacional no entra a conocer del motivo del recurso consistente en que la resolución del TEAC debe ser declarada nula al no ser procedente la reposición o retroacción de actuaciones que ha sido ordenada por el citado Tribunal para integrar en el procedimiento un trámite que había sido omitido por la propia Administración, el de la Tasación Pericial Contradictoria.

Sin embargo, como sostiene la sentencia es la propia parte la que en el trámite de alegaciones del recurso de alzada presentado por la propia Administración solicita subsidiariamente que se le de la oportunidad de acudir a la tasación pericial contradictoria, por lo que no existe falta de respuesta. El motivo de la recurrente podría ser estimado si la recurrente, prescindiendo de impugnar el fondo del asunto hubiera basado su recurso en la supuesta indefensión que le hubiera producido la Administración, pero habiéndolo solicitado la misma con carácter subsidiario, la resolución del TEAC no hace sino acceder a su solicitud, por lo que el motivo ha de ser desestimado en este punto.

En segundo lugar dentro de este motivo, la sentencia no entra a conocer de los motivos de impugnación segundo y tercero de la demanda, sino que se ha limitado a manifestar "... que la resolución del TEAC posee una amplia fundamentación.." manifestando que la resolución del TEAC tiene 30 páginas y nuestra demanda 115 folios, todo ello para justificar la fundamentación de la resolución del TEAC (motivo segundo) y "... que los órganos administrativos no quedan vinculados por la calificación que de los hechos hagan los órganos de la Inspección..." (motivo tercero).

Sostiene la recurrente que la sentencia no da respuesta a todas las cuestiones incluidas en el escrito de alegaciones complementario así como las relativas a la incongruencia extra petitum y las inexactitudes fácticas y jurídicas de la resolución del TEAR y del TEAC., aunque reconoce que en algunos casos, debe reconocerse que el principio de la tutela judicial quedó satisfecho mediante una respuesta tácita, pues de la sentencia de la Audiencia Nacional se dedujo razonablemente que había valorado tanto la pretensión como los motivos fundadores de la respuesta tácita.

Sin embargo, existen cuestiones planteadas que al no resolverse, ni por el TEAR, ni por el TEAC, ni por la Audiencia Nacional:

a) El TEAR en su resolución vulneró el principio de la congruencia procesal, al resolver más allá o fuera de las peticiones de las partes o de las pretensiones formuladas, pues se pronunció sobre cuestiones diferentes a las planteadas e introdujo un nuevo motivo de impugnación, al ampliar y modificar la secuencia de los hechos en que la Inspección de Hacienda se basó para practicar su liquidación, y además basándose en la prueba aportada al expediente por la propia recurrente. No se limitó el TEAR a dar un nuevo razonamiento o argumento jurídico al criterio defendido por la Inspección, pues el TEAR no queda sujeto, en el razonamiento jurídico que le sirve de motivación para el fallo, a las alegaciones de las partes, sino que introdujo nuevos hechos o hechos no recogidos en las actuaciones inspectoras, en las actas o en el acuerdo de liquidación y que, como fundamento de su defensa, aportó esta parte.

Dicha información aportada por la recurrente se completó, vía anexo, con unos cuadros en los que, por trimestres, se resumía en cifras el montante de los activos afectos y el de los no afectos, y de las que resultaba un porcentaje de no afectación, que permitía decidir acerca de si durante más de noventa días del ejercicio social (por ello los cuadros eran de periodicidad trimestral) más de la mitad del activo no estaba afecto a una actividad económica.



Dicha información detallada no constaba en los acuerdos de liquidación, ni en las actas ni en sus informes ampliatorios. El acuerdo de liquidación de la Inspección de Hacienda no contemplaba la evolución trimestral de los activos, según las altas y las bajas, procedentes de compras o de ventas de inmuebles, ni tampoco se refería a la totalidad de los activos, por lo que las conclusiones, según se expuso ante el TEAR, eran parciales e insuficientes para saber si esta entidad era o no una sociedad patrimonial. La Inspección de Hacienda obviaba la cuestión del plazo temporal exigido por la norma para que una sociedad se convierta en patrimonial: que más de noventa días más de la mitad del activo esté no afecto a una actividad económica, y ello porque en ningún momento hizo un estudio trimestral ni contempló como los activos evolucionaban trimestralmente.

Tanto es así, que la propia resolución del TEAR reconoce en dos momentos (cuando hace un desglose de las partidas del activo por cuentas contables y cuando recoge en unos cuadros los porcentajes del activo afecto y no afecto por trimestres) que dicha información fue suministrada por la propia entidad recurrente en cuaderno anexo, reconociendo, a su vez, que dicho trabajo de detalle, cuenta por cuenta y por trimestres, no ha sido realizada por la Inspección de Hacienda, lo que queda corroborado, como veremos, por la sentencia recurrida.

En definitiva, la recurrente sostiene que más allá de los hechos acreditados en gestión, los Tribunales Económico-Administrativos y la sentencia desestima la pretensión del recurrente ampliando su razonamiento con los datos que la misma parte les había facilitado.

Sin embargo, la Administración lo que hace es utilizar la prueba aportada por el recurrente, que si lo hace para su beneficio, ha de estar también a su perjuicio, y tan solo para refrendar la conclusión a la que ya había llegado anteriormente, pues lo decisivo es que según la sentencia la sociedad recurrente se dedicaba a la actividad inmobiliaria, sin que el hecho de que pueda cambiar sus estatutos en un determinado momento altere esta circunstancia, pues según la jurisprudencia de esta Sala, al tratarse de una actividad prolongada en el tiempo, este carácter se prolonga aunque se halla cesado formalmente en la actividad, si se realizan actuaciones que van ligadas necesariamente a la culminación del proceso urbanístico. En consecuencia existe al menos una tática respuesta en la sentencia, por lo que no se aprecia la incongruencia denunciada y el motivo ha de ser desestimado.

En cuanto a la alegación efectuada ante el TEAC de la existencia de errores e inexactitudes, tácticos y jurídicos, en las actas y en los acuerdos de liquidación, pues se trata de afirmaciones carentes de toda base probatoria, meros indicios o suposiciones de la Inspección, y que la resolución del TEAC no entra valorar, incurriendo en incongruencia omisiva, y que la sentencia de la Audiencia Nacional también pasa por alto, incurriendo, a su vez, en incongruencia omisiva; o la no valoración de todas las pruebas presentadas, como es el caso de los certificados del Colegio de Arquitectos de Valencia, han sido rechazadas al menos tácitamente por la sentencia impugnada, cuya apreciación de la prueba, según reiterada jurisprudencia no puede ser revisada en casación, salvo que incurra en irracionalidad o vulneración de las normas que la regulan, lo que aquí no ocurre, por lo que el motivo ha de ser desestimado.

**NOVENO.-Segundo motivo. Infracción del artículo 61 del texto refundido del Impuesto sobre Sociedades , aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004 de 5 de marzo, y del artículo 75 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 28 de diciembre), en relación con los artículos 25 y 27 del Real Decreto Legislativo 3/2004 de 5 de marzo , por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias (130E de 10 de diciembre) y la jurisprudencia emanada de los tribunales, por cuanto (la sentencia impugnada) supone el rechazo a la posibilidad de aplicar el régimen de sociedades patrimoniales por parte de mi representada, a pesar de que más del 50 por 100 de su activo no se encontraba afecto a actividades económicas.**

Como sostiene el Abogado del Estado el recurrente al exponer el motivo, insiste en los argumentos que hizo valer en la demanda. En síntesis:

a.- El régimen de sociedades patrimoniales no es voluntario ni potestativo; es un régimen cuya aplicación depende del cumplimiento de una serie de requisitos establecidos por el legislador.

b.- El examen de los activos de la sociedad exige fijar claramente el importe del activo no afecto, no a una fecha determinada, sino durante un plazo de más de noventa días, por lo que es imprescindible examinar la evolución de los activos durante el ejercicio.

c.- Una de las cuestiones de mayor trascendencia es la referida al deslinde entre la actividad de compraventa de inmuebles y la de urbanización de terrenos y de promoción inmobiliaria; en este punto, la recurrente, en tanto que propietaria de terrenos afectos por un programa de actuación integrada (PAI), respecto de los que no ha actuado como agente urbanizador, ni ha efectuado obras directas de transformación, no puede considerarse como promotora inmobiliaria.



d.- A efectos de apreciar la existencia de actividad económica no es determinante ni el volumen de ingresos de la entidad, ni estar de alta en el IAE, ni el objeto social, ni la calificación dada por la contabilidad a los activos, como inmovilizado o como circulante.

e.- Para la Inspección existe un grupo constituido por la recurrente y por dos sociedades vinculadas con ella, lo que implica que aquélla ejerce una actividad de promoción inmobiliaria. La supuesta existencia de ese grupo se fundamenta en las siguientes circunstancias: domicilio compartido, traspaso de personal y ejercicio de la actividad de promoción inmobiliaria por las entidades vinculadas.

f.- La relación de vinculación autoriza para valorar a precios de mercado la operación vinculada pero no permite presumir que se es promotor inmobiliario.

Realiza el Abogado del Estado en su escrito de oposición un análisis de la jurisprudencia aplicable.

Frente a la consideración del recurrente de que las sentencias del Tribunal Supremo que abordan esta cuestión exigen, para apreciar la existencia de una actividad económica de promoción inmobiliaria, la existencia de operaciones de ejecución urbanística., recuerda el Abogado del Estado, que si bien es cierto que la mayor parte de las sentencias se han referido a supuestos en los que la supuesta sociedad patrimonial ha comenzado a realizar actos de ejecución urbanística, de esa constatación no se deriva que la realización de dichos actos sea una condición necesaria para que pueda hablarse de ejercicio de una actividad de promoción inmobiliaria.

Así la sentencia de 20 de noviembre de 2012, rec. cas. 1316/2010 (12.1 2012/10898), frente a la alegación de la recurrente de que los terrenos estuvieron inactivos, afirma.

*<<Esta circunstancia, sin embargo, no puede ser decisiva para la suerte del motivo. porque si bien el hecho de que en el objeto social se recogiera la actividad de promoción inmobiliaria no es suficiente para apreciar que se ejerciese realmente una actividad económica, no cabe desconocer que posteriormente los terrenos fueron incluidos en un proceso de gestión urbanística como consecuencia de una modificación del planeamiento, una vez constituida la Junta de Compensación pertinente, situación que altera el planteamiento de la recurrente, respecto al ejercicio 2003. que es cuando se producen las transmisiones de las parcelas resultantes del proceso de urbanización a terceros.*

*La recurrente trata de restar importancia a la integración en la Junta de Compensación, aludiendo a que es ésta y no los propietarios quién realiza la actividad económica de promoción inmobiliaria. y que la entidad, como miembro de la Junta de Compensación, se limita a pagar derramas, habiéndose transmitido la mayoría de los terrenos antes de que se iniciaran las obras de urbanización. Sin embargo, estas alegaciones resultan insuficientes para desvirtuar la conclusión a que llegó la Sala, ante las circunstancias concretas. entre las que no cabe olvidar el objeto social tratarse del terreno controvertido del único activo de la aportación del mismo a una Junta de Compensación para la edificación>>.*

En la sentencia de 10 de mayo de 2013, rec. cas. 4882/2011 (RJ 2013/4663) también se examina un supuesto de aportación de las fincas a junta de compensación, actuando esta como fiduciaria, sin que se transmita a la misma la propiedad de los terrenos. El Tribunal Supremo confirma la apreciación del tribunal de instancia que considera que el recurrente "ordena por cuenta propia los recursos necesarios para situar el terreno en condiciones de ser enajenado u ofrecido al mercado una vez urbanizado", concurriendo además otros elementos de prueba como el objeto social y el hecho de que el terreno es el único activo de la entidad.

Un supuesto similar se examina en la sentencia de 4 de noviembre de 2013, rec. cas. 6388/2011 (RJ 2013/7530): los bienes se aportan a una junta de compensación que realiza los trabajos de urbanización por cuenta y en beneficio de la sociedad recurrente, vendiendo posteriormente los bienes urbanizados en el mercado inmobiliario, valorándose también otros elementos como el objeto social y el alta en registros fiscales como sociedad de promoción inmobiliaria.

La sentencia de 3 de abril de 2014 (rec. cas. 519/2011 ), confirma la existencia de actividad económica habiéndose aportado los terceros a junta de compensación que llevó a efecto las obras de urbanización, enajenándose posteriormente por la recurrente las parcelas adjudicadas.

La sentencia de igual fecha, 3 de abril de 2014, recaída en el rec. cas. 6437/2011 ( R.1 2014/2871 ) se detiene en el análisis de la actividad económica de promoción inmobiliaria y examina el momento en que los terrenos pueden entenderse afectos a la actividad. A continuación se reproducen los razonamientos sobre esas dos cuestiones:

- Actividad de promoción inmobiliaria:

*<<En efecto, la promoción inmobiliaria consiste en el desarrollo urbanístico del suelo para poner en el mercado inmobiliario parcelas que antes no estaban en el mismo por sus condiciones tanto físicas como jurídicas. En*





este sentido, resulta evidente que con la específica actividad de promoción, distinta tanto de la de compraventa de inmuebles como de la de construcción, se transforman parcelas, transformación que es tanto física mediante su urbanización, para lo que, de forma independiente o mediante su integración en Juntas de Compensación, los propietarios incurren en una serie de gastos -- deducibles-- con ocasión de las obras que en dichas parcelas han de ejecutarse para que adquieran el carácter de urbanizadas: como transformación jurídica. la calificación y, consecuentemente, el uso y utilidad del suelo afectado se modifica, resultando de tal modificación un producto, las parcelas urbanizadas, susceptibles de que en las mismas se construyan edificaciones para distintos usos, completamente distinto al producto inicial, para lo que se han ordenado medios. no sólo mediante la aportación del propio suelo, sino mediante la aportación de los fondos necesarios para que tal transformación se opere, pues la ejecución de las obras necesarias y la actuación ante las Administraciones competentes requiere de los fondos que lo permitan, es decir, que se ordenen medios financieros a tal fin.

En el caso que nos ocupa, los terrenos fueron objeto de urbanización, habiéndose producido por tanto la transformación física de los mismos. En consecuencia, existe actividad económica de promoción, siendo irrelevante, en tal caso que la recurrente careciese de medios organizativos propios o no dispusiese de local y persona empleada, pues tales requisitos se predicen de la compraventa de inmuebles sin transformación.

Mientras la compraventa de inmuebles es una actividad meramente comercial en la que se vende lo comprado sin transformación alguna, en la promoción inmobiliaria hay una transformación del inmueble adquirido, sea por su urbanización, construcción o rehabilitación. operaciones éstas normalmente subcontratadas. Pero el hecho de que la transformación del inmueble de que se trate sea objeto de subcontratación en absoluto significa que desaparezca la ordenación por cuenta propia de los factores de producción que caracteriza la actividad económica conforme a la Ley del IRPF.

En definitiva. la entidad aportó terrenos de su propiedad a la Junta de Compensación y. una vez llevadas a cabo las obras de urbanización, le fueron adjudicadas las parcelas correspondientes. parcelas que fueron transmitidas y que generaron las plusvalías que se someten a tributación. Así pues, los solares vendidos, tal y como resulta del informe ampliatorio al acta emitido, pertenecían a la recurrente por adjudicación de la correspondiente Junta de Compensación. conforme al Proyecto de Compensación. estando en casi todos los casos la urbanización pendiente de concluir al tiempo de enajenarse. pero realizándose las ventas de las parcelas en concepto de va urbanizadas por lo que las escrituras públicas de venta introducían la siguiente declaración: "Al ser transmitida la parcela objeto de la presente escritura en concepto de totalmente urbanizada, la parte vendedora hará frente a cuantos gastos, derramas. indemnizaciones o cualesquiera otros conceptos correspondan a la indicada parcela y que sean derivados de la urbanización y/o pertenencia a la Junta de Compensación. La liquidación final que realice dicha Junta será a favor o en contra de la parte vendedora.

Toda vez que es la recurrente la que ordena por cuenta propia los recursos necesarios para situar los terrenos en condiciones de ser enajenados u ofrecidos al mercado una vez urbanizados o estando en curso de urbanización es obvio que se cumplen las condiciones exigidas por el artículo 25.1 de la Ley 40/98 para concluir que nos encontramos ante una actividad económica de promoción inmobiliaria>>.

- Momento de afección de los bienes a la actividad

<<En último término no puede identificarse como pretende la recurrente, el momento de afección de los terrenos a la actividad empresarial de promoción inmobiliaria con el inicio de las obras de urbanización. Pues el desempeño de dicha actividad empresarial es anterior al inicio de las obras de promoción siendo así que se sitúa, en el caso que se enjuicia, en el acto de constitución y aportación a la sociedad, de forma que, con independencia del momento concreto en que se hayan iniciado las obras de promoción, lo que resulta evidente, como apreció la Sala de instancia, es que dicha actividad se venía desarrollado por la sociedad desde su inicio, pues incluso la referida actividad requiere una serie de actos previos --fases previas a la ejecución material-- al inicio de las obras que, indudablemente, deben calificarse de actividad de promoción>>.

En la sentencia de 27 de octubre de 2014, rec. cas. 4428/2012, citada por la Audiencia Nacional, también concurre el hecho de la aportación de los terrenos a un proyecto de reparcelación, desarrollado en este caso por el sistema de cooperación. No obstante, la sentencia insiste en que:

<<Poco importa que la ejecución urbanística fuera llevada a cabo en este caso por el sistema de cooperación. en el que las obras de urbanización las realiza la Administración con cargo a los propietarios. pues el dato decisivo en nuestra jurisprudencia no es quién desarrolla la actividad material de ejecución urbanística (en el sistema de compensación tampoco la asumen directamente los propietarios, sino a través de una junta de compensación en la que se integran) sino el giro empresarial consistente en contar con terrenos como bienes afectos a la actividad de la compañía, que se incorporan a un proceso urbanístico para su transformación y se enajenan a terceros en cumplimiento del objeto social, esto es. la ordenación por cuenta propia de medios de producción con la finalidad de intervenir en la producción o distribución del bienes o servicios.



*Por la misma razón, carecen también de relevancia tanto la mayor o menor intensidad de la intervención de la sociedad en la elaboración del proyecto de reparcelación que sirvió de marco para la ejecución de la ordenación urbanística, como el dato de que no estuviera dado de alta en el correspondiente epígrafe de "impuesto sobre actividades económicas"...-*

*Por último, la sentencia de 26 de febrero de 2015, rec. cas. 3263/2012 ( 111 2015/1087 ) frente a las alegaciones del recurrente que considera que nunca llegó a comenzar el ejercicio de la actividad de promoción inmobiliaria, debiendo entenderse iniciada dicha actividad cuando comienza la transformación física del terreno. En este caso la Sala, después de dejar sentado que el resultado final de la actividad desarrollada por el recurrente fue la adjudicación, como consecuencia del proyecto urbanístico, de derechos de aprovechamiento que fueron objeto de transmisión antes de la aprobación definitiva del mencionado proyecto, manifiesta:*

*"En esta situación no puede identificarse el momento de afección de los terrenos a la actividad de promoción inmobiliaria con el inicio de las obras de urbanización. pues el desempeño de dicha actividad empresarial es anterior al inicio de las obras. situándose en el caso que se enjuicia con la modificación de los Estatutos, y cesión de los derechos urbanísticos por parte del Real Murcia, que determinó una serie de actos previos para situar los terrenos en condiciones de ser enajenados u ofrecidos al mercado una vez urbanizados o estando en curso de serlo>>.*

Concluye el Abogado del Estado que la doctrina que resulta de las citadas sentencias puede resumirse de la siguiente forma:

- La actividad de promoción inmobiliaria consiste en la transformación de parcelas, transformación que es tanto física, mediante su urbanización, para lo que, de forma independiente o mediante su integración en Juntas de Compensación, los propietarios incurren en una serie de gastos – deducibles– con ocasión de las obras que en dichas parcelas han de ejecutarse para que adquieran el carácter de urbanizadas; como transformación jurídica, la calificación y, consecuentemente, el uso y utilidad del suelo afectado se modifica, resultando de tal modificación un producto, las parcelas urbanizadas.
- En la mayoría de los casos examinados las parcelas son aportadas a junta de compensación (o desarrolladas por otro sistema), enajenándose previa transformación física y jurídica, por lo que no hay duda de que se ha desarrollado una actividad económica.
- No obstante, las sentencias ponen de manifiesto que quién sea la persona que lleve a cabo la ejecución material de las actuaciones urbanísticas es un dato que carece de trascendencia.
- En otros supuestos resulta que al tiempo de enajenar las fincas no ha concluido el proceso de urbanización o no se han iniciado las actuaciones materiales de ejecución del planeamiento. Las sentencias ponen entonces el acento en el giro empresarial que consiste en contar con unos terrenos que se incorporan a un proceso urbanístico para su transformación y se enajenan a terceros, es decir, se sitúan los terrenos en condiciones de ser enajenados u ofrecidos al mercado una vez urbanizados o en condiciones de serlo, a cuyo efecto es necesario desarrollar una serie de actos previos, –fases previas a la ejecución material– al inicio de las obras que, indudablemente, deben calificarse de actividad de promoción. Por eso, la "afección" de los bienes al ejercicio de la actividad empresarial puede ser, y de hecho es, anterior a la ejecución material de las actuaciones urbanísticas.
- Por último, para calificar la actividad deberán tomarse en consideración todos los elementos de hecho concurrentes, sin que pueda atribuirse una particular trascendencia a cada uno de ellos tomado de forma aislada (objeto social, IAE, composición del activo, contabilización de los terrenos como existencias, participación efectiva en la elaboración del planeamiento).

Como sostiene la parte recurrida, la sentencia impugnada, expone el Fundamento Sexto las razones que le llevan a concluir que la sociedad desarrollaba una actividad de promoción inmobiliaria y que la práctica totalidad de los activos estaban afectos a dicha actividad, con base en el giro o tráfico empresarial desarrollado por la sociedad y en el cúmulo de indicios puestos de manifiesto en el expediente, siguiendo la doctrina jurisprudencial .

La recurrente centra el debate en la prueba de que durante más de noventa días existieran bienes no afectos a la actividad en un porcentaje superior al 50%. Sin embargo, tanto el TEAR en su resolución, como la Audiencia Nacional en su sentencia, consideran que todos los indicios (actividades de transformación urbanística, objeto social. IAE, desplazamiento de trabajadores, tributación anterior en el régimen general, actuaciones continuadas de compraventa de suelo, etc.), valorados conjuntamente, llevan a concluir que la entidad desarrollaba una actividad de promoción inmobiliaria.



Como sostiene el Abogado del Estado todas estas circunstancias de la actividad apreciadas conjuntamente, determinan el resultado. Dicho resultado, la inaplicación del régimen propio de las sociedades patrimoniales, no vulnera el art. 61 TRÍIS, ni la jurisprudencia que lo ha interpretado. El motivo ha de ser desestimado.

**DÉCIMO.- Tercer motivo. Infracción del art. 9.3 de la Constitución y de la jurisprudencia en materia de valoración de la prueba, por considerarla irrazonable e ilógica, conduciendo a resultados inverosímiles y evidenciando un ejercicio arbitrario del poder jurisdiccional.**

A juicio de la recurrente se infringen los art. 9 y 24 CE, atentando a la seguridad jurídica, "en cuanto a la utilización tergiversada de las pruebas e informes aportados por esta parte al procedimiento como elementos probatorios en defensa de sus pretensiones, siendo que, a través de la utilización de las mismas, vino a añadir un hecho o cuestión nueva que la propia Administración no había tenido en cuenta al dictar el acuerdo, que solo por esta razón dichas resoluciones debieron ser anuladas..." "es decir, la ausencia en los acuerdos de liquidación dictados de un verdadero elemento probatorio de la no afectación de los activos en más de un 50% a la actividad de promoción inmobiliaria, como son los datos del anexo... sirve al propio TEARCV para dictar su resolución basándose en los mismos u no basándose en datos de las actas y del informe ampliatorio."

Este razonamiento vuelve a incidir en el vicio denunciado en el primer motivo, aunque allí se esgrimía por la posible incongruencia omisiva de la sentencia.

En realidad, la Inspección consideró, en base a los hechos concurrentes, que la sociedad no debía tributar en el régimen de sociedades patrimoniales. Frente a ello el recurrente aporta, una vez concluida la vía administrativa de comprobación, determinadas pruebas que a su juicio acreditan que más de la mitad del activo no estaba afecto, por plazo superior a noventa días, al ejercicio de actividades económicas. Como ya hemos dicho El TEARCV examina la prueba aportada por la recurrente pero no le atribuye el valor que la entidad pretende sino que, a partir de su examen y de los demás datos que le constan en el expediente, corrobora la conclusión contenida en el acuerdo de liquidación.

Como sostiene el Abogado del Estado, el resultado de la valoración de la prueba, motivado con detalle tanto en la resolución del TEAR como en la sentencia, no resulta irracional o arbitrario, ni carente de lógica, aunque sea distinto del pretendido por el recurrente. Ni se agrava su situación inicial, alegación esta que parece implícita en los dos motivos que aluden a la utilización tergiversada de la prueba por los órganos revisores.

Por último, se invoca una supuesta infracción de los art. 9 y 24 de la Constitución, por cuanto la sentencia rechaza en el fundamento noveno, el motivo de impugnación relativo a la posibilidad de compensar pérdidas y deducciones pendientes de ejercicios anteriores. No obstante, en el desarrollo de esta alegación se invoca otra vez la imposibilidad de comprobar bases imponibles procedentes a lo que la sentencia dio respuesta en el fundamento 8º.

**UNDÉCIMO.- Se alega infracción del artículo 15 LGT, relativo al conflicto en la de la norma tributaria, y del artículo 16 LGT, sobre simulación.**

Aprecia el recurrente que "no queda excesivamente claro el fundamento de la regularización de la Inspección, ya que no se sabe si lo que considera es que las mercantiles sí que han realizado actividad de promoción inmobiliaria, simulándose que tal actividad no ha tenido lugar; o si, por el contrario, la Inspección no admite, a partir de la parcial coincidencia subjetiva de los socios y de la concurrencia entre entidades que realizan una actividad económica y otras que no y que son patrimoniales, que estas últimas puedan acogerse individualmente consideradas al régimen que, como tales, les corresponde." Y continua diciendo que "si lo que supone la Inspección es que las sociedades patrimoniales han realizado actividad económica, a pesar de declararse como patrimoniales, estaríamos ante un caso de simulación", y si "por el contrario, lo que estimara la Inspección es que, al igual que ha hecho con los trabajadores empleados por una sociedad patrimonial perteneciente a un grupo de empresas, los requisitos para calificar a una sociedad patrimonial no pueden analizarse aisladamente sino que han de aplicarse conjuntamente, teniendo en cuenta las relaciones que pudiera tener con otras entidades, estaríamos en el ámbito del fraude a la Ley tributaria."

Para el Abogado del Estado la recurrente atribuye a los aspectos vinculados a las relaciones con otras empresas del "grupo" una trascendencia de la que carece. Las relaciones con otras empresas y, en particular, la baja de trabajadores en la entidad recurrente y posterior alta en otra empresa con la que se aprecia cierta vinculación, son indicios tornados en cuenta por la Inspección y los órganos revisores pero ni son los únicos, ni los de mayor trascendencia para apreciar la existencia de una actividad económica.

No puede aceptarse que en todos los casos en que para llegar a una conclusión se aprecian una multitud de indicios, entre los cuales se encuentran actuaciones con sociedades vinculadas, exista fraude de ley. Ni tampoco que al sujetarse una sociedad al régimen especial de sociedades patrimoniales, en el ejercicio



legítimo de una opción, exista simulación (al parecer entiende el recurrente que el negocio disimulado sería la realización de una actividad económica).

Para el Abogado del Estado la situación es más simple: una sociedad se acoge, como decimos en el ejercicio legítimo de su derecho, al régimen de las sociedades patrimoniales, lo que descarta tanto la existencia de simulación como el fraude de ley, al régimen de sociedades patrimoniales. La Administración, en el ejercicio de sus competencias de comprobación e investigación, considera que la sociedad no reúne las condiciones exigidas por el ordenamiento jurídico para sujetarse al régimen de sociedades patrimoniales y procede a liquidar el Impuesto sobre Sociedades con sujeción al régimen general. Ahí termina la antijuridicidad de la conducta: no hay simulación, ni fraude de ley. Simplemente, la opción elegida es contraria a la normativa reguladora de las sociedades patrimoniales. En definitiva, como dispone el art. 115.2 LGT : *En el desarrollo de las funciones de comprobación o investigación, la Administración tributaria calificará los hechos, actos o negocios realizados por el obligado tributario con independencia de la previa calificación que éste hubiera dado a los mismos*, que es lo que ha acontecido en el presente caso.

La Sala comparte este razonamiento de la Abogacía del Estado, por lo que el Motivo ha de ser desestimado.

**DECIMOSEGUNDO.**- A tenor de lo dispuesto en el artículo 139 de la ley jurisdiccional procede la imposición de las costas procesales en la cuantía máxima de 8000 euros .

## FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey, por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido : 1.- No ha lugar al recurso de casación núm. 185/2016, interpuesto la Procuradora Doña Victoria Pérez Mulet Diez-Picazo en representación de la mercantil R.S.E. HIJOS S.L., contra la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de fecha 24 de septiembre de 2015 , que estima parcialmente el recurso contencioso administrativo interpuesto contra resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 26 de junio de 2012, sobre Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2004, 2005 y 2006. 2.- Imponer las costas a la parte recurrente con el límite cuantitativo expresado en el último Fundamento de Derecho.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

D. Nicolas Maurandi Guillen, D. Emilio Frias Ponce D. Jose Diaz Delgado D. Jose Antonio Montero Fernandez D. Francisco Jose Navarro Sanchis D. Juan Gonzalo Martinez Mico D. Rafael Fernandez Montalvo **PUBLICACIÓN.**- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Jose Diaz Delgado, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.