

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ068548

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 2 de noviembre de 2017

Vocalía 10.^a

R.G. 1660/2017

SUMARIO:

Procedimiento de inspección. Iniciación y desarrollo de las actuaciones inspectoras. Interrupciones y dilaciones. Solicitud de valoración al Gabinete Técnico de la que hay constancia en el expediente. El obligado tributario cuestiona la interrupción justificada que fue motivada por la solicitud de un informe de valoración al Gabinete Técnico de la AEAT, a fin de que se emitiese informe por dicho órgano sobre el valor de mercado de determinada finca transmitido al socio con ocasión de la disolución de la entidad interesada. Alega en este punto el obligado tributario que dicha solicitud no le fue notificada, circunstancia que a su juicio impide que el plazo transcurrido entre la solicitud y la recepción del informe se descuente del cómputo del plazo máximo de duración. Este supuesto de interrupción justificada responde a la necesidad de aumentar el plazo de terminación de los procedimientos de inspección tributaria en aquellos casos en que durante su tramitación sea necesaria la actuación de otros órganos administrativos, ya sean de la misma o de otra Administración, porque ello, indudablemente, implica una ralentización, cuando no paralización, de la actuación del órgano o unidad gestor del procedimiento en lo que se refiere a la decisión final sobre la regularización, máxime cuando en el presente supuesto se está dilucidando el valor de mercado aplicable al elemento adjudicado al socio con ocasión de la disolución de la sociedad, y que constituye el sustento base de la liquidación.

Pues bien, en el presente caso, de una parte era precisa para la decisión final de la regularización dilucidar el valor de mercado del elemento adjudicado al socio con ocasión de la disolución de la entidad y en nada se vieron afectadas sus posibilidades de actuación ni la defensa de su derecho pues pudo efectivamente solicitar la tasación pericial contradictoria. Por otra parte, se dio debido cumplimiento a la exigencia de conocimiento formal del art. 102.4 RD 1065/2007 (RGAT) puesto que la documentación relativa a las valoraciones, tanto la solicitud de valoración al Gabinete Técnico como la recepción de dicha valoración por la Inspección, se halla debidamente incorporada al expediente y fue trasladada al obligado tributario en el trámite de audiencia. (Criterio 1 de 1)

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 102, 104 y 150.
RD 1065/2007 (RGAT), arts. 102, 103 y 162.
RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 61.

En la Villa de Madrid, a la fecha arriba indicada, visto el RECURSO DE ALZADA interpuesto ante este Tribunal Económico-Administrativo Central por D. Cx..., actuando como sucesor de la entidad disuelta **M, SL** con NIF ..., y domicilio a efectos de notificaciones en ..., contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de fecha 11 de julio de 2016, relativa a la reclamación **08/026604/2016** promovida contra el acuerdo de terminación del procedimiento de Tasación Pericial Contradictoria y liquidación administrativa dictado por la Dependencia Regional de Inspección Tributaria de la Delegación Especial de la A.E.A.T. de Cataluña, por el concepto IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES, ejercicio 2007.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

Las actuaciones inspectoras se iniciaron el día 21 de junio de 2011 mediante notificación de la comunicación de inicio.

Con fecha 24 de julio de 2012 la Dependencia Regional de Inspección Tributaria de la Delegación Especial de la A.E.A.T. de Cataluña dictó Acuerdo de Liquidación por el Impuesto y ejercicio de referencia, derivado del acta de disconformidad **A02- ...** .

En cuanto a los motivos de regularización de la situación tributaria de la recurrente consistieron, en síntesis, en los siguientes:

El 7 de junio de 2000 se otorga escritura por la que **M SL** compra a Don **Ix...** una parcela de terreno, solar para edificar, en calle ..., de ..., por 120.202,42 euros.

Asimismo, y tras un largo proceso de modificaciones en los poderes de representación y en el accionariado de la sociedad, el 11 de diciembre de 2006 se autoriza escritura de declaración de unipersonalidad, por la cual queda finalmente como socio único y como administrador de la sociedad **M SL**, Don **Cx...** .

Sobre el solar adquirido por **M SL** en el año 2000, la sociedad empezó a construir, en los años siguientes, una vivienda.

El 24 de mayo del año 2007 **M SL** se disuelve y se liquida, adjudicándose a Don **Cx...**, único socio, todo el haber social existente. En la escritura de disolución y liquidación, otorgada en la misma fecha, se recogen los activos y pasivos de la sociedad, encontrándose entre los primeros la parcela de terreno, solar para edificar, sita en Calle ..., de

En el momento de la disolución de la sociedad, decide acogerse al régimen fiscal previsto en la Disposición transitoria 24ª del Real Decreto-Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el se aprueba el TRLIS, modificada por la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, sobre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de No Residentes y sobre Patrimonio.

La sociedad, acogiéndose a dicha regulación, no presenta declaración por el Impuesto sobre Sociedades del año 2007.

La regularización que practicó la Inspección consistió en considerar que la sociedad no cumplía los requisitos para acogerse a la disposición transitoria 24 del RD Legislativo 4/2004 en la redacción de la Ley 35/2006, al no cumplir los requisitos para ser calificada como una sociedad patrimonial al estar más del 50 por ciento de su patrimonio afecto a la actividad económica de promoción inmobiliaria. Al no reunir los requisitos del régimen de sociedades patrimoniales, la adjudicación de los bienes al socio en el momento de la disolución de la entidad no tenía derecho a acogerse al régimen de exención previsto en la disposición transitoria indicada, quedando gravada la plusvalía puesta de manifiesto.

A los efectos de calcular dicha plusvalía, y de conformidad con lo recogido en el artículo 15 del TRLIS para los supuestos de disolución, la recurrente debía integrar en la base imponible en el momento de su disolución la diferencia entre el valor de mercado de los elementos transmitidos, en concreto de la parcela de terreno, y su valor contable. Para determinar el valor de mercado del elemento transmitido solicitó un informe de valoración al Gabinete Técnico de la AEAT.

Como consecuencia de la regularización practicada resultó una cuota a ingresar 169.062,46 euros por el IS del ejercicio 2007.

Segundo.

Con fecha 27 de julio de 2012 el interesado inició un procedimiento de tasación pericial contradictoria cuyo objeto fue el inmueble cuyo valor había servido de base a la liquidación practicada. Con fecha 6 de junio de 2013 se notificó la valoración del perito tercero y la nueva liquidación resultante en base a dicha valoración, liquidación que sustituyó a la anteriormente practicada dejándola sin efecto. De la misma resultó una cuota a ingresar por el IS de 2007 de 140.407,64 euros. Este acuerdo fue notificado al interesado el 7 de junio de 2013.

Tercero:

Con fecha 4 de julio de 2013 el interesado interpuso reclamación económico - administrativa ante el TEAR de Cataluña contra el acuerdo de resolución del procedimiento de Tasación pericial contradictoria, que fue tramitado con el nº **08/026604/2016**.

El TEAR, mediante Resolución de fecha 11 de julio de 2016, **estimó en parte** la reclamación interpuesta, anulando parcialmente el acuerdo impugnado confirmando la cuota pero sustituyendo el cómputo de intereses de conformidad con lo expresado en la resolución.

Así, en el Fundamento de Derecho sexto se establece:

“El procedimiento de tasación pericial debería haber concluido en el plazo máximo de 6 meses a contar desde la fecha de su notificación de inicio 30/10/2012(artículo 104.1 LGT) lo que, en ausencia de motivación o documentación de dilación alguna acaecida durante el procedimiento, hemos de considerar como fecha máxima de duración la de 30/04/2013 (respecto de las reglas de cómputo vid. RTEAC de 25 de julio de 2013; de 5 de septiembre de 2013; de 19 de septiembre de 2013 (RG 3851/2011); de 5 de noviembre de 2013). Notificada la resolución el 07/06/2013, esta fecha también fue superada, por lo que de acuerdo con el artículo 26.4 LGT y en la medida en que la Administración no hizo constar en la motivación de la liquidación ninguna circunstancia que pudiera exonerarla de responsabilidad en la extralimitación del plazo, no cabe el cómputo de intereses más allá de la fecha en que debió concluir el procedimiento de tasación pericial contradictoria”.

El fallo fue notificado en fecha 17 de octubre de 2016.

Cuarto.

Disconforme el interesado con la anterior resolución del TEAR fue interpuesto recurso de alzada ante este Tribunal Económico-Administrativo Central en fecha 16 de noviembre de 2016, solicitando la anulación de la citada Resolución y formulando, respecto a lo que aquí nos interesa, las siguientes alegaciones:

Primera: Prescripción del derecho de la Administración para dictar liquidación del Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2007, por haberse excedido el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras.

Considera que la solicitud de informe al servicio de valoraciones de la AEAT, sin notificar dicho trámite al sujeto inspeccionado no constituye un supuesto de interrupción justificada, según reiterada jurisprudencia que se cita.

Segunda: Nulidad del acto impugnado por no incluir los elementos esenciales del hecho imponible y su atribución al sujeto pasivo, como exige el artículo 102 de la LGT.

Tercera: Aplicación correcta del Régimen Especial de las Sociedades Patrimoniales. La construcción de una vivienda unifamiliar para el uso particular de su único socio no constituye actividad económica.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y presentación en plazo hábil, que son presupuesto para la admisión a trámite del presente recurso de alzada en el que la cuestión a resolver consiste en:

- 1) Si se ha producido la prescripción del derecho de la Administración para dictar liquidación del Impuesto sobre Sociedades 2007, por haberse excedido el plazo máximo de duración de actuaciones inspectoras,
- 2) Si procede la nulidad del acto impugnado por no contener los elementos esenciales, de conformidad con el artículo 102 de la LGT, y
- 3) Si era o no aplicable a la interesada el régimen especial de disolución de sociedades patrimoniales contenido en la Disposición Transitoria Vigésimo cuarta del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004 (TRLIS), añadida por la Ley 35/2006, en el ejercicio 2007.

Segundo.

Comenzaremos analizando la primera de las alegaciones planteadas por la entidad recurrente: prescripción del derecho de la Administración a liquidar el Impuesto sobre Sociedades por el ejercicio 2007, debido al incumplimiento del plazo máximo de duración del procedimiento inspector.

A estos efectos, se cuestiona por la interesada la consideración como interrupción justificada del procedimiento del período computado entre el 5 de octubre de 2011 y 22 de diciembre de 2011 por solicitud de informe al Gabinete Técnico.

Pues bien, las actuaciones inspectoras comenzaron en fecha 21 de junio de 2011 con la notificación de la comunicación de inicio. La notificación del acuerdo de liquidación, con el que se pone fin al procedimiento inspector, se produjo en fecha 25 de julio de 2012, por lo que las actuaciones inspectoras tuvieron una duración superior a los 12 meses.

No obstante, a los efectos del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras de 12 meses, establecido en el artículo 150 de la Ley General Tributaria, 58/2003 de 17 de mayo, en adelante LGT, el Acuerdo de liquidación señala que no deben computarse 87 días, con el siguiente desglose:

MOTIVO	F. INICIO	F. FIN	DÍAS NETOS
SOLICITUD VALORACIÓN INMUEBLE	05/10/2011	22/12/2011	78
AMPLIACIÓN PLAZO DE ALEGACIONES	10/03/2012	19/03/2012	9

Por tanto, de acuerdo con el cómputo realizado por la Inspección, el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras habría finalizado el día 16 de septiembre de 2012, por lo que la notificación del Acuerdo de liquidación se produjo dentro de dicho plazo.

El obligado tributario cuestiona la interrupción justificada de 78 días, entre el 5 de octubre de 2011 y 22 de diciembre de 2011, que fue motivada por la solicitud de un informe de valoración al Gabinete Técnico de la AEAT, a fin de que se emitiese informe por dicho órgano sobre el valor de mercado de determinada finca transmitido al socio con ocasión de la disolución de la entidad interesada. Alega en este punto la reclamante que dicha solicitud no le fue notificada, circunstancia que a su juicio impide que el plazo transcurrido entre la solicitud y la recepción del informe se descuente del cómputo del plazo máximo de duración.

Este TEAC, en resolución de 5 de marzo de 2015, se pronunciaba sobre esta cuestión, manifestando al respecto:

“No concurren en el presente expediente las circunstancias apreciadas por el Tribunal Supremo en Sentencia de 31 de octubre de 2012, Rec. de Casación 6591/2009, que considera que la falta de notificación de un requerimiento de información cursado por la Comunidad de Madrid a la AEAT afectó a las posibilidades de actuación en el marco del procedimiento administrativo, en la medida en que si se le hubiese ofrecido la posibilidad de justificar directamente las discrepancias observadas, éste pudiera haberlo hecho sin esperar a un posterior escrito de alegaciones, lo que hubiera evitado la prolongación en el tiempo de la duración del procedimiento de comprobación. En el supuesto que aquí nos ocupa - la remisión del expediente administrativo a la Unidad Central de Coordinación en materia de delitos contra la Hacienda Pública dependiente del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, a fin de que se emitiese informe por dicha unidad sobre la posible apreciación de indicios racionales de delito contra la Hacienda Pública por el I.Sociedades 2004 - la Inspección, una vez recabada la información necesaria, debe realizar los trámites oportunos a fin de determinar si procede la remisión de las actuaciones al Ministerio Fiscal, en una labor de valoración y calificación de los hechos instruidos y documentación ya obrante en el expediente que requiere la intervención de otros órganos administrativos. Durante la sustanciación de este trámite ni las posibilidades de actuación ante la Inspección del obligado tributario en general, ni las de defensa de sus derechos y pretensiones en particular, se ven afectadas por esa falta de comunicación.”

En el presente caso resulta igualmente de aplicación el nuevo Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (en adelante RGAT), aprobado por Real Decreto 1065/2007.

Conforme a este marco normativo, la calificación como interrupción justificada en el procedimiento del período transcurrido entre la petición del referido informe y su recepción se deriva de lo dispuesto en el art. 104.2 de la Ley 58/2004 General Tributaria (en adelante LGT) en relación con el art. 103.a) del Real Decreto 1065/2007 por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (en adelante RGAT), que dispone:

“A efectos de lo dispuesto en el artículo 104.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se considerarán períodos de interrupción justificada los originados en los siguientes supuestos:

a) Cuando por cualquier medio, se pidan datos, informes, dictámenes, valoraciones o documentos a otros órganos o unidades administrativas de la misma o de otras Administraciones, por el tiempo que transcurra desde la remisión de la petición hasta la recepción de aquellos por el órgano competente para continuar el procedimiento, sin que la interrupción por este concepto pueda exceder, para todas las peticiones de datos, informes, dictámenes, valoraciones o documentos que pudieran efectuarse, de seis meses. Cuando se trate de solicitudes formuladas a otros Estados, este plazo será de 12 meses”.

Este supuesto de interrupción justificada responde a la necesidad de aumentar el plazo de terminación de los procedimientos de inspección tributaria en aquellos casos en que durante su tramitación sea necesaria la actuación de otros órganos administrativos, ya sean de la misma o de otra Administración, porque ello, indudablemente, implica una ralentización, cuando no paralización, de la actuación del órgano o unidad gestor del procedimiento en lo que se refiere a la decisión final sobre la regularización, máxime cuando en el presente supuesto se está dilucidando el valor de mercado aplicable al elemento adjudicado al socio con ocasión de la disolución de la sociedad, y que constituye el sustento base de la liquidación.

Pues bien, en el presente caso, de una parte era precisa para la decisión final de la regularización dilucidar el valor de mercado del elemento adjudicado al socio con ocasión de la disolución de la entidad y en nada se vieron afectadas sus posibilidades de actuación ni la defensa de su derecho pues pudo efectivamente solicitar la tasación pericial contradictoria.

Por otra parte, se dio debido cumplimiento a la exigencia de conocimiento formal del artículo 102.4 RGAT puesto que la documentación relativa a las valoraciones, tanto la solicitud de valoración al Gabinete Técnico como la recepción de dicha valoración por la Inspección, se halla debidamente incorporada al expediente y fue trasladada al obligado tributario en el trámite de audiencia.

Por tanto, este Tribunal entiende que los 78 días están correctamente computados como interrupción justificada, tal como la norma prevé desde la remisión de la petición.

La interesada trae a colación en defensa de su derecho la Sentencia de la Audiencia Nacional nº 287/2016, de 11 de julio, que efectivamente resulta de aplicación al caso concreto pero no en el sentido que pretende la recurrente.

Así, de conformidad con dicha Sentencia, *“la petición de informes a otras autoridades únicamente podrá calificarse como de interrupción justificada, a los efectos de poder descontarse del plazo total de las actuaciones inspectoras, cuando la falta de disposición de la información solicitada impida desarrollar algún aspecto relevante de la actuación inspectora, pese a que pueda avanzarse en otros, no cuando la Inspección pueda continuar con la actuación de un modo razonable. Y esta relevancia deberá acreditarse por la Inspección o bien en el acuerdo de petición de dichos informes o al menos cuando la parte afectada por la inspección pone en duda que se está en ese caso ante una petición de informes que permita interrumpir de forma justificada el plazo de duración de las actuaciones inspectoras”.*

Señala la recurrente que en ninguno de los documentos administrativos la Inspección acredita la imposibilidad de continuar las actuaciones durante dicho periodo.

Pues bien, en el presente caso, desde que la Inspección solicita el informe de valoración al Gabinete Técnico hasta su recepción, no realiza ninguna actuación, lo que pone de manifiesto que el procedimiento estuvo efectivamente paralizado y que no podía continuar con sus actuaciones. Es más, una vez recibido el informe de valoración se cita a la interesada para comunicarle que se procederá a la apertura del trámite de audiencia.

Por tanto, entiende este Tribunal que la relevancia del informe está más que acreditada, por cuanto la regularización dependía exclusivamente del valor de mercado que fijara el informe de valoración, sin que el procedimiento pudiera continuar hasta la recepción del mismo.

Tampoco le resulta de aplicación la Resolución del presente Tribunal de 11 de abril de 2013, para la unificación de criterio, RG 1240/12, puesto que en el supuesto analizado en dicha Resolución *“no existe ninguna constancia documental en el expediente de la comunicación, ni en diligencia ni en la propuesta de liquidación ni en el propio acuerdo de liquidación, a los sujetos pasivos de que se ha producido el supuesto de una causa de interrupción justificada de las actuaciones, del período que comprende y de su trascendencia”.* Circunstancia que

no ocurre en el presente caso, puesto que dicho periodo de interrupción justificada se encuentra debidamente acreditado en el expediente administrativo.

Considerando las circunstancias anteriores, el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras concluiría el día 16 de septiembre de 2012. Dado que la notificación del acuerdo de liquidación tuvo lugar el 2 de julio de 2012, podemos concluir que no se ha superado el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras.

Por otra parte alega la recurrente que la superación del límite legal de 12 meses de duración de las actuaciones inspectoras exige la reanudación formal de las mismas y no hacerlo supone la pérdida de eficacia interruptiva de la prescripción hasta la notificación del acuerdo de liquidación. Invoca la Resolución del TEAC de 5 de julio de 2016, RG 35/2013.

En el presente caso no se da el supuesto planteado por la entidad recurrente puesto que las actuaciones inspectoras no han excedido del plazo de los 12 meses, ya que tal y como hemos indicado anteriormente, a los efectos del plazo máximo previsto en el artículo 150 de la LGT no deben tenerse en cuenta las dilaciones no imputables a la Administración ni los periodos de interrupción justificada, de manera que en nuestro caso concreto el procedimiento inspector no ha excedido de los 12 meses por lo que no se puede exigir una reanudación de las actuaciones con conocimiento formal del interesado por cuanto, reiteramos, no se han superado los 12 meses.

Por último, alega la interesada que el procedimiento de tasación pericial contradictoria debería haber concluido en el plazo máximo de 6 meses, por lo que al haberse excedido de dicho plazo, caducó, de manera que las actuaciones realizadas tampoco interrumpieron la prescripción.

En el presente caso, con fecha 27 de julio de 2012 el contribuyente solicitó la tasación pericial contradictoria. Por lo tanto esa es la fecha de inicio del Procedimiento de tasación pericial contradictoria de acuerdo con lo establecido en el artículo 104.1 LGT que en su último párrafo aclara que *“el plazo se contará: ... b) En los procedimientos iniciados a instancia del interesado, desde la fecha en que el documento haya tenido entrada en el registro del órgano competente para su tramitación”*, y del artículo 102.1 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (RGGI), donde se dispone que *“a efectos de lo dispuesto en el artículo 104.1.b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se entenderá por registro del órgano competente para la tramitación del procedimiento, el registro del órgano que resulte competente para iniciar la tramitación de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 59 de este reglamento o en la normativa específica del procedimiento.”*

La fecha de finalización del procedimiento fue el día 7 de junio de 2013 pues, según establece el artículo 162.1 RGGI, *“el procedimiento de tasación pericial contradictoria terminará de alguna de las siguientes formas: a) Por la entrega en la Administración tributaria de la valoración efectuada por el perito tercero”*.

La normativa tributaria no prevé un plazo concreto en que deba finalizarse el procedimiento de tasación pericial contradictoria, procedimiento que termina de alguna de las formas a que se refiere el artículo 162.1 RGGI, esto es, por la entrega en la Administración tributaria de la valoración efectuada por el perito tercero, como ha ocurrido en el presente caso, por el desistimiento del obligado tributario (transcurrido el plazo de 1 mes sin haber entregado la valoración se entiende que desiste), por ser innecesaria la designación del perito tercero, por la falta del depósito de honorarios o, finalmente, por la caducidad, si bien ésta última se contempla únicamente como facultad de la Administración para declararla una vez que hubieran transcurridos tres meses desde que se hubiera producido la paralización del procedimiento por causa imputable al obligado tributario.

Por tanto, en este caso no puede invocarse la caducidad del procedimiento de tasación pericial contradictoria, por cuanto únicamente procede cuando *“hubieran transcurridos tres meses desde que se hubiera producido la paralización del procedimiento por causa imputable al obligado tributario”*, circunstancia que no concurre en el caso concreto.

En definitiva, procede desestimar las alegaciones de la interesada en este punto.

Tercero.

La segunda de las cuestiones controvertidas reside en determinar si procede la nulidad del acto impugnado al no contener, según la recurrente, los elementos esenciales del hecho imponible, tal y como preceptúa el artículo 102 de la LGT.

Manifiesta la recurrente que la liquidación inicial resultante del acta de disconformidad fue anulada como consecuencia del procedimiento de Tasación Pericial Contradictoria. Una vez anulada aquella primera liquidación,

se dictó una nueva, vulnerando el mandato del arto 102 de la LGT que obliga a incorporar a toda notificación de liquidaciones tributarias los elementos determinantes de la cuantía de la deuda y la motivación de las modificaciones valorativas, de hecho y jurídicas respecto de las autoliquidaciones presentadas por los sujetos pasivos, dado que la nueva liquidación sustitutiva de la anulada no contiene motivación alguna acerca de las circunstancias determinantes de la regularización, limitándose a notificar el valor obtenido por el perito tercero y una nueva cuantificación de la deuda tributaria exigida.

Esta omisión de elementos esenciales constituye un abuso de la norma en perjuicio de los derechos del reclamante que se ve forzado a acudir al contenido de un acto administrativo anulado para poder ejercer su derecho de defensa.

Pues bien, el deber de motivación de los actos administrativos en general, y en particular las liquidaciones tributarias, tal como recogen los artículos 102.2.c) de la Ley General Tributaria para todo tipo de liquidaciones, responde, por un lado, a la necesidad de garantizar que los órganos administrativos atienden el interés general llamados a satisfacer, y por otro lado, permite conocer a los destinatarios de dichas liquidaciones las razones de la regularización y, en su caso, oponerse, contradecir las mismas desplegando y aduciendo lo que en derecho consideren oportuno, permitiendo asimismo a los posibles órganos revisores, como este Tribunal, contrastar si lo argumentado y exteriorizado por el Órgano administrativo es o no conforme a Derecho. Sin embargo, dichas posibilidades de defensa y labor revisora se ven frustradas, si en el acto emitido falta la debida motivación.

En el presente caso **no podemos apreciar esta falta de motivación**, de manera tal que se le haya causado indefensión al contribuyente, puesto que la nueva liquidación da efectivo cumplimiento a las exigencias recogidas en el artículo 102 de la LGT: recoge los antecedentes de hecho, fundamentos de derecho, y demás elementos recogidos en el citado artículo, si bien es cierto que de manera sucinta, pues el objeto del procedimiento de Tasación Pericial contradictoria no es otro que determinar el valor de un bien, sin que puedan modificarse o introducirse nuevas cuestiones jurídicas distintas a las que han sido regularizadas en la primera liquidación de la que trae causa el procedimiento de Tasación. Es por ello que la nueva liquidación se centra en la determinación del valor de mercado, recogiéndose de manera sucinta los fundamentos jurídicos en los que se fundamenta la regularización, pero suficientes para conocer los motivos de la regularización.

Además, no es discutible el hecho de que la interesada ha tenido conocimiento de los hechos y motivos por los que se le regulariza, de tal manera que ha podido plantear ante el Tribunal de instancia y el presente Tribunal su disconformidad con la regularización practicada, tanto respecto a las cuestiones las relativas al procedimiento de valoración, como a las restantes objeto de regularización.

En definitiva, procede desestimar las alegaciones de la interesada en este punto.

Cuarto.

En cuanto a la última de las cuestiones controvertidas, si es o no aplicable a la interesada el régimen especial de disolución de sociedades patrimoniales contenido en la Disposición Transitoria Vigésimo cuarta del TRLIS, la Inspección procedió a regularizar la declaración presentada en el ejercicio 2007 al considerar que la entidad interesada no reunía los requisitos necesarios para su consideración como entidad patrimonial, debiendo tributar por el régimen general del Impuesto sobre Sociedades.

La recurrente alega que la promoción inmobiliaria efectuada por la entidad consistente en la construcción de una vivienda unifamiliar para el uso particular de su único socio no constituye actividad económica, puesto que en ningún momento se tuvo la intención de venderla o alquilarla a terceros.

Pues bien, como punto de partida debe recordarse aquí que las sociedades patrimoniales eran una categoría específica a la que el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004 de 5 de marzo, dedicaba el Capítulo VI del Título VII, estableciendo un régimen especial, el cual quedó derogado, con efectos para los períodos impositivos que se iniciasen a partir de 1/01/2007, por la disposición derogatoria segunda de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de No Residentes y sobre Patrimonio.

Asimismo, la Disposición final segunda, apartado 21, de dicha Ley 35/2006, fijó un concreto régimen fiscal a dicha derogación, señalando que *“Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2007, se añade una disposición transitoria vigésima cuarta al texto refundido de la Ley del Impuesto sobre*

Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que quedará redactada de la siguiente manera:

“1. Podrán acordar su disolución y liquidación, con aplicación del régimen fiscal previsto en esta disposición, las sociedades en las que concurran las siguientes circunstancias:

a) Que hubieran tenido la consideración de sociedades patrimoniales, de acuerdo con lo establecido en el Capítulo VI del Título VII de esta Ley, en todos los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2005 y que la mantengan hasta la fecha de su extinción.

b) Que en los seis primeros meses desde el inicio del primer período impositivo que comience a partir de 1 de enero de 2007 se adopte válidamente el acuerdo de disolución con liquidación y se realicen con posterioridad al acuerdo, dentro del plazo de los seis meses siguientes a su adopción, todos los actos o negocios jurídicos necesarios, según la normativa mercantil, hasta la cancelación registral de la sociedad en liquidación.

2. La disolución con liquidación de dichas sociedades tendrá el siguiente régimen fiscal:

(...)

c) A efectos del Impuesto sobre Sociedades de la sociedad que se disuelve, no se devengará renta alguna con ocasión de la atribución de bienes o derechos a los socios, personas físicas o jurídicas, residentes en territorio español.

(...)

3. Durante los períodos impositivos que concluyan hasta la finalización del proceso de disolución con liquidación, siempre que la cancelación registral se realice dentro del plazo indicado en el párrafo b) del apartado 1 de esta disposición transitoria, continuará aplicándose, tanto por las sociedades patrimoniales como por sus socios, la normativa vigente a 31 de diciembre de 2006, excepto el tipo de gravamen de la parte especial de la base imponible que será del 18 por ciento. En dichos períodos impositivos no será de aplicación lo establecido en la disposición transitoria novena de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el supuesto de transmisión de acciones o participaciones de estas sociedades.

Cuando la cancelación se realice una vez sobrepasado dicho plazo, será de aplicación el régimen general.”

Por tanto, la pretensión de la interesada reside en demostrar que la entidad cumple todos los requisitos para poder acogerse al régimen de disolución y liquidación de sociedades patrimoniales de la disposición transitoria vigésimo cuarta del TRLIS.

En primer lugar, hemos de traer a colación el artículo 61 del TRLIS donde se regulaba el régimen especial de las entidades patrimoniales:

“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 ella, 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.

(...)

b) Que más del 50 por ciento del capital social pertenezca, directa o indirectamente, a 10 o menos socios o a un grupo familiar, entendiéndose a estos efectos que éste está constituido por el cónyuge y las demás personas

unidas por vínculos de parentesco, en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el cuarto grado, inclusive.

Las circunstancias a que se refiere este apartado deberán concurrir durante más de 90 días del ejercicio social”.

La controversia se centra en determinar si más del 50% del activo de la sociedad está o no afecto a la actividad de promoción inmobiliaria lo cual pasa por determinar la afección o no a esta actividad de la vivienda construida, puesto que a la vista de los balances representa un porcentaje muy superior al 50% del total del activo.

En este sentido la Inspección defiende que **M SL**, ha promovido la construcción de una vivienda en el terreno situado en la C/ ... de ..., proceso que comenzó con la adquisición del mismo en el ejercicio 2000, la solicitud de las correspondientes licencias urbanísticas y finalmente la construcción de la vivienda propiamente dicha en septiembre de 2006 (el certificado de final de obra y de habitabilidad se expide con fecha 12 de septiembre de 2006). Y que desde el inicio la finalidad de la construcción de la vivienda es que la misma se destine a constituir la vivienda habitual de D. **Cx...**, como se deduce del hecho de que el propio Sr. **Cx...** es quien solicita diversas licencias, así como que algunas facturas de la construcción son emitidas a su nombre.

Por tanto, dado que la entidad desarrolla una actividad empresarial de promoción, el solar y la vivienda que está construyendo estarían afectos a la actividad, y como dichos elementos suponen más de la mitad de su activo, no puede considerarse que la sociedad **M SL** sea una sociedad patrimonial.

Por el contrario, la recurrente considera que la actividad de promoción desarrollada no tiene el carácter de económica puesto que lo que se ha producido ha sido una ordenación por cuenta propia de medios de producción, pero sin la finalidad de intervenir en el mercado ofreciendo bienes y servicios, constituyendo éste un requisito esencial para calificar una actividad como actividad económica.

De este modo, considera que la promoción de una vivienda para adjudicarla a su socio único no puede constituir una actividad económica, pues falta la finalidad de ofrecer un producto al mercado y, en consecuencia, tampoco se asume el riesgo correspondiente a la venta del inmueble, dado que desde el principio la vivienda estuvo destinada a su utilización como vivienda habitual del socio de **M SL**.

En definitiva, afirma que la autopromoción de una vivienda para su uso propio no constituye actividad económica, tal y como se deduce del concepto legal de actividad económica en el sistema tributario español, así como de la doctrina administrativa y la jurisprudencia. En este sentido, cita, a modo de ejemplo, las consultas vinculantes CV 0533-09 de 17 de marzo, 0999-2010, de 13 de mayo 0466-2011, en donde se recoge que la autopromoción por parte de una persona jurídica no constituye actividad económica por faltar el elemento intencional de venta o arrendamiento exigidos por la Ley, y la Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de octubre de 2011, 6001/2006, donde se recoge que la construcción de una vivienda por una sociedad para disfrute de un socio no constituye actividad económica.

Pues bien, la jurisprudencia citada por la interesada no es aplicable a nuestro caso concreto.

Así, no cabe duda de que en los supuestos en los que un sujeto pasivo realiza actividades de autopromoción de edificaciones para su uso propio o el de sus socios no se está desarrollando actividad económica alguna, al faltar la finalidad de intervenir en el mercado ofreciendo bienes o servicios. Sin embargo, en el presente caso, no concurre dicha circunstancia.

Y ello es debido a que los socios de **M SL** en el momento de adquisición del solar (7 de junio de 2000) y hasta la finalización de las obras de construcción de la vivienda (septiembre de 2006) eran D^a. **Gx...** y D. **Fx...**, familiares del adjudicatario final del Inmueble, **Cx...**. Por lo tanto, en el presente supuesto nos encontramos no ante una sociedad que efectúa una promoción de vivienda para su uso propio o para el uso de sus propietarios, sino que **M SL** construye la vivienda para adjudicársela a D. **Cx...**, ajeno a la propiedad de la sociedad hasta la finalización de la construcción del inmueble.

Tal y como consta en el expediente administrativo, esta situación permaneció invariable hasta el último trimestre de 2006, en el que se suceden los siguientes acontecimientos:

* El 11 de octubre de 2006 se amplía el capital de la sociedad en 12.980 euros, suscribiendo toda la ampliación D. **Cx...**

* El 18 de octubre de 2006 D. **Cx...** adquiere la totalidad de participaciones de **M, S.L.**, que ostentaba D. **Fx...**

* El 11 de diciembre de 2006 D. **Cx...** adquiere la totalidad de participaciones de la sociedad propiedad de D^a. **Gx...**, deviniendo la sociedad en este momento en unipersonal, al ostentar la titularidad de todas las participaciones D. **Cx...** .

Por tanto, a la fecha de finalización de las obras en el mes de septiembre de 2006, cuando se expide por parte de la Generalitat de Cataluña el certificado de final de obra y de habitabilidad (12/09/2006), los socios de M SL eran D^a. **Gx...** y D. **Fx...**, y no D. **Cx...** .

En definitiva, en el presente supuesto nos encontramos no ante una sociedad que efectúa una promoción de vivienda para su uso propio o para el uso de sus propietarios, sino que M, SL construye la vivienda para adjudicársela a D. **Cx...**, ajeno a la propiedad de la sociedad hasta la finalización de la construcción de la misma, siendo irrelevante que desde un principio estuviese determinado que fuese D. **Cx...** la persona a quien se va a adjudicar la vivienda, o que las facturas de los constructores de la promoción fueran a su nombre.

En conclusión, de acuerdo con lo anterior, la entidad interesada no es una sociedad patrimonial y no resulta aplicable en su disolución el régimen fiscal previsto para este tipo de sociedades por la Disposición transitoria vigesimocuarta del TRLIS, dado que la entidad realiza una actividad económica de promoción a la que se encuentra afecta la vivienda construida, y dado que el valor de la misma es claramente superior al 50 por ciento del total activo de la sociedad, no se cumple el requisito establecido en la letra a del apartado primero del artículo 61 del TRLIS.

Procede desestimar las alegaciones de la interesada en este punto.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, en **SALA**, en el presente recurso de alzada,

ACUERDA

DESESTIMARLO, confirmando la resolución impugnada y, en consecuencia, el acuerdo de liquidación dictado.

Volver

Final del formulario

Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.