

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ058551

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia de 25 de mayo de 2015

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1123/2014

SUMARIO:

Procedimiento de gestión. Consultas tributarias. Efectos. Inexistencia de vinculación de la Administración por consultas fundamentadas en hechos que no se corresponden con la realidad. Procedimiento económico-administrativo. Terminación. Resolución. Contenido. Congruencia. El TEAC estaba llamado a resolver todos los extremos suscitados en el expediente, hubiesen sido o no planteados por los interesados -art. 239.2 Ley 58/2003 (LGT)-, debiendo tenerse presente que, discutiéndose la vinculación de la Inspección al criterio manifestado por la Dirección General de Tributos en la contestación a consulta planteada sobre la operación, resultaba pertinente el análisis de si las circunstancias, antecedentes y demás datos recogidos en el escrito planteándola se habían alterado y de si existía identidad entre los hechos y las circunstancias invocadas -art. 89.1 de la citada norma-. Por ello, habiéndose afirmado en el escrito de consulta que no existía vinculación entre los intervinientes en los negocios jurídicos y produciéndose la respuesta «bajo la hipótesis de que efectivamente no exista vinculación», el análisis de tal cuestión estaba presente en el debate, pues se hacía imprescindible para resolver si resultaba de aplicación el citado art. 89, sin que, por consiguiente, el TEAC tuviese que plantear la tesis a las partes contendientes, en los términos del art. 237.2 LGT.

IRPF. Rendimientos de actividades económicas. Actividades empresariales. Delimitación. Es verdad que el TEAC no califica expresamente el giro desarrollado por el recurrente como «promoción inmobiliaria»; también lo es que ese calificativo no aparece en el acuerdo de liquidación referido directamente a él; pero no es menos cierto que así se deduce del contexto: en el acuerdo de liquidación se lee que «se puede concluir que las actuaciones de compra de parcelas, planificación urbanística, adjudicación del resultado y venta posterior forman un todo en el que siempre han sido actores los señores X y Z». En el mismo sentido, la resolución del Tribunal Económico- Administrativo Central dice que no cabe catalogar la actividad del Sr. X como excepcional, esporádica o propia de quien resulta ajeno a la actividad empresarial [...] participaba en la gestión y propiedad de diferentes sociedades mercantiles que tienen declarado como objeto de su actividad la de promoción inmobiliaria». En este sentido, ninguna tacha cabe oponer a la conclusión de la sentencia de que el recurrente se dedicó a la promoción inmobiliaria, interviniendo como agente urbanizador y a lo largo de todo el proceso de producción y transformación de los bienes, constituyendo una actividad económica en el sentido del art. 25.1 RDLeg. 3/2004 (TR Ley IRPF).

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 89, 237 y 239.

RDLeg. 3/2004 (TR Ley IRPF), art. 25.

PONENTE:*Don Joaquín Huelín Martínez de Velasco.*

Magistrados:

Don ANGEL AGUALLO AVILÉS

Don JOAQUIN HUELIN MARTINEZ DE VELASCO

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ

Don JUAN GONZALO MARTINEZ MICO

Don MANUEL MARTIN TIMON

Don MANUEL VICENTE GARZON HERRERO

Don RAFAEL FERNANDEZ MONTALVO

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a veinticinco de Mayo de dos mil quince.

La Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida por los magistrados relacionados al margen, ha visto el recurso de casación 1123/14, interpuesto por DON Paulino , representado por la procuradora doña Victoria Pérez-Mulet y Díez-Picazo, contra la sentencia dictada el 22 de enero de 2014 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso 3438/12 , relativo a la liquidación del impuesto sobre la renta de las personas físicas del ejercicio 2006. Ha intervenido como parte recurrida la Administración General del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

La sentencia impugnada desestimó el recurso contencioso-administrativo promovido por don Paulino contra la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central el 30 de mayo de 2012, en las reclamaciones acumuladas NUM000 y NUM001 , instadas por el Sr. Paulino frente a sendos acuerdos, de liquidación y sancionador, adoptados el 23 de marzo de 2011 por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Andalucía de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en relación con el impuesto sobre la renta de las personas físicas del ejercicio 2006. Esa decisión administrativa de revisión desestimó la reclamación presentada contra la liquidación (NUM000) y acogió la promovida contra el acuerdo sancionador (NUM001).

En la instancia se debatieron dos cuestiones:

1º) La vinculación por la Inspección de los Tributos a la respuesta suministrada por la Dirección General de Tributos el 7 de diciembre de 2005 a la consulta NUM002 , formulada por el demandante. Sobre esta cuestión, la sentencia recurrida deja constancia en el séptimo fundamento jurídico de las quejas del demandante frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, argumentando la Sala de instancia su rechazo en el octavo y el decimoquinto de sus fundamentos jurídicos.

2º) La consideración de la venta de las parcelas concernidas por el pleito como efectuada en el ejercicio por el Sr. Paulino de una actividad económica, lo que determina la calificación de las rentas obtenidas como rendimientos de actividad económica y no como ganancias patrimoniales, aun no cumpliéndose lo dispuesto en el artículo 25.2 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas , aprobado por Real Decreto legislativo 3/2004, de 5 de marzo (BOE de 10 marzo), conforme al cual se entendía que «el arrendamiento o compraventa de inmuebles se realiza como actividad económica, únicamente cuando concurren las siguientes circunstancias: a) Que en el desarrollo de la actividad se cuente, al menos, con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la actividad. b) Que para la ordenación de aquélla se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa».

La Audiencia Nacional, tras reproducir el tenor literal del precepto en el fundamento jurídico noveno, sintetiza en el fundamento jurídico décimo lo que dijimos sobre el mismo en la sentencia de 2 de febrero de 2012 (casación 2318/10, FJ 4º), y sostiene en el fundamento jurídico undécimo: (i) que la promoción inmobiliaria constituye, en todo caso, una actividad económica y (ii) que sólo en la mera compraventa de terrenos sin transformación debían cumplirse los requisitos del artículo 25.2 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para que se considerase actividad económica.

Siendo esto así, subraya, en el fundamento jurídico duodécimo, la irrelevancia de las alegaciones del demandante relativas a la inexistencia de establecimiento dedicado a realizar o desarrollar la actividad y la carencia de personal empleado, porque se trata de dilucidar si desarrolló una actividad de promoción inmobiliaria.

Considera que esa actividad de promoción inmobiliaria existió, con sustento en lo razonado en los fundamentos jurídicos decimotercero y decimocuarto, lo que le conduce a ratificar la conformidad a derecho de la resolución administrativa impugnada.

Segundo.

Don Paulino preparó el presente recurso y, previo emplazamiento ante esta Sala, efectivamente lo interpuso mediante escrito presentado el 6 de mayo de 2014, en el que invocó seis motivos de casación, los dos primeros al amparo del artículo 88.1.c) de la Ley 29/1998, de 13 de julio , reguladora de esta jurisdicción (BOE de 14 de julio), y los otros cuatro con arreglo a la letra d) del mismo precepto.

1º) En el primero denuncia la infracción del artículo 24 de la Constitución Española y de los artículos 33 y 67.1 de la Ley de esta jurisdicción , «bien sea por incongruencia infra petita partium bien sea por vulneración del

derecho fundamental de acceso a la jurisdicción [...] puesto que en el fallo de las sentencia recurrida desestima el recurso y confirma la resolución impugnada no habiendo entrado a conocer o enjuiciar el siguiente motivo de nulidad sustancial oportunamente deducido en el proceso que lo fundamentaba: La sentencia no entra a conocer acerca del motivo de nulidad basado en la extralimitación de funciones revisoras del [Tribunal Económico-Administrativo Central] al apreciar un motivo de inaplicación del régimen de consultas vinculantes previsto en el artículo 89.1 [de la] Ley 58/2003 , General Tributaria (LGT) que no había sido apreciado por los órganos de la Inspección de la [Agencia Estatal de Administración Tributaria], órgano a los que va dirigido el deber de vinculación establecido en el artículo 89 LGT . La sentencia recurrida no resuelve en derecho la referida queja planteada en la demanda ni, en consecuencia, resuelve si el [Tribunal Económico-Administrativo Central] se extralimitó en sus funciones revisoras tal como había planteado el recurrente con fundamento en el límite de éstas que ha declarado la jurisprudencia con cita de STS de 7 de abril de 2011, recurso de casación nº 872/06 , doctrina invocada que, por silencio, igualmente ha sido infringida» [sic].

2º) El segundo argumento del recurso tiene por objeto la infracción de los mismos preceptos que el anterior, «bien sea por incongruencia ultra petita partium bien sea por vulneración del derecho fundamental de acceso a la jurisdicción [...] puesto que en el fallo de la sentencia recurrida desestima el recurso y confirma la resolución impugnada habiéndose extralimitado de las funciones revisoras de la Sala a quo porque, a pesar de que acepta la queja invocada por la recurrente acerca de que la falta de motivación y concreción de la causa esgrimida de forma genérica por el [Tribunal Económico-Administrativo Central] para restar los efectos vinculantes que el artículo 89.1 LGT otorga a las consultas formuladas por los contribuyentes, sin dar audiencia previa a las partes trata de suplir el deber de motivación integrando esa falta de motivación de la resolución del [Tribunal Económico-Administrativo Central] impugnada. Esta queja es continuación de la primera: a la queja de que el [Tribunal Económico-Administrativo Central] cambió el discurso empleado por los órganos de Inspección de la [Agencia Estatal de Administración Tributaria] introduciendo una causa de inaplicación del régimen jurídico de consultas vinculantes del artículo 89.1 LGT que no había apreciado la Inspección [se añade la] de la Sala a quo de volver a alterar el discurso aceptando tácitamente (aunque sin enjuiciarlo en Derecho) la extralimitación del [Tribunal Económico-Administrativo Central] y completando e integrando las lagunas dejadas por el [Tribunal Económico-Administrativo Central] en esta materia» [sic].

3º) «[I]nfracción del principio constitucional de seguridad jurídica (artículo 9.3 CE) y del artículo 89.1 LGT (efectos de las contestaciones a consultas tributarias escritas) en unión de infracción de las normas de la sana crítica en la valoración de la prueba con infracción del artículo 24 CE y 319 y concordantes de la LEC en relación a la valoración de la prueba admitida obrante en autos y en relación con los documentos obrantes en el expediente administrativo y los aportados junto con el escrito de demanda, a lo que se ha de añadir que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 88.3 de la LJCA , el Tribunal Supremo podrá integrar en los hechos admitidos como probados por el Tribunal de instancia aquellos que, habiendo sido omitidos por éste, estén suficientemente justificados según las actuaciones y cuya toma en consideración resulte necesaria para apreciar la infracción alegada de las normas del ordenamiento jurídico o de la jurisprudencia. Todo ello para justificar que no hay motivo para que la Administración tributaria demandada pudiera desvincularse del deber de aplicar el régimen de tributación que la Dirección General de Tributos expresó en resolución adoptada en contestación a consultas vinculantes formuladas por el contribuyente aquí recurrente. Ni se daba la existencia de vinculación entre el recurrente y la entidad urbanizadora ni, aunque se hubiera dado en algún momento, era causa suficiente para alterar las conclusiones y sus efectos vinculantes de las resoluciones de la [Dirección General de Tributos] adoptadas en contestación a consultas escritas formuladas por el recurrente. No es cierto ni hay pruebas en autos acreditativas de que el recurrente continuara siendo administrador de PISCIVALL, hasta 02/02/2006. Más bien al contrario, hay pruebas admitidas y practicadas en el proceso acreditativas de que la desvinculación con PISCIVALL fue muy anterior con lo que la sentencia recurrida infringe la doctrina jurisprudencial de que la inscripción en el Registro Mercantil del cese en el cargo de administrador no es constitutiva y se puede probar por otros medios (entre otras, STS de 14 de julio de 2007, recurso de casación para la unificación de doctrina nº 145/02 , y STS de 12 de mayo de 2012, recurso de casación nº 1889/10). Por otra parte, aun en caso de que se apreciara la existencia de vinculación entre el recurrente y la entidad urbanizadora, no sería suficiente para alterar las conclusiones alcanzadas en las resoluciones de la [Dirección General de Tributos] adoptadas en contestación a las consultas vinculantes formuladas por el recurrente, entre otros motivos porque la eventual actividad económica de la entidad urbanizadora no se extiende a las personas vinculadas (véase STS de 21 de mayo de 2012, recurso de casación nº 6848/09) y porque la propia [Dirección General de Tributos] ha aclarado en otras resoluciones a consultas vinculantes el sentido de ese condicionante de inexistencia de vinculación entre consultante y entidad urbanizadora» [sic].

4º) « [I]nfracción del artículo 25 del texto refundido de la Ley del IRPF aprobado por Real Decreto legislativo 3/2004, de 5 de marzo, dado que todas las gestiones realizadas por el recurrente en relación con el [programa de actuación integrada] Belcaire Sur de Moncófar, gestiones meramente administrativas y sin intervenir en la transformación física de los terrenos de su propiedad, no son suficientes para considerar iniciada actividad

económica de promoción sino que la actividad desplegada cabe ser considerada como mera compraventa de bienes no afectos a actividad económica a que se refiere el apartado 2 del referido artículo 25 TRLIRPF » [sic].

5º) «[I]nfracción del artículo 239.3 LGT en relación con los artículos 62 y ss. de la Ley 30/1992 [...] y los efectos y consecuencias jurídicas de los actos nulos, dado que, a pesar de que las actuaciones realizadas por la Inspección de Valencia relativas al IRPF de 2003 a 2005 han sido anuladas y expulsadas del universo jurídico (véase STS de 09/12/2013, recurso de casación 4494/12 , FJ 5º) en virtud de resolución del [Tribunal Económico-Administrativo Central] de 29/11/2012 y de que el acto de liquidación del IRPF de 2006 impugnado objeto de enjuiciamiento en la sentencia recurrida se fundamenta en aquellas actuaciones anuladas, sin embargo la Sala a quo ha otorgado plena eficacia jurídica a esas actuaciones anuladas y expulsadas del universo jurídico » [sic].

6º) «[I]nfracción de las normas de la sana críticas en la valoración de la prueba con infracción del artículo 24 CE y 319 y concordantes de la LEC en relación a la valoración de la prueba admitida obrante en autos y en relación con los documentos obrantes en el expediente administrativo y los aportados junto con el escrito de demanda. La jurisprudencia del Tribunal Supremo ha admitido reiteradamente que la valoración arbitraria de la prueba puede ser esgrimida en sede casacional [...]. Asimismo, el Tribunal Constitucional [...]. En la sentencia impugnada no se hace ninguna valoración de una parte sustancial de la prueba admitida y practicada. Especial mención cabe hacer a la falta absoluta de mención de un documento que obra en autos: Acta de manifestación otorgada ante Notario en fecha 2 de noviembre de 2009 por el administrador de PISCIVALL en que se protocolizaron las actuaciones inspectoras que se sustanciaron con la referida mercantil y entre cuyos documentos merece destacarse el escrito de alegaciones al acta del impuesto sobre sociedades del periodo 2004/2005 donde ese mismo administrador de PISCIVALL explicó (alegación primera) en qué consistieron las escasas intervenciones del recurrente en relación con la mercantil PISCIVALL» [sic].

Termina solicitando el dictado de sentencia que case la recurrida y que, en su lugar, declare que los actos administrativos recurridos no son conformes a derecho.

Tercero.

La Administración General del Estado se opuso al recurso en escrito registrado el 30 de junio de 2014, en el que interesó su desestimación.

Frente al primer motivo opone que la cuestión a que se refiere es propiamente un argumento jurídico para conseguir la anulación de la liquidación tributaria, al que la sentencia no tiene por qué dar una respuesta expresa. Subraya que ese argumento es recogido en la sentencia (FJ 7º), por lo que lo tuvo en cuenta, si bien consideró que no tenía la relevancia suficiente como para estimar el recurso y anular la resolución impugnada. Añade que no resulta preciso que la sentencia dé respuesta explícita a todos y a cada uno de los argumentos de la demanda, siendo únicamente menester que resuelva todas las cuestiones suscitadas. Si algunos argumentos no han sido rebatidos expresamente en la sentencia, hay que entender que han sido rechazados tácitamente.

Contra el segundo motivo reproduce los argumentos expuestos al oponerse al primero. Precisa que la sentencia, al desestimar el recurso, ha llevado a cabo una apreciación de las pruebas practicadas, entre ellas el propio expediente administrativo, entendiendo que existía vinculación entre el recurrente y el agente urbanizador, además de con la propia sociedad a la que se encomendó las obras de urbanización y, por lo tanto, aplicó la contestación a la consulta vinculante de 7 de diciembre de 2005 (consulta NUM002), al concurrir vinculación. En su opinión, resulta obvio que las rentas obtenidas por la venta de las parcelas tienen naturaleza de rendimientos económicos o empresariales, y no simplemente de plusvalías o ganancias patrimoniales, como pretende el recurrente. Y esa apreciación de la prueba se hizo en uso de las facultades soberanas que, como regla general, tiene el tribunal sentenciador en la instancia.

Tratándose de los otros motivos, considera que atacan la resolución administrativa impugnada y no la sentencia objeto de este recurso, sin respetar la técnica casacional, por lo que resultan inadmisibles. Sostiene que, en cualquier caso, los fundamentos de la sentencia no son desvirtuados por dichos motivos, olvidando el recurrente que el recurso de casación no es una segunda instancia jurisdiccional.

Cuarto.

- Las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, circunstancia que se hizo constar en diligencia de ordenación de 1 de julio de 2014, fijándose al efecto el día 20 de mayo de 2015, en el que, previa deliberación, se aprobó la presente sentencia.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco, Magistrado de la Sala

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.**

Para la adecuada resolución de este recurso de casación, deben tomarse en consideración los siguientes hechos, según los declara probados en su sentencia la Sala de instancia y se obtienen del expediente administrativo:

1º) El 6 de junio de 2005, el recurrente y don Cirilo formularon consulta a la Dirección General de Tributos, con el fin de recabar su criterio vinculante sobre la tributación de los rendimientos obtenidos por la venta de varias parcelas que les habían sido adjudicadas en proindiviso por su participación en el programa de actuación urbanística integrada de Belcaire Sur de Moncófar (Castellón).

Los términos de la consulta fueron los siguientes (FJ 5º de la sentencia impugnada):

«1º.- Los consultantes son dos personas físicas, uno de ellos jubilado y el otro titular de una tienda de ropa, que como consecuencia de la venta de la participación que ostentaban en una sociedad y de la venta de una parcelas urbanas han acumulado un patrimonio que junto con financiación bancaria han invertido en la forma que se señala a continuación.

2º.- Los consultantes han venido adquiriendo durante los dos últimos años una serie de fincas rústicas en pro indiviso, propiedad al 50 por 100 para cada uno de ellos. Junto con otras fincas propiedad de otros propietarios que representan aproximadamente el 60 por 100 (las de propiedad de estos consultantes representan aproximadamente el 40 por 100 restante), todas ellas se han incluido en un Programa para el desarrollo de una Actuación Integrada (PAI) de los regulados en la Ley 6/1994, de 15 de noviembre, de la Generalitat Valenciana, reguladora de la Actividad Urbanística, que ha sido promovido a instancia de estos consultantes.

3º.- Por exigencia del Ayuntamiento, la condición de urbanizador ha de recaer en un empresario que ostente la forma jurídica de sociedad mercantil, Unión Temporal de Empresas o similar. Es por ello por lo que la figura del urbanizador, que inicialmente se había previsto en el Programa que recayera en las personas consultantes, ha recaído finalmente en una sociedad mercantil.

4º.- La situación actual de las fincas incluidas en el PAI es que se ha aprobado el Plan Parcial y el proyecto de urbanización, estando pendiente la aprobación del proyecto de reparcelación. Las obras de urbanización todavía no han comenzado, por lo que materialmente las fincas se hallan en el mismo estado en que se adquirieron, es decir, con aspecto exterior de fincas rústicas pues no se ha efectuado ni arranque de arbolado o matorral ni movimiento de tierras.

5º.- Los consultantes han llegado a un acuerdo con una sociedad promotora para vender a ésta una parte significativa de las fincas propiedad de los consultantes, siendo los costes de urbanización a cargo de la citada sociedad promotora. La escritura pública de compraventa entre estos consultantes y la sociedad promotora y, en consecuencia, la transmisión de la propiedad, puede tener lugar antes o después de iniciadas las obras de urbanización y antes o después de que los consultantes hayan satisfecho alguna cuota de urbanización, por lo que se ha pactado que en todo caso sea la sociedad promotora adquirente la que se tenga que hacer cargo de todas las gestiones y relaciones con el urbanizador y, en particular, que tenga que hacerse cargo de todas las cuotas de urbanización incluidas, en su caso, las que hubieran tenido que satisfacer los consultantes.

6º.- Los consultantes se plantean la posibilidad de transmitir a esa misma sociedad promotora o a otra el resto de fincas no incluidas en las del párrafo anterior en las mismas condiciones. Los consultantes no tienen empleados ni tienen local destinado a desarrollar las gestiones de compraventa de las fincas señaladas anteriormente».

Las cuestiones que se planteaban eran las dos siguientes:

«1ª.- Si las operaciones realizadas por los consultantes (compra de fincas rústicas y gestiones ante las autoridades urbanísticas para la aprobación del Programa de Actuación Integrada) suponen, o no, el desarrollo de una actividad económica a los efectos del artículo 25 del Texto Refundido de la Ley del IRPF .

2.- Si la venta de una parte significativa de las fincas supone la obtención de rendimientos de la actividad económica o de ganancias y pérdidas patrimoniales».

La consulta fue resuelta el 7 de diciembre de 2005 con el siguiente tenor:

«La presente contestación se formula bajo la hipótesis de que efectivamente no exista vinculación en los términos previstos en el artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades , aprobado por el

Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (BOE de 11 de marzo), entre los consultantes y la entidad urbanizadora o la sociedad a la que piensan transmitir los terrenos para su posterior promoción.

Las actuaciones realizadas por los consultantes consistentes en la compra de fincas rústicas y gestiones ante las autoridades urbanísticas para la aprobación de un Programa para el desarrollo de actuación integrada constituyen actuaciones propias del ejercicio de una actividad económica de promoción inmobiliaria, en concreto gastos previos a la obtención de los correspondientes ingresos.

Ahora bien, para que exista una actividad económica es necesario que los consultantes lleven a cabo 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, cabría apreciar la existencia de la citada ordenación si, con anterioridad a las actuaciones mencionadas, los consultantes desarrollaban actividades de promoción o si, con posterioridad a la adquisición de los terrenos, la condición de urbanizador hubiera recaído sobre ellos.

Por tanto, en la medida en que los consultantes no cumplen los requisitos a que se refiere el artículo 25.1 del 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 (BOE de 10 de marzo), sin que tampoco concurren las circunstancias a que se refiere el apartado 2 del mismo artículo, las rentas derivadas de la venta de los terrenos no tendrán la consideración de rendimientos de la actividad económica.

La transmisión de los referidos terrenos supondrá la existencia de una ganancia o pérdida patrimonial al producir una variación en el valor del patrimonio de los consultantes puesta de manifiesto con ocasión de una alteración en la composición de aquel (artículo 31 del texto refundido de la Ley del Impuesto).

[...]».

2º) Don Paulino autoliquidó el impuesto sobre la renta de las personas físicas del ejercicio 2006 calificando los beneficios obtenidos en dicho año por la venta de las referidas parcelas como una ganancia patrimonial.

3º) Iniciadas actuaciones de inspección el 4 de junio de 2010 concluyeron con acta firmada en disconformidad (A02 NUM003) el 18 de noviembre del mismo año, en la que la Inspección calificó las ganancias derivadas de la venta de las parcelas adjudicadas en ejecución de la ya mencionada actuación urbanística como rendimientos de una actividad económica obtenidos por la comunidad de bienes que de hecho formaban don Cirilo y don Paulino . La Inspección entendió que su participación no se correspondía con la de un propietario que, simplemente, ve sus fincas inmersas en un proceso urbanístico, abonando sus cuotas de urbanización y vendiendo con beneficio, sino que consideró realizada por ambos propietarios durante el ejercicio 2003 una intensa actividad que simultaneaba dos objetivos: hacerse con la posición de agente urbanizador, a través de sus sociedades, y comprar a nombre de personas físicas el mayor número de las fincas incluidas en la actuación, financiando las adquisiciones mayoritariamente con líneas de crédito bancarias.

Como consecuencia de lo anterior, para la Inspección, todas las fincas que adquirieron en pro indiviso durante los años 2003, 2004 y 2005, incluidas en los programas de actuación integrada en relación con los que, bien directamente bien a través de sus sociedades, desarrollaron actividades económicas de carácter urbanístico, deben tener la consideración de existencias afectas a dichas actividades, de "mercancías" destinadas a la venta (alude a su posición cualificada en los distintos procesos urbanísticos y a la finalidad puramente especulativa que revela el hecho de utilizar fondos de financiación ajena y no el ahorro o la inversión privada). De acuerdo con lo anterior, concluyó que cuando vendieron las parcelas adjudicadas en ejecución de la ordenación urbanística no actuaron como particulares, sino como empresarios o profesionales en el ejercicio de una actividad económica de carácter urbanístico a través de una comunidad de bienes, por lo que los beneficios obtenidos constituyen rendimiento de la misma y no ganancias generadas por elementos patrimoniales.

4º) El 23 de marzo de 2011, fue aprobada una liquidación del impuesto sobre la renta de las personas físicas de 2006 a cargo del Sr. Paulino por un importe de 1.466.769,04 euros (1.204.907,90 de cuota y 261.861,14 de intereses).

5º) Se tramitó también un expediente sancionador, que concluyó por acuerdo de la misma fecha que la liquidación, imponiendo una multa de 602.453,95 euros por la comisión de una infracción leve.

6º) Don Paulino interpuso sendas reclamaciones económico-administrativas (NUM000 y NUM001), sosteniendo, en lo que ahora interesa, que la consulta vinculante ya mencionada dejó zanjado que las actuaciones administrativas realizadas personalmente (más aún si se ejecutan mediante sociedades pertenecientes a terceros a quienes vendió sus participaciones sociales en ellas) no son suficientes para considerar que la venta de los terrenos fuera el resultado del desarrollo de una actividad económica. Añadiendo que, a la vista de la respuesta a la consulta, los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima obligaban a la Inspección a acatar el criterio de la Dirección General de Tributos.

7º) El Tribunal Económico-Administrativo Central, en resolución de 30 de mayo de 2012, desestimó la reclamación dirigida frente a la liquidación (NUM000) y acogió la que tenía por objeto la sanción (NUM001), que anuló. En relación con la alegación sobre la consulta vinculante, después de reproducir el artículo 89 de la Ley

58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre), el texto de la consulta y la respuesta de la Dirección General de Tributos, razona que (FJ 3º):

«El citado artículo 89 de la Ley 58/2003 dice que los órganos de la Administración Tributaria encargados de la aplicación de los tributos deberán aplicar los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas a cualquier obligado, siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta, sin embargo, en el presente caso, los mismos no resultan aplicables al existir vinculación en los términos previstos en el artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto legislativo 4/2004, de 5 de marzo (BOE de 11 de marzo), entre los consultantes y la entidad urbanizadora».

Más adelante (FJ 4º), valorando las pruebas de que dispuso la Inspección, expone que:

«[...] Piscivall, S.L., se dedicó exclusivamente a ejercer las funciones de agente urbanizador en relación con los PAI Sector -1 y C-2 y Belcaire Sur de Moncófar, contando con la organización de medios materiales suficientes a dichos efectos (local, telefonía, vehículo) y supliendo su carencia de medios personales con la actuación directa de sus administradores solidarios D. Paulino y D. Cirilo, que fueron quienes, conforme a los gastos contabilizados y pese a la "falta de información en los archivos de Piscivall, S.L.) debieron [de] hacer los consumos telefónicos (mediante dos líneas distintas y utilizando sendos teléfonos móviles nuevos), los desplazamientos, las consumiciones en los restaurantes, los pagos con las tarjeta VISA de la empresa (cuyo titular era uno de ellos), etc., de donde se concluye que las mencionadas personas físicas tuvieron en todo momento a su entera disposición la organización de medios materiales de la sociedad, de manera que -amparándose en su doble condición de representantes legales de una persona jurídica, personas físicas particulares- pudieron actuar en el mercado urbanístico sin necesidad de montar una estructura empresarial propia, atribuyendo a Piscivall, S.L., los gastos generados en la medida que les resultó conveniente.

Además, la posición que los Sres. Paulino y Cirilo ocupaban en el contrato de 12/02/2004 no era, simplemente, la patrimonial derivada de la venta de las participaciones sociales, sino también la empresarial derivada del cargo de agentes urbanizadores que en ese momento ostentaban a título personal, en las mismas condiciones que los "Agentes" Promociones y Desarrollos La Vall, S.L.; y Piscivall, S.L.

Estas circunstancias evidencia que la actividad de D. Paulino no cabe catalogarla como excepcional, esporádica i propia de quien resulta ajeno a la actividad empresarial. Así, como ya destacaba el Inspector Jefe en el acuerdo de liquidación aquí impugnado, D. Paulino participaba en la gestión y propiedad de diferentes sociedades mercantiles que tienen declarado como objeto de su actividad la de promoción inmobiliaria.

Este hecho no supone un simple indicio carente de fuerza probatoria, sino que muestra que la actividad empresarial no es ajena al quehacer habitual del contribuyente, por lo que difícilmente podría clasificarse como esporádica o inusual su participación en este tipo de operaciones. Visto lo anterior, resultaría fuera de toda lógica admitir que la importante participación de D. Paulino en las operaciones descritas fuera la propia de la realización de una actividad de gestión de un patrimonio privado, no pudiendo ser otra la intención del sujeto pasivo que la de intervenir en la distribución de bienes en el mercado inmobiliario».

8º) El Sr. Paulino interpuso recurso contencioso-administrativo, en cuya demanda alegó como primer motivo el carácter vinculante de las consultas tributarias, sosteniendo que el Tribunal Económico-Administrativo Central se extralimitó en sus funciones al apreciar la existencia de vinculación, tarea propia de la Inspección, sin que, por lo demás, motivara la clase de vinculación a la que se refiere. Alegó en segundo lugar la carencia de medios materiales y personales que permitieran calificar la actividad desarrollada como empresarial en lugar de como propia de la gestión particular de un patrimonio privado. Añadió como tercer argumento que el Tribunal Económico-Administrativo Central omitió dar respuesta fundada en derecho a pretensiones anulatorias esenciales debidamente formuladas en el escrito de alegaciones, en particular, el tratamiento de las consultas vinculantes y la clase de actividad realmente desarrollada.

9º) La sentencia impugnada da respuesta al primer y al tercer alegato con los siguientes razonamientos (FJJJ 8º y 15º):

«OCTAVO.- [...]

Es cierto que cuando el TEAC da respuesta a este motivo no concreta qué tipo de vinculación existe entre el recurrente y la entidad urbanizadora, pero sí lo hace en el Fundamento Jurídico Cuarto de la resolución cuando examinadas las pruebas e indicios puestos de manifiesto por la Inspección en el Acta, relata la intervención de los Sres. Paulino y Cirilo en los PAU, declarando como acreditado que durante los ejercicios 2004 y 2005 los mismos eran administradores solidarios de PISCIVALL, a la que habían cedido la condición de agente urbanizador.

Por tanto, no introduce ningún hecho nuevo, dado que esa vinculación ya había sido apreciada por la Inspección, al constatar que el Sr. Paulino continuó siendo administrador de la citada sociedad hasta el 2/02/2006.

La resolución del TEAC, en dicho Fundamento Jurídico Cuarto, da respuesta además a las cuestiones planteadas por el recurrente, exponiendo las pruebas e indicios que consideró la Inspección y concluyendo que en base a los mismos la transmisión de los inmuebles cabe entenderla como resultado de la actividad económica.

Pues bien, el ahora recurrente al dirigir la consulta a la Dirección General de Tributos omitió en la misma que era administrador de la sociedad PISCIVALL designada como agente urbanizador, razón por la que no puede considerarse que existiera identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyeron en la contestación a la consulta a los efectos vinculantes pretendidos, y teniendo en cuenta la reserva que hizo la DGT en tal sentido.

Y tampoco son de aplicación las consultas vinculantes que cita, referidas a otros obligados tributarios, pues dada la intervención del recurrente en el Plan de Actuación Urbanística antes relatada, su actividad fue determinante en las actuaciones de urbanización, ya que, aunque no fuera propietario de la sociedad designada como agente urbanizador, era su administrador y representante legal, y realizó actuaciones como tal agente urbanizador.

Finalmente, no cabe acoger la pretensión de anulación de las actuaciones inspectoras al haberlo sido la liquidación correspondiente a los ejercicios 2003 a 2005. Así, aunque las presentes actuaciones derivaran de las anteriores, se refieren a un ejercicio distinto y a un procedimiento inspector diferente. En efecto, la liquidación correspondiente a los ejercicios 2003, 2004 y 2005, ha sido anulada por el TEAC en resolución de fecha 29 de noviembre de 2012, dado que el acuerdo de liquidación se dictó el 16 de noviembre de 2009 sin incluir contestación a las alegaciones que unos días antes, el 12 de noviembre de 2009, había remitido el contribuyente por correo, pero que no llegaron a poder de la Inspección hasta el 19 de noviembre de 2009. Se trata, pues, de un defecto formal que no se ha producido ni afecta a las actuaciones seguidas por la Inspección de Sevilla respecto del ejercicio 2006, y por tanto no existe razón alguna para que haya que anular éstas. Además, la resolución del TEAC anula el acuerdo de liquidación y ordena la retroacción de actuaciones para que se subsane ese defecto formal. En las actuaciones correspondientes al 2006 al no haberse producido ese defecto nada hay que anular, pues nada hay tampoco que subsanar.

DÉCIMO QUINTO.- Finalmente, alega que la resolución del TEAC ha incurrido en incongruencia omisiva puesto que reproduce casi miméticamente la resolución del TEARCV de 26/09/2011, y no da respuesta fundada a sus pretensiones anulatorias formuladas en el escrito de alegaciones ni se pronuncia sobre la prueba aportada.

Este motivo también ha de ser desestimado, pues el TEAC resuelve todas las alegaciones formuladas por el recurrente en su escrito presentado el 29 de julio de 2011, en el que planteaba, en relación con el acuerdo de liquidación, la calificación de la actividad como compraventa de inmuebles e inexistencia de medios personales y materiales exigidos con carácter de mínimos en el artículo 25.2 de la Ley del IRPF para considerarla como actividad económica, y la obligación de los órganos de la Administración Tributaria de aplicar los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas de la Dirección General de Tributos en relación con el obligado tributario consultante y para otros obligados tributarios; y en relación con el acuerdo de imposición de sanción, falta de motivación del elemento subjetivo de la infracción. Aportó como únicos elementos probatorios la Consulta formulada a la Dirección General de Tributos el 6 de junio de 2005 y la contestación de 7 de diciembre de 2005.

La resolución impugnada estima las alegaciones relativas al acuerdo sancionador que anula, y en cuanto a las alegaciones formuladas contra el acuerdo de liquidación da respuesta a las mismas en los Fundamentos segundo, tercero y cuarto, en los términos expuestos en esta Sentencia, pronunciándose expresamente en el Fundamento Jurídico Tercero sobre la consulta aportada».

10º) Respecto de la cuestión de fondo y, por tanto, la naturaleza de la actividad desarrollada por el recurrente, la Sala de instancia razona en los siguientes términos (FFJJ 12º a 14º):

«DUODÉCIMO .- [...] carecen de relevancia las alegaciones del recurrente relativas a la inexistencia de establecimiento dedicado a realizar o desarrollar la actividad, así como de personal empleado, pues lo que se plantea es si éste desarrolló una actividad de promoción inmobiliaria, y el hecho de que no concurrieran las circunstancias establecidas en el apartado 2 del artículo 25 de la Ley 40/1998, no es óbice para establecer que estamos en presencia de una actividad económica, al amparo del número primero (norma general), cuando se puede constatar que hay una actividad material de ordenación y transformación de bienes para su venta, como es el caso, según se deduce de los elementos probatorios que constan en el expediente y que ya se han puesto de manifiesto.

DÉCIMO TERCERO .- En efecto, que la actividad desarrollada por el recurrente en relación con las mencionadas parcelas fue de promoción inmobiliaria según se deduce de su intervención en el desarrollo del Plan Parcial de Belcaire Sur puesto de manifiesto en el expediente y no desvirtuada por el mismo.

Así:

Con fecha 30/06/2003 el Ayuntamiento de Moncófar sometió a información pública el Plan Parcial del Sector Belcaire Sur, siendo D. Paulino y D. Cirilo quienes directamente presentaron con fecha 16/07/2003 la alternativa técnica del correspondiente Programa de Actuación Integrada (DOGV 24/07/2003).

Con fecha 30/10/2003 el Ayuntamiento de Moncófar adjudicó provisionalmente a D. Paulino y D. Cirilo la condición de agentes urbanizadores del Plan Sector Belcaire Sur, cuyo Convenio Urbanístico fue firmado por las partes con fecha 17/12/2003 suponiendo para aquellos el desembolso de 60.000 euros en concepto de fianza.

Con fechas 15/11/2004 y 14/02/2005 D. Paulino y D. Cirilo presentaron los Proyectos de urbanización y de reparcelación del Plan Sector Belcaire Sur de Moncófar (DOGV 01/12/2004 y 02/03/2005), habiendo sido el primero definitivamente aprobado por el Ayuntamiento mediante Decreto de fecha 14/01/2005 (BOP 11/03/2005). Entretanto, la Comisión Territorial de Urbanismo de Castellón había aprobado definitivamente la homologación sectorial del Belcaire Sur de Moncófar (DOGV 11/02/2005).

Con fecha 11/05/2005 D. Paulino y D. Cirilo cedieron en documento público su condición de agentes urbanizadores del PAI Belcaire Sur de Moncófar a la mercantil PISCIVALL SL (cuyos representantes legales eran ellos mismos) por un precio de 2.000 euros en compensación por "...los pequeños gastos producidos en la presentación del PAI y las proposiciones jurídico-económicas..."; dicha cesión fue aprobada por el Ayuntamiento con fecha 26/05/2005.

Con fecha 02/11/2005 se formalizó el Acta de Replanteo del Plan de Actuación Urbanística Sector Belcaire Sur de Moncófar, compareciendo D. Paulino y D. Cirilo como representantes legales del agente urbanizador PISCIVALL SL.

Como consecuencia de la Reparcelación del Plan Sector Belcaire Sur de Moncófar inscrita en el Registro de la Propiedad con fecha 22/11/2005, D. Paulino y D. Cirilo recibieron en proindiviso el 100% de las parcelas resultantes numeradas como ADO 1-8 , EDA-1 , EDA-4 , EDA-6 , EDA-7 y EDA-3 , así como el 89,1309 % de la parcela resultante numerada como EDA-8 y el 47,88605% de la parcela resultante numerada como EDA- 5.

DÉCIMO CUARTO .- De lo expuesto cabe concluir que los Sres. Paulino y Cirilo intervinieron en todo el proceso como agentes urbanizadores interviniendo, así, en el proceso de producción o transformación de los bienes, que implica la ordenación por cuenta propia de factores de producción, y constituyendo una actividad económica en el sentido del artículo 25.1 de la Ley 40/1998 .

Es cierto que en fecha 12-02-2004 los Sres Paulino y Cirilo vendieron a la mercantil Edificaciones y Construcciones la Vall, SA (Edycon) sus participaciones en las sociedades Piscivall y Promociones y Desarrollos la Vall (Promovall), pero como se ha expuesto, la venta se sujetaba a dos condiciones suspensivas: que las sociedades Piscivall y Promovall conservaran la condición de agentes urbanizadores en los PAU de Belcaire y Sector C-2 de Moncófar, y que las obras de urbanización de los tres PAU estuviesen en condiciones legales de poderse iniciar, lo que se entendería producido cuando formalmente se extendiera la correspondiente acta de replanteo. Mientras tanto, durante la pendencia del contrato los vendedores (Srs. Paulino y Cirilo) desarrollarían en los PAU las actividades propias de la condición de agente urbanizador actuando en su propio nombre, pero siempre por cuenta y bajo la dirección del comprador Edycon.

Por tanto, a pesar de ese contrato, continuaron actuando como agentes urbanizadores hasta que en fecha 19-12-2005, Edycon y los Sres. Paulino y Cirilo otorgan ante notario un acta de manifestaciones para hacer constar que habiéndose cumplido en su integridad las condiciones previstas en la escritura de 12-02- 2004, ésta desplegaba todos sus efectos legales.

Ahora bien, el hecho de que en la fecha de la venta de los terrenos el recurrente ya no fuera propietario de la entidad PISCIVALL no obsta a la conclusión expuesta, pues los hechos anteriores tendentes a la transformación del suelo para su posterior venta determinan la existencia de esa actividad de promoción, teniendo en cuenta además la circunstancia no discutida de que el recurrente siguió siendo administrador de la citada sociedad hasta el 2/02/2006».

Segundo.

Don Paulino se alza en casación frente a la anterior sentencia, invocando seis motivos. Sustenta los dos primeros en el artículo 88.1.c) de la Ley 29/1998 , por entender que la sentencia que combate infringe los artículos 24 de la Constitución y 33 y 67.1 de la mencionada Ley , por incurrir en incongruencias por omisión (primer motivo) y por exceso (segundo motivo).

Ambas quejas deben ser analizadas conjuntamente, pues, en el propio planteamiento del recurrente, la segunda "es continuación", corolario o consecuencia de la primera. Considera que la sentencia no da respuesta al argumento sobre el exceso en que, a su juicio, habría incurrido el Tribunal Económico-Administrativo Central al negar carácter vinculante a la consulta en su día formulada por apreciar la existencia de vinculación entre el demandante y Piscivall, S.A. (primer motivo), al tiempo que se extralimitó al ejercitar su potestad jurisdiccional explicitando la clase de vinculación existente, lo que no había hecho el mencionado organismo central de revisión, supliendo la falta de motivación de la resolución de este último (segundo motivo).

Ninguna de los dos argumentos puede prosperar.

(A) En efecto, el Sr. Paulino razonó en la demanda que el Tribunal Económico-Administrativo Central se había inmiscuido indebidamente en la tarea inspectora al expresar que la consulta vinculante no podía tener efecto alguno por haberse alterado los hechos que sirvieron para emitirla, al existir vinculación en los términos previstos por el artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aprobado en 2004, añadiendo como segundo argumento que no motivó la concreta clase de vinculación existente. Ciertamente la Sala de instancia (FJ 8º) no suministra una respuesta directa y expresa a la primera cuestión, pero sí contesta de manera clara y contundente a la segunda. Pues bien, la contestación a esta segunda lleva implícita la solución a la primera, pues si la Audiencia Nacional, tras dejar expresa constancia del doble planteamiento de la demanda en este punto, entiende que el Tribunal Económico-Administrativo Central precisó suficientemente la vinculación que impedía dar efectos obligatorios a la consulta, va de suyo que no consideró un exceso las reflexiones que se contienen en la resolución económico-administrativa sobre la existencia de la misma.

Se ha de recordar que, si bien conforme a la jurisprudencia de esta Sala, una sentencia es incongruente cuando omite resolver sobre alguna de las pretensiones o de las cuestiones planteadas en la demanda [véanse, por todas, las sentencias de 6 de mayo de 2010 (casación 3775/03 , FJ 3 º), 17 de enero de 2011 (casación 2568/07, FJ 2 º) y 30 de enero de 2012 (casación 2374/08 , FJ 3º)], esta exigencia constitucional opera con menor intensidad cuando no se la contempla desde la perspectiva de las pretensiones sino desde la propia de las alegaciones esgrimidas en su apoyo. En este segundo caso se debilita, de modo que no es necesario para la satisfacción del derecho a la tutela judicial efectiva una contestación pormenorizada y explícita a todas y a cada una de ellas, pudiendo bastar, en atención a las circunstancias particulares concurrentes, con una respuesta global o genérica, aunque se omita respecto de líneas de defensa concretas no sustanciales (sentencias del Tribunal Constitucional 26/1997 , FJ 4º; 101/1998, FJ 2 º; y 132/1999 , FJ 4º).

En cualquier caso, y a mayor abundamiento, el Tribunal Económico-Administrativo Central podía perfectamente abordar la cuestión, pues estaba llamado a resolver todos los extremos suscitados en el expediente, hubiesen sido o no planteados por los interesados (artículo 239.2 de la Ley General Tributaria de 2003), debiendo tenerse presente que, discutiéndose la vinculación de la Inspección al criterio manifestado por la Dirección General de Tributos en la contestación a la consulta NUM002 , resultaba pertinente el análisis de si las circunstancias, antecedentes y demás datos recogidos en el escrito planteándola se habían alterado y de si existía identidad entre los hechos y las circunstancias invocadas (artículo 89.1 de la misma Ley). Por ello, habiéndose afirmado en el escrito de consulta que no existía vinculación entre los intervinientes en los negocios jurídicos y produciéndose la respuesta "bajo la hipótesis de que efectivamente no exista vinculación", el análisis de tal cuestión estaba presente en el debate, pues se hacía imprescindible para resolver si resultaba de aplicación el citado artículo 89, sin que, por consiguiente, el Tribunal Económico-Administrativo Central tuviese que plantear la tesis a las partes contendientes, en los términos del artículo 237.2 de la Ley General Tributaria .

(B) Tampoco cabe hablar de incongruencia extra petita por haber resuelto la sentencia más allá de lo pedido, suministrando una motivación que el Tribunal Económico-Administrativo Central no facilitó, al indicar la clase de vinculación que impedía reconocer efecto a la ya citada consulta. Mucho más sencillamente, la sentencia recurrida afirma (FJ 8º) que la resolución económico-administrativa impugnada no se limita a constatar la existencia de vinculación (FJ 3º), sino que más adelante (FJ 4º) precisa la naturaleza de la misma, señalando que el aquí recurrente y el Sr. Cirilo , durante los ejercicios 2004 y 2005, eran administradores solidarios de Piscivall, S.L., a la que habían cedido la condición de agente urbanizador, sin introducir ningún hecho nuevo, porque la propia Inspección había comprobado que el Sr. Paulino continuó siendo administrador de la citada sociedad hasta el 2 de febrero de 2006.

En este discurso no se aprecia ningún exceso por parte de la Sala de instancia. Afirmado en la demanda, en apoyo de la pretensión impugnatoria, que el Tribunal Económico-Administrativo Central no motivó la clase de vinculación del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades , ni precisó los hechos en que se basó, ni en qué momento se produjeron, los jueces a quo en el estricto ejercicio de su potestad jurisdiccional concluyen que no es cierto tal planteamiento y señalan los pasajes de la resolución impugnada en los que se contienen las respuestas que el demandante echa de menos.

Tercero.

Los otros cuatro motivos del recurso se encuentran anclados en la letra d) del artículo 88.1 de la Ley de esta jurisdicción .

El tercero, con un enunciando ciertamente abigarrado, mezcla cuestiones muy diversas. En él, el recurrente sostiene, en síntesis, que no tenía vinculación con la entidad urbanizadora ni, aunque la hubiera tenido, era causa suficiente para negar efectos a la consulta NUM002 , siendo incierto, porque no hay pruebas en el expediente, que fuera administrador de Piscivall, S.L., hasta el 2 de febrero de 2006; más bien todo lo contrario: las pruebas evidencian que la desvinculación con Piscivall, S.L., fue muy anterior, infringiendo la sentencia la

doctrina jurisprudencial de que la inscripción en el Registro Mercantil del cese en el cargo de administrador no es constitutiva y se puede probar por otros medios. Añade que, aun cuando se apreciara la existencia de vinculación, no sería suficiente para alterar las conclusiones alcanzadas por la Dirección General de Tributos en contestación a la consulta que formuló.

En relación con al anterior motivo, el sexto denuncia la infracción de los artículos 24 de la Constitución y 319 y concordantes de la Ley de Enjuiciamiento Civil , en relación con la prueba admitida y practicada, que considera en una parte sustancial no valorada por la Sala de instancia, en particular el acta de manifestaciones otorgada ante Notario el 2 de noviembre de 2009 por quien en dicha fecha era el administrador de Piscivall, S.L.

Analizaremos conjuntamente ambos motivos, que suscitan tres cuestiones diferentes: (A) la arbitraria valoración de la prueba por la Audiencia Nacional; (B) la infracción de la doctrina jurisprudencial sobre el carácter de la inscripción registral del cese de un administrador social y (C) la falta de virtualidad de la existencia de vinculación para alterar las conclusiones de la consulta emitida por la Dirección General de Tributos.

(A) En este punto, el planteamiento del recurso parte de un error evidente, invirtiendo todo el esfuerzo argumental en demostrar que no existía vinculación del recurrente y el Sr. Cirilo con Piscivall, S.L., e insistiendo en que la Audiencia Nacional incurre en una desafortunada, ilógica e, incluso, arbitraria valoración de la prueba al concluir lo contrario. Pero la Sala de instancia no afirma tal, sino que mucho más modestamente y en respuesta al planteamiento de la demanda se limita a afirmar que (i) el tema de la vinculación no fue introducido ex novo por el Tribunal Económico-Administrativo Central, (ii) que había sido tomado en consideración por la Inspección, (iii) que el propio organismo central de revisión explicitaba en qué consistía tal vinculación y (iv) que el recurrente al formular la consulta a la Dirección General de Tributos omitió que era o había sido administrador de Piscivall, S.L., razón que justifica que a la respuesta a la consulta no le sea aplicable el artículo 89.1 de la Ley General Tributaria de 2003 .

Es en esa perspectiva en la que se sitúan las reflexiones de la sentencia sobre la vinculación, para constatar que era un dato que no se había suministrado al formular la consulta y para concluir que, por ello, resultaba correcto negar a la respuesta los efectos que prevé el mencionado precepto de la Ley General Tributaria. Nada más y nada menos. En ningún momento la Sala de instancia afirma que la existencia de vinculación justifique que los beneficios obtenidos por la venta en el año 2006 de las parcelas adjudicadas constituyan el resultado de una actividad profesional y no, como declaró el recurrente, rentas obtenidas como consecuencia de la gestión particular de un patrimonio privado. En este punto, la motivación de la sentencia de instancia discurre por otros derroteros.

Por lo tanto, en ningún momento la sentencia impugnada analiza las pruebas del litigio para afirmar la existencia de vinculación, por la sencilla razón de que la demanda no se planteó en esos términos. Siendo así, están fuera de lugar los motivos tercero y sexto en cuanto atribuyen al pronunciamiento que critican una arbitraria valoración de la prueba a la hora de fijar los hechos que determinan la existencia de vinculación en el sentido del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades .

(B) La Sala de instancia afirma que la Inspección constató que el Sr. Paulino continuó siendo administrador de Piscivall, S.L., hasta el 2 de febrero de 2006, fecha en la que se inscribió su cese en el Registro Mercantil, considerando este extremo una circunstancia no discutida (FJ 14º, in fine), pero no desconoce nuestra jurisprudencia sobre el carácter declarativo de esa inscripción y la posibilidad de acreditar el cese por otros medios [sentencias de 14 de julio de 2007 (casación para a unificación de doctrina 145/02, FJ 5 º) y 12 de mayo de 2012 (casación 1889/10 , FJ 3º)], sencillamente porque no se pronuncia sobre ese carácter, ni, lo que es más importante, su decisión está cimentada en esa concreta circunstancia. No aparece entre las detalladas en el fundamento jurídico 13º y el fundamento jurídico 14º alude a ella sólo a mayor abundamiento, como con toda nitidez desvela su último párrafo: «Ahora bien, el hecho de que en la fecha de la venta de los terrenos el recurrente ya no fuera propietario de la entidad PISCIVALL no obsta a la conclusión expuesta, pues los hechos anteriores tendentes a la transformación del suelo para su posterior venta determinan la existencia de esa actividad de promoción, teniendo en cuenta además la circunstancia no discutida de que el recurrente siguió siendo administrador de la citada sociedad hasta el 2/02/2006».

Hay que volver a insistir que la sentencia no declara la regularidad jurídica de la liquidación tributaria porque existiera vinculación del recurrente con Piscivall, S.L. Las razones de su decisión son, como se verán, otras. El tema de la vinculación únicamente es abordado para concluir en la corrección de negar a la consulta los efectos del artículo 89 de las Ley General Tributaria .

(C) Por lo demás, la existencia o inexistencia de vinculación con la sociedad urbanizadora y su incidencia en la contestación a la consulta tributaria resulta irrelevante en la decisión del litigio en la instancia, pues la razón de decidir de la sentencia impugnada no se encuentra tanto en la presencia de lazos entre el recurrente y Piscivall, S.L., sino en la realización por parte del primero de una auténtica actividad empresarial, mucho más allá de la mera gestión del propio patrimonio, como se cuida de subrayar la Audiencia Nacional en el penúltimo párrafo del noveno fundamento jurídico: «Y tampoco son de aplicación las consultas vinculantes que cita, referidas a otros obligados tributarios, pues dada la intervención del recurrente en el Plan de Actuación Urbanística antes relatada,

su actividad fue determinante en las actuaciones de urbanización, ya que, aunque no fuera propietario de la sociedad designada como agente urbanizador, era su administrador y representante legal, y realizó actuaciones como tal agente urbanizador».

Nuestra sentencia de 21 de mayo de 2012 (casación 6848/09 , FJ 4º), que el Sr. Paulino cita como infringida, señala, en efecto, que no cabe atribuir sin más, "sin intermediación subjetiva alguna", la titularidad de la actividad económica por una sociedad vinculada a su dominante, pero olvida el ahora recurrente que se le asigna a él esa titularidad precisamente por su «actividad determinante en las actuaciones de urbanización», como se acaba de expresar, «ya que, aunque no fuera propietario de la sociedad designada como agente urbanizador, era su administrador y representante legal, y realizó actuaciones como tal agente urbanizador».

Para terminar la respuesta a los motivos tercero y sexto no estorba recordar una vez más que el error en la apreciación de la prueba quedó extramuros de la casación desde que se introdujo en nuestro sistema procesal contencioso-administrativo dicha clase de recurso por la Ley 10/1992, de 30 de abril, de medidas urgentes de reforma procesal (BOE del 5 de mayo), que, significativamente, también lo eliminó de la casación civil con el fin de reforzar su carácter de instrumento para la protección de la norma, alejándolo de cualquier semejanza con una nueva instancia [véase la sentencia de 9 de octubre de 2007 (casación 9079/03 , FJ 5º)]. El artículo 88.1 de la vigente Ley reguladora de esta jurisdicción tampoco lo contempla.

La apreciación de las pruebas llevada a cabo por el Tribunal a quo únicamente puede acceder a la casación si por el cauce de la letra d) del indicado precepto se denuncia la infracción de los preceptos reguladores de la valoración de pruebas tasadas o si la llevada a cabo resulta contraria a la razón e ilógica, conduciendo a resultados inverosímiles y evidenciando un ejercicio arbitrario del poder jurisdiccional, vulnerador del artículo 9.3 de la Constitución [véanse las sentencias de 17 de noviembre de 2008 (casación 5707/07 , FJ 2º), 24 de noviembre de 2008 (casación 3394/05 , FJ 1º), 16 de febrero de 2009 (casación 6092/05 , FJ 4º), 8 de febrero de 2010 (casación 6411/2004 , FJ 4º), 21 de marzo de 2011 (casación 557/07 , FJ2º), 6 de junio de 2011 (casación 139/08 , FJ 1º), 4 de julio de 2011 (casación 2697/07 , FJ3º), 31 de octubre de 2011 (casación 4158/09 , FJ2º), 3 de diciembre de 2012 (casación 185/11 , FJ 3º), 20 de diciembre de 2013 (casación 1537/10 , FJ 2º), 17 de febrero de 2014 (casación 3715/11, FJ 3 º) y 27 de abril de 2015 (casación 1965/12 , FJ4º), entre otras muchas].

La casación es un remedio extraordinario a través del cual se acude al Tribunal Supremo con la finalidad de que, con ocasión de determinadas resoluciones (relacionadas en los artículos 86 y 87 de la Ley 29/1998), revise la aplicación que se ha hecho en la instancia de las leyes sustantivas y procesales. Es extraordinario porque opera únicamente en virtud de los motivos establecidos expresamente por el legislador, reducidos a comprobar si se ha «proveído» equivocadamente (error in iudicando) o se ha «procedido» de forma indebida (error in procedendo). La naturaleza de la casación como recurso tasado limita los poderes de este Tribunal y también la actividad de los recurrentes. No es, pues, una nueva instancia jurisdiccional; no nos traslada el conocimiento plenario del proceso de instancia, sino únicamente un análisis limitado a verificar los motivos enumerados en el artículo 88.1 de la Ley 29/1998 [véase, entre otras, la sentencia de 1 de diciembre de 2008 (casación 3910/05 , FJ 2º)].

Por consiguiente, el recurso de casación no constituye una segunda edición del proceso, siendo su objeto mucho más preciso, pues trata de realizar un examen crítico de la resolución que se combate, estudiando si se han infringido por la Sala sentenciadora las normas o la jurisprudencia aplicables para la resolución de la controversia, comprobando que no se ha excedido del ámbito de su jurisdicción, ejercida conforme a sus competencias a través del procedimiento establecido, y controlando, para en su caso repararla, toda posible quiebra de las formas esenciales del juicio por haberse vulnerado las normas reguladoras de la sentencia o las que rigen los actos o las garantías procesales, siempre que en este último caso se haya producido indefensión (véase el artículo 88.1 de la Ley de esta jurisdicción).

Por más que el recurrente insista, no se dan las tachas que permitirían a este Tribunal de casación introducirse en ese terreno vedado de la valoración probatoria. En particular, las manifestaciones del administrador del Piscivall, S.L., en el escrito de alegaciones al acta formulado en el procedimiento seguido frente a dicha sociedad ponen de manifiesto una versión de los hechos y una valoración de los mismos distinta de la alcanzada por la Inspección y por la Sala de instancia al resolver el fondo del litigio, pero en modo alguno acreditan que la apreciación de las demás pruebas realizadas en la sentencia sea ilógica, no responda a la razón e incurra en arbitrariedad. Por ello, la circunstancia de que en la sentencia no se haga referencia alguna a un concreto medio probatorio, que contiene las manifestaciones realizadas por una parte interesada en el seno de otro procedimiento de comprobación, carece de relevancia. La Audiencia Nacional ha abordado una valoración conjunta de la prueba para concluir que el Sr. Paulino (como el Sr. Cirilo) realizó una auténtica actividad empresarial, como se verá a continuación al analizar el siguiente motivo de casación.

Cuarto.

El cuarto argumento del recurso denuncia la infracción del artículo 25 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas , aprobado en el año 2004, dado que todos los actos que realizó

el Sr. Paulino en relación con el programa de actuación integrada Belcaire Sur de Moncófar eran meramente administrativos, sin intervenir en la transformación física de los terrenos de su propiedad, siendo insuficientes para considerar producida una actividad económica de promoción inmobiliaria; sostiene que, en realidad, se limitó a realizar una compraventa de bienes no afectos a una actividad económica, a que se refiere el apartado 2 de dicho precepto.

Esta queja, bajo la sedicente infracción del indicado precepto legal, encubre de nuevo una discrepancia con la valoración de la prueba, que no alcanza relevancia para ser considerada en casación. La Sala de instancia no ha realizado una interpretación y aplicación incorrectas del mencionado artículo del texto refundido citado, sino que ha concluido, a la vista de los hechos acreditados, que el Sr. Paulino llevó a cabo una auténtica actividad económica de promoción inmobiliaria (FFJJ 13º y 14º), resultando irrelevante que no concurrieran los elementos que cita el repetido artículo 25.2 (local exclusivo y una persona con contrato laboral a jornada completa), pues la ausencia de los mismos impediría reputar actividad económica la de arrendamiento o compraventa de inmuebles, no la de promoción inmobiliaria (FF JJ 11º y 12º).

Es verdad que el Tribunal Económico-Administrativo Central no califica expresamente el giro desarrollado por el recurrente como "promoción inmobiliaria". También lo es que ese calificativo no aparece en el acuerdo de liquidación referido directamente a él. Pero no es menos cierto que así se deduce del contexto. En el acuerdo de liquidación se lee que «se puede concluir que las actuaciones de compra de parcelas, planificación urbanística, adjudicación del resultado y venta posterior forman un todo en el que siempre han sido actores los señores Paulino y Cirilo ». En el mismo sentido, la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central dice que no cabe catalogar la actividad del Sr. Paulino como excepcional, esporádica o propia de quien resulta ajeno a la actividad empresarial [...] participaba en la gestión y propiedad de diferentes sociedades mercantiles que tienen declarado como objeto de su actividad la de promoción inmobiliaria». En este sentido, ninguna tacha cabe oponer a la conclusión de la sentencia de que el recurrente se dedicó a la promoción inmobiliaria, interviniendo como agente urbanizador y a lo largo de todo el proceso de producción y transformación de los bienes, constituyendo una actividad económica en el sentido del artículo 25.1 citado.

El cuarto motivo debe, por tanto, ser también desestimado.

Quinto.

La misma suerte aguarda al siguiente, que se centra en la anulación por el Tribunal Económico-Administrativo Central de las actuaciones de comprobación relativa a los ejercicios 2003 a 2005 del impuesto sobre la renta de las personas físicas, cuyo pronunciamiento debería comunicarse a las llevadas a cabo en este caso en relación con el ejercicio 2006. Al no entenderlo así, la Audiencia Nacional habría infringido el artículo 239.3 de la Ley General Tributaria de 2003 y los artículos 62 y siguientes de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (BOE de 27 de noviembre).

Por más que el recurrente insista en su tesis, no se carga de razón. El procedimiento relativo a los ejercicios 2003 a 2005 fue anulado porque el acuerdo de liquidación fue aprobado sin tomar en consideración las alegaciones presentadas al acta por el contribuyente, ordenándose por el Tribunal Económico-Administrativo Central la retroacción de actuaciones para reparar la tacha, en resolución de 29 de noviembre de 2012 (reclamación 6484/11), que también fue recurrida ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional por don Paulino, recurso que se tramitó con el número 14/13, resultando desestimado por sentencia de la Sección Cuarta de 19 de febrero de 2014. Se trató pues de un defecto formal, no sustantivo, no susceptible de comunicarse a la liquidación del ejercicio 2006, que no incurrió en tal defecto procedimental.

La eventualidad de que, una vez leídas aquellas alegaciones, la Inspección considere que no se dan los presupuestos de hecho necesarios para la liquidación o acate la respuesta de la Dirección General de Tributos a la consulta NUM002 en nada afecta a la regularidad jurídica de la liquidación aquí impugnada. En tal tesitura, se produciría una contradicción entre pronunciamientos administrativos, susceptible de ser superada, en su caso, por los cauces que suministra el ordenamiento jurídico. Desde luego resulta improcedente sostener la ilegalidad de un acto administrativo correctamente dictado desde el punto de vista formal porque otro emparentado padezca defectos de esa naturaleza. Las razones de "oportunidad" que subyacen a este motivo no pueden abonar su éxito, pues los tribunales de justicia hemos de limitarnos a resolver en derecho, con pleno y exclusivo sometimiento a la ley. En efecto, la anulación de un acto administrativo por motivos adjetivos lo expulsa del mundo del derecho, pero no hace lo mismo con otros emparentados con él, formalmente correctos.

Por todo lo anterior, no cabe sostener que se hayan infringido los artículos 62 y siguientes de la Ley 30/1992, cuya invocación se hace pro forma y de manera retórica, sin argumento alguno que la sustente, sin perjuicio de subrayar que la anulación decidida por defectos formales del artículo 63.2 no constituye un supuesto de nulidad del artículo 62, como certeramente concluye la Audiencia Nacional en la precitada sentencia de 19 de febrero de 2014 (recurso 14/13, FJ 9º). Tampoco el artículo 239.3 de la Ley General Tributaria, que además se

opone a la solución defendida por el recurrente cuando dispone que, apreciándose defectos formales, se anulará el acto en la "parte afectada". Esto es, no interesa a la no afectada y mucho menos a otros actos diferentes.

Sexto.

Por todo lo anterior, este recurso de casación debe ser íntegramente desestimado, procediendo, en aplicación del artículo 139.2 de la Ley de esta jurisdicción, imponer las costas al recurrente, si bien, haciendo uso de la facultad que nos otorga el apartado 3 del mismo precepto, con el límite de ocho mil euros, habida cuenta del alcance y dificultad de las cuestiones suscitadas.

FALLAMOS

Desestimamos el recurso de casación 1123/14, interpuesto por DON Paulino contra la sentencia dictada el 22 de enero de 2014 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso 3438/12, imponiendo las costas al recurrente, con el límite señalado en el último fundamento jurídico.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos Rafael Fernandez Montalvo Manuel Vicente Garzon Herrero Angel Aguallo Aviles Joaquin Huelin Martinez de Velasco Jose Antonio Montero Fernandez Manuel Martin Timon Juan Gonzalo Martinez Mico PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Secretaria, certifico.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.