

BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)

Referencia: NFJ060879

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CASTILLA Y LEÓN (Sede en Valladolid)*Sentencia 2251/2015, de 8 de octubre de 2015**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 653/2012***SUMARIO:**

Sociedades patrimoniales. Entidades de mera tenencia de bienes. Determinación de activo no afecto. La entidad, que hasta 2003 figuraba dada de alta en la actividad de construcción, cambia en esa fecha el objeto social por la de compraventa y arrendamiento de inmuebles y transmite en 2004 unos terrenos inicialmente rústicos, que pasaron a calificarse como urbanos o urbanizables. Aunque la entidad alega que las fincas se transmitieron antes de haber iniciado las obras de urbanización, según el TS, cabe identificar la actividad de promoción con el inicio de las obras de urbanización. No obstante, el recurso debe ser estimado porque la calificación como sociedad patrimonial no depende solo de la afectación a una actividad económica, sino de que más de la mitad del activo no esté afecto y como la liquidación no contiene referencia al valor del activo ni de los bienes discutidos, el cálculo y la valoración no puede ser subsanado por el TEAR, por lo que procede la anulación de la liquidación.

PRECEPTOS:

RDLeg 4/2004 (TR Ley IS), art. 61.

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

PONENTE:*Don Francisco Javier Pardo Muñoz.*

Magistrados:

Don FRANCISCO JAVIER PARDO MUÑOZ

Don FRANCISCO JAVIER ZATARAIN VALDEMORO

Don OSCAR LUIS ROJAS DE LA VIUDA

T.S.J.CASTILLA-LEON CON/AD

VALLADOLID

SENTENCIA: 02251/2015

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

VALLADOLID

N.I.G: 47186 33 3 2012 0101136

Procedimiento : PO PROCEDIMIENTO ORDINARIO 0000653 /2012

Sobre: ADMINISTRACION TRIBUTARIA Y FINANCIERA

De D./ña. Ezequiel, Jesús, Tomasa, Plácido, Pedro Enrique

LETRADO BEATRIZ HERNANDEZ DANCAUSA,,,,,

PROCURADOR D./Dª. ANA ISABEL FERNANDEZ MARCOS,,,,,

Contra D./Dª. TEAR

LETRADO ABOGADO DEL ESTADO

PROCURADOR D./D^a.

Ilmos. Sres. Magistrados:

Don FRANCISCO JAVIER PARDO MUÑOZ

Don FRANCISCO JAVIER ZATARAÍN Y VALDEMORO

Don OSCAR LUIS ROJAS DE LA VIUDA

En Valladolid, a ocho de octubre de dos mil quince.

La Sección B (de refuerzo) de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, con sede en Valladolid, integrada por los Magistrados expresados al margen, ha pronunciado la siguiente

SENTENCIA NÚM. 2251/15

En el recurso contencioso-administrativo núm. 653/12 interpuesto por don Jesús, doña Tomasa, y don Ezequiel, don Plácido y don Pedro Enrique, representados por la Procuradora Sra. Fernández Marcos y defendidos por la Letrada Sra. Hernández Dancausa, contra Resolución de 29 de febrero de 2012 del Tribunal Económico- Administrativo Regional de Castilla y León, Sala de Valladolid (reclamación núm. NUM000), siendo parte demandada la Administración General del Estado, representada y defendida por la Abogacía del Estado, sobre Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2004 (liquidación y sanción).

Ha sido ponente el Magistrado don FRANCISCO JAVIER PARDO MUÑOZ, quien expresa el parecer de la Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Mediante escrito de fecha 28 de mayo de 2012 don Jesús, doña Tomasa, y don Jesús, don Plácido y don Pedro Enrique interpusieron recurso contencioso-administrativo contra la Resolución de 29 de febrero de 2012 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, estimatoria en parte -confirmando el Acuerdo de liquidación y anulando el Acuerdo sancionador- de la reclamación núm. NUM000 en su día presentada por aquéllos en nombre propio y en su calidad de sucesores de la sociedad disuelta INVERSARIA, S.L., contra los Acuerdos del Inspector Regional Adjunto en Valladolid de la Delegación Especial de Castilla y León, por los que se practicó liquidación provisional por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2004, por importe a ingresar, intereses de demora incluidos, de 26.467,80 €, y se impuso una sanción tributaria por los mencionados impuesto y ejercicio.

Segundo.

Por interpuesto y admitido el presente recurso y recibido el expediente administrativo, la parte actora dedujo en fecha 3 de septiembre de 2012 la correspondiente demanda en la que solicitaba se dicte sentencia por la que se anule y deje sin valor la resolución impugnada, declarando correcto el proceder de la sociedad, anulando la liquidación practicada, con imposición de costas a la Administración demandada.

Tercero.

Una vez se tuvo por deducida la demanda, confiriéndose traslado de la misma a la parte demandada para que contestara en el término de veinte días, mediante escrito de fecha 14 de noviembre de 2012 la Abogacía del Estado se opuso a las pretensiones actoras solicitando la desestimación del recurso contencioso-administrativo interpuesto, con imposición de costas a la parte recurrente.

Cuarto.

Contestada la demanda se fijó la cuantía del recurso en 26.415,08 €, no recibándose el proceso a prueba al no haberse solicitado, presentando las partes sus respectivos escritos de conclusiones, y quedando las

actuaciones en fecha 24 de abril de 2013 pendientes de señalamiento para votación y fallo, lo que se efectuó el día 7 de octubre de 2015.

Quinto.

En la tramitación del presente recurso se han observado los trámites marcados por la Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (en adelante, LJCA), aunque no los plazos en ella fijados dado el volumen de trabajo y la pendencia que existe en la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. Resolución impugnada y pretensiones de las partes.

Es objeto del presente recurso la Resolución de 29 de febrero de 2012 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, estimatoria en parte -confirmando el Acuerdo de liquidación y anulando el Acuerdo sancionador- de la reclamación núm. NUM000 en su día presentada por don Jesús, doña Tomasa, y don Ezequiel, don Plácido y don Pedro Enrique, en nombre propio y en su calidad de sucesores de la sociedad disuelta INVERSARIA, S.L., contra los Acuerdos del Inspector Regional Adjunto en Valladolid de la Delegación Especial de Castilla y León, por los que se practicó liquidación provisional por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2004, por importe a ingresar, intereses de demora incluidos, de 26.467,80 €, y se impuso una sanción tributaria por los mencionados impuesto y ejercicio.

La resolución impugnada, en lo que ahora interesa, desestimó la reclamación confirmando la liquidación por entender, en esencia, que la Inspección de los tributos considera que la sociedad no podía acogerse en el ejercicio 2004 comprobado al régimen especial de sociedades patrimoniales en base a lo siguiente:

"En la fecha de 22 de diciembre de 2000 don Ezequiel, en representación de don Jesús, doña Tomasa, San José e Hijos S.L, Construcciones Manuel San José e Hijos; y don Sabino en representación de URBANIZACIONES PRIGOT, S.L., presentan en el Ayuntamiento de Laguna de Duero (Valladolid) el Plan Parcial del Sector 11 de la Arboleda.

Esta información se desprende del requerimiento hecho por la Inspección al Ayuntamiento de Laguna de Duero.

- El día 28 de diciembre de 2000 se crea INVERSARIA SL. En su escritura de constitución doña Tomasa aporta la finca rústica (urbanizable) incluida en el sector 11 LA ARBOLEDA del Ayuntamiento de Laguna de Duero, ya referida anteriormente.

- El día 28 de noviembre de 2002, INVERSARIA compra a doña Adelaida la otra finca que posteriormente es objeto de venta a HERCESA INMOBILIARIA, y que también se haya en el sector urbanizable de LA ARBOLEDA.

- El día 23 de diciembre de 2002 el Ayuntamiento de Laguna de Duero declara la caducidad del expediente seguido sobre el plan parcial del sector LA ARBOLEDA.

- Claramente la intención de INVERSARIA cuando obtiene la propiedad de las dos fincas descritas es la del aprovechamiento económico de las mismas dado que ya se sabía que estaban encuadradas ambas dentro del plan parcial LA ARBOLEDA.

- En fecha 30 de marzo de 2003 INVERSARIA, SL varía su objeto social y comienza a tributar en el Régimen Especial de Sociedades patrimoniales dado que hasta esa fecha tributaba en régimen General. - En la diligencia número 2 el representante del obligado manifiesta que como construcción completa realizan el edificio de CALLE000 n.º NUM001 de Laguna de Duero cuya venta cree que se hizo en 2002.

- El obligado tributario figuró dado de alta en el epígrafe 501.1 del Impuesto sobre Actividades económicas, referente a construcción completa hasta fecha de 31 de marzo de 2003. En esta fecha también cambió el objeto social pasando a ser las actividades de compraventa y arrendamiento de inmuebles de todas clases, ya sean propios o ajenos, ya sean rústicos o urbanos. Se pasó a tributar en el régimen especial de sociedades patrimoniales. El motivo de la regularización obedece a la procedencia de la aplicación del régimen especial de las sociedades patrimoniales por el obligado tributario...

Según las actuaciones practicadas, los elementos patrimoniales transmitidos se encontraban afectos a la actividad económica, puesto que estas parcelas y terrenos tenían la naturaleza de rústicas y posteriormente pasaron a calificarse de urbanas o urbanizables, encuadradas en el sector correspondiente, según el Plan General de ordenación urbana de Laguna de Duero, incluso se acordó una revisión del precio acordado en la venta en el caso de que aumentase el índice de aprovechamiento como consecuencia de una modificación del Plan Parcial del sector en el que están incluidas. No puede por tanto pensarse que estuvieran destinadas a otro uso que el de ser adquiridas con la intención de destinarlas a la promoción inmobiliaria, lo que supone que se encuentran afectas a la actividad económica desarrollada por el obligado tributario.

Sobre la cuestión de que debe darse el inicio material de las obras para considerarse actividad de promoción inmobiliaria, la DGT ha puntualizado que esta conclusión podría verse alterada si concurren otras circunstancias distintas, como que como que con anterioridad a la compra de los terrenos la sociedad hubiera desarrollado otras operaciones de promoción las realice con posterioridad. (Consultas de la DGT V0769-06 de 18 de abril, y V0768-06, V0770-06, y V0171-06, V0773-06, V774-06, V776-06 de 20 de abril).

No cumpliéndose por tanto la primera circunstancia por carecer de bienes no afectos a la actividad económica desarrollada, la entidad no tiene la consideración de sociedad patrimonial y, en consecuencia, no ha de tributar en el ejercicio 2004 por el citado régimen especial.

Por tanto, la base imponible comprobada procede el resultado contable declarado en la cuenta de pérdidas y ganancias cuyos importes se consideran correctos (...).

El TEAR continúa significando en su resolución que tras las alegaciones de la interesada el Acuerdo de liquidación concluye señalando que "la Entidad INVERSIA, SL no puede acogerse al régimen especial de sociedades patrimoniales al incumplirse el primero de los requisitos exigidos en el artículo 61 del TRLIS ya que "A pesar de que en los terrenos controvertidos no se ha realizado ninguna actividad promotora durante el plazo de permanencia en la sociedad y así ha sido alegado por la entidad, ello no es obstáculo para que con posterioridad se realicen las actuaciones pertinentes tendentes al aprovechamiento urbanístico de dichos terrenos incluidos en el Plan General de Ordenación Urbana de Laguna de Duero.

Conviene recordar que cuando se constituyó la sociedad ya se aportó a la misma un terreno que estaba incluido en el Plan Parcial del Sector 11, llamado La Arboleda, de Laguna de Duero, presentado al Ayuntamiento de dicho municipio por alguno de los socios fundadores junto con otras personas o entidades y que posteriormente, mediante escritura de fecha 22/11/2002 se adquirió por parte de la sociedad otro terreno incluido en dicho plan. Resulta evidente que dichas adquisiciones fueron realizadas con la intención de desarrollar un actividad promotora y constructora, en su caso, actividades que constituyen el objeto social de la entidad en dicha fecha, independientemente de que posteriormente con fecha 23/12/2002 se decreta por el Ayuntamiento de Laguna de Duero la caducidad del expediente seguido sobre el Plan Parcial Sector 11 "La Arboleda".

La misma intención de aprovechamiento económico de los terrenos se desprende de la escritura de venta de los mismos realizada en fecha 14/04/2004, en la cual la entidad HERCESA INMOBILIARIA SA adquiere el aprovechamiento urbanístico de los mismos y donde, además, se incluyen unas cláusulas de revisión del precio para el caso en que se aprobare una modificación del plan General que conllevará un aumento o disminución del índice de aprovechamiento.

Por consiguiente, el no haber realizado actuaciones de promoción sobre los terrenos junto con el cambio del objeto social de la entidad en el año 2003, no sería motivo de desafectación de los inmuebles y, en consecuencia, los terrenos que se encuentran en el activo de la sociedad tienen la consideración de elementos patrimoniales afectos.

Además, dado que la sociedad ha desarrollado en el pasado una actividad económica ha de tenerse en consideración la previsión que contienen el artículo 61 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, en sus apartados 1.a) 2.º, que pretende evitar que entidades operativas puedan caer en la patrimonialidad sobrevenida. Si con estos criterios resulta que el activo de la entidad está integrada en un 50% o más por elementos patrimoniales afectos, la sociedad debería tributar en régimen general".

La resolución del TEAR impugnada comparte la conclusión alcanzada por la Oficina Gestora por entender que INVERSIA, SL desarrolla una actividad económica con independencia del tiempo transcurrido desde la adquisición de las fincas ya que la venta de estos terrenos suponen un acto más de la promoción urbanística que desde el principio se tenía intención de desarrollar, con independencia de no haber realizado actuaciones materiales sobre los terrenos, y que esto es así no sólo porque como se señala en el Acuerdo de liquidación los ciclos productivos de este tipo de actividades se alargan en el tiempo, sino porque las operaciones de venta implican que tales terrenos no se han desafectado del objetivo para el que fueron adquiridos y además son operaciones que se alejan de los actos propios de una sociedad de mera tenencia de bienes que reducen su actividad a efectuar las actuaciones precisas para la conservación del activo, lo cual implica que no se lleven a efecto actos de enajenación del inmovilizado a no ser que tales actos sean total y absolutamente patrimoniales, es decir, que no sean consecuencia directa, como en este supuesto, del desarrollo de una actividad de promoción urbanística; que, en definitiva, no puede concluirse que la sociedad se haya limitado a realizar sobre los activos inmobiliarios de que disponía meros actos de administración encaminados a su mantenimiento o tenencia, sino que la actividad observada en la obligada tributaria debe considerarse como empresarial y encaminada a la enajenación de los activos que se encontraban afectos a su actividad de promoción inmobiliaria; que respecto a si al haber realizado una actividad económica de promoción inmobiliaria todos los terrenos que constan en el activo del balance se encuentran afectos a la actividad como sostiene la inspección, lo que implicaría que más del 50% del activo está afecto, o bien no se puede extender tal consideración como entiende la reclamante, también en este punto la Sala comparte la conclusión de la Inspección puesto que debe atenderse a todas las circunstancias

que concurren en el presente supuesto, debiendo partirse del hecho de que se trata de una entidad, que desde su constitución, ha estado desarrollado la actividad de promoción inmobiliaria y que, como se ha visto, sigue desarrollando en el año 2004 dicha actividad a pesar de haberse dado de baja en el epígrafe 501.1 del IAE; que asimismo debe tenerse en cuenta que lo que se está dilucidando no es si los terrenos tienen la consideración de existencias o de inmovilizado, aspecto relevante para otro tipo de cuestiones como podría ser las relacionadas con los beneficios fiscales asociados a la reinversión de activos, sino que se trata de establecer si más del 50% del activo no está afecto a una actividad económica con el fin de determinar si la reclamante puede o no acogerse al régimen especial de sociedades patrimoniales; que del artículo 184 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, se desprende que un elemento patrimonial de inmovilizado ha de estar afecto a la actividad de manera que sirva a ella de forma duradera, mientras que un elemento de circulante sería aquel que no está afecto o estándolo, no lo está de la forma indicada, lo que implica que por definición tal forma afectación es consustancial a la calificación de un elemento como de inmovilizado, sin necesidad de que la norma fiscal así lo exprese; que en definitiva, tal y como concluye la Inspección, la totalidad de los terrenos incluidos en el balance de la sociedad se encuentran afectos a la actividad de promoción inmobiliaria no habiendo probado ni aportado por parte de la reclamante, ningún indicio, más allá de haber tributado como sociedad patrimonial y la declaración de baja del epígrafe del IAE 501, de lo contrario; y que respecto de alegato de que aun considerando que todos los terrenos están afectos a la actividad no se llega al porcentaje de al menos el 50% de los activos para excluirla del régimen especial, sin embargo, de acuerdo con la composición del activo que consta en el balance tanto inicial como final del periodo comprobado, no sólo los terrenos son los elementos afectos a la actividad sino que existen otra serie de bienes como son los créditos por enajenación de inmovilizado (3.465.799,17 €, pasados a corto plazo en el año 2004) o los anticipos a proveedores (1.520.303,29 €, que se recuerda estaban calificados como existencias en la declaración presentada por el Impuesto sobre Sociedades del año 2003) que se derivan, sin necesidad de más análisis del desarrollo de la actividad y que unidos al valor de los terrenos que consta en dichos balances suponen ya más del 50% del activo lo que determina, sin necesidad de analizar el resto de elementos patrimoniales, el incumplimiento de la exigencia del artículo 61, apartado 1, letra a) y, en consecuencia, la inaplicación del régimen especial de sociedades patrimoniales, debiendo desestimarse también la alegación respecto a la falta de motivación o concreción de los elementos afectos puesto que, en sus alegaciones, la reclamante ya considera improcedente que se entienda que todos los terrenos están afectos a la actividad, o lo que es lo mismo, conoce perfectamente qué activos, al menos, han sido tenidos en cuenta por la Inspección.

Don Jesús, doña Tomasa, y don Ezequiel, don Plácido y don Pedro Enrique alegan que las ventas de las parcelas efectuadas por la sociedad en el ejercicio 2004 han de entenderse realizadas en el ejercicio de una actividad económica de mera compraventa y no de promoción pues se transmitieron sin haber realizado transformación alguna desde su adquisición por la sociedad, no habiéndose llevado a cabo actuaciones de tipo técnico relativas a eventuales obras de construcción o urbanización a costa de la sociedad (proyecto de urbanización, licencias, etc...), y ni siquiera había tenido lugar la aprobación definitiva del Plan Parcial, no cumpliéndose por consiguiente los requisitos exigidos para considerar dicha transmisión dentro de la actividad económica de promoción, actividad en la que la sociedad -con un objeto social amplio- cesó en octubre de 2002, no habiendo realizado ninguna actividad de promoción de edificaciones ni urbanización desde esta fecha hasta su liquidación en 2007, limitándose en este periodo a realizar exclusivamente las actividades de arrendamiento y de compraventa de inmuebles, e insistiendo en que solo se ha constatado que la sociedad transmitió determinadas parcelas que habían cambiado su calificación de rústicas a urbanas (urbanizables) pero sin transformación alguna desde su adquisición por la sociedad -no puede considerarse como inicio de una actividad de promoción el cambio de denominación de la calificación urbanística por el Ayuntamiento, cambio que no supone que la urbanización se haya realizado efectivamente-, por lo que ésta tiene la condición de sociedad patrimonial -concepto puramente fiscal y de adscripción temporal- ya que durante un periodo de más de 90 días del ejercicio social más de la mitad de su activo no estaba afecto a actividades económicas; que incluso aunque tales parcelas -valoradas en la contabilidad en 1.555.213,55 €- se considerasen afectas a una actividad económica, la Inspección de los tributos no ha identificado ni valorado las partes de los activos afectos y no afectos para determinar el cálculo correspondiente ya que aquél valor no supera en modo alguno el 50% del valor del activo -24.933.342,40 €-, omisión que el TEAR, sin que le corresponda, ha tratado de corregir evaluando, además de modo incorrecto, otras partidas del activo.

La Abogacía del Estado se opone a la demanda reproduciendo, con cita de la STSJ de La Rioja de 3 de julio de 2007, los argumentos desestimatorios de la resolución impugnada.

Segundo. *Normativa aplicable al régimen de sociedades patrimoniales: concurrencia. Estimación.*

El artículo 61 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, establecía, en lo que ahora interesa, que " 1. Tendrán la consideración de sociedades patrimoniales aquellas en las que concurren 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...".

Dado que en este caso el TEAR no cuestiona en su resolución la del requisito establecido en el apartado b) (composición del accionariado), indicando que la cuestión planteada se centra en determinar si más de la mitad del activo de la demandante estaba o no afecto a actividades económicas, deberemos acudir a los criterios fijados en el artículo 25 de la Ley del IRPF .

A este respecto el artículo 25 del Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, sobre rendimientos íntegros de actividades económicas, establecía que " 1. Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración los rendimientos de las actividades extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras, y el ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas.

2. A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se entenderá que el arrendamiento o compraventa de inmuebles se realiza como actividad económica, únicamente cuando concurren las siguientes circunstancias:

a) Que en el desarrollo de la actividad se cuente, al menos, con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la actividad.

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

Así las cosas, cabe señalar que sobre la cuestión relativa a la diferenciación entre la actividad económica de promoción inmobiliaria y la mera compraventa de terrenos la Sentencia de la Audiencia Nacional de 13 de noviembre de 2014, recurso 516/2011, recuerda que " ...mientras la promoción inmobiliaria constituye, en todo caso, una actividad económica, en la mera compraventa de terrenos sin transformación deben cumplirse los requisitos del apartado 2 del artículo 25 de la Ley del IRPF, para que ésta se considere actividad económica. En efecto, la promoción inmobiliaria consiste en el desarrollo urbanístico del suelo para poner en el mercado inmobiliario parcelas que antes no estaban en el mismo por sus condiciones tanto físicas como jurídicas. En este sentido, resulta evidente que con la específica actividad de promoción, distinta tanto de la de compraventa de inmuebles, como de la de construcción, se transforman parcelas, transformación que es tanto física, mediante su urbanización, para lo que de forma independiente o mediante su integración en Juntas de Compensación, los propietarios incurren en una serie de gastos -deducibles- con ocasión de las obras que en dichas parcelas han de ejecutarse para que adquieran el carácter de urbanizadas; como transformación jurídica, de forma que la calificación y, consecuentemente, el uso y utilidad del suelo afectado se modifica, resultando de tal modificación un producto, las parcelas urbanizadas, susceptibles de que en las mismas se construyan edificaciones para distintos usos, completamente distinto al producto inicial, para lo que se han ordenado medios, no sólo mediante la aportación del propio suelo, sino mediante la aportación de los fondos necesarios para que tal transformación se opere, pues la ejecución de las obras necesarias y la actuación ante las administraciones competentes, requiere de los fondos que lo permitan, es decir, que se ordenen medios financieros a tal fin.

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

En efecto, la promoción inmobiliaria consiste en el desarrollo urbanístico del suelo para poner en el mercado inmobiliario parcelas que antes no estaban en el mismo por sus condiciones tanto físicas como jurídicas. En este sentido resulta evidente que con la específica actividad de promoción, distinta tanto de la de compraventa de inmuebles como de la de construcción, se transforman parcelas, transformación que es tanto física, mediante su urbanización, para lo que, de forma independiente o mediante su integración en Juntas de Compensación, los propietarios incurren en una serie de gastos -- deducibles-- con ocasión de las obras que en dichas parcelas han de ejecutarse para que adquieran el carácter de urbanizadas, como transformación jurídica: la calificación y, consecuentemente, el uso y utilidad del suelo afectado se modifica, resultando de tal modificación un producto, las parcelas urbanizadas, susceptibles de que en las mismas se construyan edificaciones para distintos usos, completamente distinto al producto inicial, para lo que se han ordenado medios, no sólo mediante la aportación del

propio suelo, sino mediante la aportación de los fondos necesarios para que tal transformación se opere, pues la ejecución de las obras necesarias y la actuación ante las Administraciones competentes requiere de los fondos que lo permitan, es decir, que se ordenen medios financieros a tal fin. Es decir, mientras la compraventa de inmuebles es una actividad meramente comercial en la que se vende lo comprado sin transformación alguna, en la promoción inmobiliaria hay una transformación del inmueble adquirido, sea por su urbanización, construcción o rehabilitación, operaciones éstas normalmente subcontratadas.

Es claro que el artículo 61 del TRLIS remite a la regulación propia del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para determinar si existe actividad económica o si un elemento patrimonial se encuentra afecto a la misma, regulación conforme a la que, como hemos dicho, cabe hablar de tal cuando el contribuyente ordena por cuenta propia medios de producción y recursos humanos, o uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios (artículo 25.1), siendo precisamente esa actividad la que realizaba la sociedad recurrente dedicándose a la promoción inmobiliaria, estando dada de alta al tiempo de la adquisición de los terrenos en el epígrafe 501.1 del I.A.E., referente a construcción completa.

Alega la recurrente que no se puede considerar como inicio de una actividad de promoción sobre los terrenos el cambio de calificación urbanística, y aunque es cierto que la Inspección de los tributos reconoce que al tiempo de la transmisión de los terrenos en el año 2004 no se habían iniciado obras de urbanización, es igualmente incuestionable, sin embargo, que el cambio de calificación de un terreno desde su consideración inicial como rústico hasta su calificación como suelo urbanizable precisamente con ocasión del desarrollo, por definición escalonado, de un Plan Parcial promovido a instancia de los propietarios, sí es constitutivo de una transformación jurídica de dicho terreno.

Y como señala la STS de 27 de octubre de 2014 « Ciertamente, el apartado 2 de ese artículo 25 entiende que habrá actividad económica únicamente si en el desarrollo del giro empresarial se cuenta, al menos, con un local destinado exclusivamente a llevar a cabo la gestión de la misma, empleando, también al menos, una persona con contrato laboral a jornada completa; pero esta acotación se refiere al arrendamiento o compraventa de inmuebles, no a la promoción inmobiliaria, actividad de mayor amplitud, que incluye, además del arrendamiento o compraventa del producto final, la adquisición del suelo y su transformación hasta alcanzar el estado, físico y jurídico, que permite la edificación sobre el mismo, conforme a los parámetros fijados en la ordenación del territorio », señalando la reciente STS de 26 de febrero de 2015, recurso 3263/2012, que «... no puede identificarse el momento de afección de los terrenos a la actividad empresarial de promoción inmobiliaria con el inicio de las obras de urbanización, pues el desempeño de dicha actividad empresarial es anterior al inicio de las obras... ».

Estas consideraciones avalarían la conclusión de la Inspección de los tributos sobre la afección de los terrenos cuestionados a una actividad económica ya que no puede considerarse que la sociedad recurrente haya limitando su actuación a la compra sin transformación (física o jurídica) de las parcelas para vender -o alquilar-, no obstante lo cual el recurso ha de correr suerte estimatoria toda vez que la calificación de sociedad patrimonial no depende solo de la afectación patrimonial a una actividad económica sino de que, en este caso, más de la mitad del activo no esté afecto a actividades económicas, no existiendo en la liquidación impugnada -como denuncia la recurrente-, ni en el informe de disconformidad, la más mínima referencia al valor del activo -que la actora fija en 24.933.342,40 €, y que nadie discute- ni al valor de los bienes discutidos, ni, en fin, al porcentaje de afectación de los mismos a la actividad económica, cálculos y valoraciones que han de formar parte inexcusable de una liquidación como la que aquí nos ocupa y cuya carencia sustancial no puede ser subsanada por el TEAR en su función revisora trayendo a colación inopinadamente "otras serie de bienes" que en su criterio forman parte de los elementos activos afectos -sin llegar tampoco a fijar el porcentaje de afectación-, inclusión y calificación que denunciada por improcedente en la demanda no ha merecido mayor mérito para la Abogacía del Estado y que, como decimos, no cabe sea subsanado en revisión al no tratarse de un mero defecto de motivación jurídica de la liquidación sino de una carencia fáctica sustancial que impide al Tribunal enjuiciar la concurrencia o no de los requisitos legales en que se funda la propia liquidación impugnada.

Tercero. Costas procesales.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 139 de la LJCA, en su redacción dada por la Ley 37/2011, de 10 de octubre, vigente desde el 31 de octubre de 2011, procede la imposición de costas a la Administración demandada al haber visto rechazadas todas sus pretensiones.

VISTOS los artículos citados y demás de general y pertinente aplicación,

F A L L A M O S

ESTIMAR el recurso contencioso-administrativo interpuesto por don Jesús, doña Tomasa, y don Ezequiel, don Plácido y don Pedro Enrique, contra la Resolución de 29 de febrero de 2012 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León (reclamación núm. NUM000), que se anula por su disconformidad con el ordenamiento jurídico, condenando a la Administración demandada al abono de las costas procesales.

Llévese testimonio de esta resolución a los autos principales, dejando el original en el libro correspondiente.

Así por esta nuestra sentencia, que es firme, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN- Publicada ha sido la anterior sentencia en el día de su fecha, de lo que doy fe.

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.