

BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)

Referencia: NFJ063216

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia 189/2016, de 21 de abril de 2016

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 94/2014

SUMARIO:

Procedimiento de inspección. Planes de inspección. La entidad impugna la liquidación porque la iniciación de las actuaciones estuvo viciada al haber sido seleccionada de forma arbitraria ya que no es una empresa inmobiliaria. La inclusión de un contribuyente en un Plan de Inspección es un acto reservado y confidencial que no afecta a sus derechos subjetivos. La omisión de la orden de carga en plan o su falta de motivación no son defectos invalidantes.

IS. Base imponible. Incrementos y disminuciones de patrimonio. Valor de adquisición. Disolución de sociedades transparentes. En un supuesto de adjudicación por disolución de sociedades transparentes, la entidad, al no estar separados respecto a cada inmueble el valor neto contable, optó por repartirlo en función de la edificabilidad de cada uno. Estos valores fueron confirmados por un perito contable. En cambio, la Inspección determinó otros valores aplicando los valores netos contable del balance final de liquidación. Sin embargo, el expediente pone de manifiesto que la Inspección tenía dudas sobre el valor neto contable que figuraba en el balance, dudas que se resuelven por el criterio adoptado por la sociedad averdado por el perito contable. **Valoración inmovilizado material. Corrección monetaria.** Las parcelas afectadas por la actuación urbanística son existencias pues la entidad tiene la condición de promotor inmobiliario y, en consecuencia, no se aplica la corrección monetaria. La entidad alega que la Administración cambió de criterio respecto a la comprobación de las entidades a las que sucedió. No existe prohibición de que pueda cambiar de criterio. El principio de confianza legítima no puede invocarse para mantener o extender situaciones contrarias al ordenamiento jurídico. No procede la sanción porque la parte podría tener confianza legítima en lo sucedido respecto a las sociedades anteriormente titulares de los bienes.

PRECEPTOS:

Ley 29/1998 (LJCA), arts. 45 y 69.

RD 939/1986 (RGIT), arts. 19 y 29.

Ley 1/1998 (LDGC), art. 26.

RD 1065/2007 (Rgto de gestión e inspección tributarias), art. 170.

Ley 46/2002 (Reforma parcial del IRPF), disposición transitoria 2ª.

RDLeg 4/2004 (TR Ley IS), disposición transitoria 16ª.

RDLeg 1564/1989 (TR LSA), arts. 274, 275 y 276.

PONENTE:

Don Jesús María Calderón González.

Magistrados:

Don ANGEL NOVOA FERNANDEZ

Don CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA

Don FERNANDO ROMAN GARCIA

Don JESUS MARIA CALDERON GONZALEZ

Don MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000094 / 2014

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 01743/2014

Demandante: SAN TELMO 2000, S.L.

Procurador: MARÍA ÁNGELES GALDIZ DE LA PLAZA

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

S E N T E N C I A N.º:

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. ÁNGEL NOVOA FERNÁNDEZ

D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA

D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D. FERNANDO ROMÁN GARCÍA

Madrid, a veintiuno de abril de dos mil dieciséis.

Visto el recurso contencioso-administrativo que ante esta Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional y bajo el número 94/2014, se tramita a instancia de SAN TELMO 2000, S.L., entidad representada por la Procuradora doña María Ángeles Galdiz de la Plaza, contra resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 28 de noviembre de 2013, relativa al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2004, 2005 y 2006, liquidación y sanción ; y en el que la Administración demandada ha estado representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado, siendo la cuantía del mismo de 401.278,54 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

- La parte indicada interpuso, en fecha 3 de abril de 2014, este recurso respecto de los actos antes aludidos, admitido a trámite y reclamado el expediente administrativo, se entregó éste a la parte actora para que formalizara la demanda, lo que hizo en tiempo; y en ella realizó una exposición fáctica y la alegación de los preceptos legales que estimó aplicables, concretando su petición en el suplico de la misma, en el que literalmente dijo:

"Por todo ello a la Sala SUPLICA que se estime la demanda y se anulen la Resolución recurrida y consecuentemente la liquidación y sanción de que trae causa, y que se declare que los inmuebles transmitidos tienen la naturaleza de elementos del inmovilizado y que por ello procede la aplicación de la corrección monetaria."

Segundo.

De la demanda se dio traslado al Sr. Abogado del Estado, quien en nombre de la Administración demandada contestó en un relato fáctico y una argumentación jurídica que sirvió al mismo para concretar su oposición al recurso en el suplico de la misma, en el cual solicitó:

"SUPLICO A LA SALA que, teniendo por presentado este escrito con sus copias y por devuelto el expediente entregado, previos los trámites oportunos, dicte sentencia en cuya virtud desestime el recurso formulado de contrario, con expresa imposición de costas a la parte recurrente".

Tercero.

Solicitado el recibimiento a prueba del recurso, la Sala dictó auto, de fecha 27 de octubre de 2014, acordando el recibimiento a prueba, con el resultado obrante en autos.

Siguió el trámite de Conclusiones, a través del cual las partes, por su orden, han concretado sus posiciones y reiterado sus respectivas pretensiones, tras lo cual quedaron los autos pendientes de señalamiento, lo que se hizo constar por medio de diligencia de ordenación de 9 de diciembre de 2014; y, finalmente, mediante providencia de 1 de abril de 2016, se señaló para votación y fallo el día 14 de abril de 2016, fecha en que efectivamente se deliberó y votó.

Cuarto.

En la tramitación del presente recurso contencioso-administrativo se han observado las prescripciones legales exigidas por la Ley reguladora de esta Jurisdicción, incluida la del plazo para dictar sentencia. Y ha sido Ponente el Ilmo. Sr. D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ, Presidente de la Sección, quien expresa el criterio de la Sala.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

Primero.

El presente recurso contencioso administrativo se interpone por la representación de la entidad San Telmo 2000, S.L., contra resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de 28 de noviembre de 2013, desestimatoria del recurso de alzada formulado en impugnación de la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León de fecha 30 de septiembre de 2011, relativa al expediente NUM000 correspondiente al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2004, 2005 y 2006, y su correspondiente expediente sancionador, con una cuantía de 401.278,54 y 179.144,40 euros, respectivamente.

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

Primero. Con fecha 15 mayo de 2009 el Inspector Regional de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Castilla y León dictó Acuerdo de Liquidación, respecto del concepto tributario y ejercicios antes indicados, derivado del acta de disconformidad número NUM001, incoada en el seno del procedimiento iniciado respecto a la entidad SAN TELMO 2000 S.L., notificándose dicho Acuerdo al obligado tributario ese mismo día, y habiéndose iniciado las actuaciones de comprobación e investigación con fecha 01 de julio de 2008.

La entidad SAN TELMO 2000 S.L. presentó declaración por los períodos impositivos objeto de comprobación con los siguientes importes:

EJERCICIO BASE IMPONIBLE LÍQUIDO A INGRESAR

2004 0,00 -4.373,19

2005 -14.736,02 -5.012,10

2006 204.317,15 52.735,40

El sujeto pasivo solicitó la devolución de los siguientes importes correspondientes a los períodos impositivos que se indican a continuación.

EJERCICIO Importe solicitado a devolver Importe efectivo devuelto Fecha de devolución

2004 -4.373,19 4.373,19 21/12/2005

2005 -5.012,10 5.012,10 07/03/2007

Siendo los importes comprobados por la Inspección en el Acuerdo de Liquidación que aquí nos ocupa los siguientes:

Ejercicio Base Imponible Líquido a
ingresar Autoliquidación Cuota del

acta Intereses
demora Deuda
tributaria
2004 0,00 -4.373,19 -4.373,19 0,00 0,00 0,00
2005 -10.113,75 -5.012,10 -5.012,10 0,00 0,00 0,00
2006 1.227.999,40 411.024,19 52.735,40 358.288,79 42.989,75 401.278,54

En cuanto a la actividad efectiva desarrollada por la entidad SAN TELMO 2000 S.L., si bien no consta dada de alta en el IAE en los periodos objeto de comprobación, consiste en la urbanización de terrenos y venta de terrenos urbanizados y en curso de urbanización, consistiendo su objeto social desde su constitución, el 30 de diciembre de 2000, en:

"La adquisición, urbanización, promoción, construcción, explotación, alquiler, ventas, derribo y demolición de todo tipo de bienes inmuebles.

La compraventa y alquiler de automóviles y toda clase de vehículos, incluso tractores y vehículos industriales; compraventa y alquiler de maquinaria para explotaciones agrícolas, ganaderas o forestales; compraventa de repuestos y accesorios de unos y otros, reparación de los mismos; compraventa y reparación de toda clase de motores; representaciones comerciales referidas a las actividades citadas en este párrafo.

La explotación agrícola, ganadera, forestal y cinegética de fincas rústicas; compraventa, depósito, industrialización y comercialización de productos agrícolas, ganaderos, forestales y cinegéticos."

Segundo. Apreciada respecto del ejercicio 2005 la posible comisión de una infracción tributaria del artículo 195 (acreditación improcedente de bases impositivas negativas a compensar en autoliquidaciones futuras) de la Ley General Tributaria 58/2003, de 17 de diciembre, y respecto del ejercicio 2006 la comisión una infracción tributaria del artículo 191 (dejar de ingresar) del mismo texto legal, se acordó iniciar procedimiento sancionador, notificándose al obligado tributario Acuerdo de Imposición de Sanción, de fecha 15 de mayo de 2009, ese mismo día, calificándose la infracción de grave con sanción al 15% respecto del ejercicio 2005 y de leve con sanción al 50% respecto del ejercicio 2006.

Tercero. Los hechos que motivaron las regularizaciones practicadas por la Inspección fueron, descritos de manera sucinta los que a continuación se indican:

· Con fecha 12 de junio de 2003 se elevó a público acuerdo de aumento de capital del obligado tributario, realizándose el desembolso de los socios mediante la aportación de 15 acciones de la serie B y de 230 acciones de la serie A de la entidad transparente LAGUNA DE LA SALSA S.A.

· Mediante escritura pública de fecha 23 de diciembre de 2003 se disolvió la entidad LAGUNA DE LA SALSA S.A. acogiéndose a la Disposición Transitoria 2a de la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre Sociedades y sobre la Renta de No Residentes según la cual, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, los socios de las entidades transparentes valorarán los activos adjudicados, distintos de créditos o dinero, en función del valor neto contable que resulte del balance final de liquidación de la sociedad que se extingue.

· Mediante escritura pública de fecha 24 de marzo de 2004 se procedió a la liquidación y extinción de la referida entidad, correspondiendo al obligado tributario, como titular del 12,5% del capital social, una cuota de liquidación del mismo porcentaje.

En pago de dicha cuota se le adjudicaron una serie de bienes entre los que se encontraban:

- La mitad indivisa de la finca registral nº 86.335 (parcela 20).
 - La octava parte indivisa de la finca registral nº 86.349 (parcela 13).
- Asimismo se le adjudicaron, entre otras, las siguientes obligaciones:

- Obligación personal de transmitir a la entidad CONSTRUCCIONES VALDERRAMA S.A. la finca registral nº 7.375 así como a segregarse y transmitir a la mencionada entidad la parte segregada de la finca registral nº 36.063, habiéndole sido adjudicada al contribuyente la octava parte indivisa de las mencionadas fincas en la liquidación de LAGUNA DE LA SALSA, S.A.

- Obligación personal de transmitir a la entidad LEÓN REAL STATE S.A. la finca registral nº 86.349.

Reflejando SAN TELMO 2000 S.L. en su contabilidad la liquidación de LAGUNA DE LA SALSA S.A. recogiendo las fincas adjudicadas por un valor determinado en función de su edificabilidad en lugar de establecerlo en función del valor neto contable del balance final de liquidación.

· Durante los ejercicios 2004 y 2005, el obligado tributario junto con el resto de los antiguos socios de la entidad LAGUNA DE LA SALSA S.A., ultimó la urbanización de las parcelas de su propiedad en la Unidad de

Actuación 2 del Sector 8 (UA2-Sector 8), contabilizando las facturas emitidas por el "Agente Urbanizador Sector 8" en la cuenta de inmovilizado material "220010- Urbanización Sector 8".

· Mediante escritura pública de fecha 04 de octubre de 2006, SAN TELMO 2000 S.L., junto con el resto de los antiguos socios de la entidad LAGUNA DE LA SALSA, S.A., transmitió a la entidad LEÓN REAL STATE S.A. la finca registral nº 86.349 (parcela 20 de la Unidad de Actuación 2 del Sector 8), correspondiéndole al contribuyente la octava parte del mismo.

Esta escritura era la culminación de un proceso de venta en el que, según consta en la misma, con fecha 11 de diciembre de 2003, las sociedades LEÓN REAL STATE S.A. y LAGUNA DE LA SALSA S.A. celebraron un contrato privado de compraventa de la referida parcela 20 sometido al cumplimiento de ciertas condiciones suspensivas.

· Mediante escritura pública de fecha 02 de noviembre de 2006, SAN TELMO 2000 S.L., al igual que la entidad POLMALOKA S.A., socia también de LAGUNA DE LA SALSA S.A., aportó a la sociedad vinculada COMERCIAL AGRÍCOLA DEL CERRATO S.L. su mitad indivisa de la finca registral nº 86.335 (parcela 13 de la Unidad de Actuación 2 del Sector 8).

· Mediante Acuerdo de fecha 06 de junio de 2005 la Inspección Regional de Castilla y León regularizó el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2004 de la entidad LAGUNA DE LA SALSA S.A., practicando una liquidación en la que se determinaba una deuda tributaria por importe de 36.978,21 €, reflejando SAN TELMO 2000 S.L. en su contabilidad del año 2005 un gasto extraordinario por el concepto "Revisión 1S Laguna Salsa" por importe de 4.622,27 € (12,5%), sin que constara ajuste positivo al resultado contable.

· En la declaración del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2006 consignó el contribuyente como consecuencia de estas operaciones los siguientes datos:

- Casilla 512 "Aplicación del valor normal de mercado": 854.461,03 €, como diferencia entre el valor de mercado de la parcela aportada (nº. 86.335) y su valor contable.

- Casilla 514 "Corrección de rentas por efecto de la depreciación monetaria": disminución del resultado contable de 976.416,36 €.

A juicio de la Inspección procede incrementar el resultado contable declarado por el contribuyente en el ejercicio 2006 en 32.301,39 €, debiéndose tomar como valor de adquisición de las fincas transmitidas en el año 2006 (la mitad indivisa de la finca registral nº 86.335 y la octava parte indivisa de la finca registral nº 86.349) el valor neto contable derivado del balance final de liquidación de la entidad LAGUNA DE LA SALSA S.A. en lugar de utilizar el valor dado por el obligado tributario que se fijó en función de su edificabilidad, todo ello en aplicación de la Disposición Transitoria 2ª de la Ley 46/2002, de 18 de diciembre .

Asimismo, procede eliminar la corrección monetaria, que supuso una disminución del resultado contable en 976.416,36 €, entendiendo la Inspección que las fincas transmitidas tenían la consideración de existencias y no de inmovilizado.

En lo que respecta al gasto extraordinario por el concepto "Revisión 1S Laguna Salsa" por importe de 4.622,27 €, correspondiente al pago de una parte de la liquidación del Impuesto sobre Sociedades practicada a la entidad LAGUNA DE LA SALSA S.A. en los años 2003 y 2004, no tiene la consideración de gasto fiscalmente deducible.

Procede además incrementar el resultado contable en 2.895,69 €, diferencia entre el valor normal de mercado de la finca aportada a la entidad COMERCIAL AGRÍCOLA DEL CERRATO S.L. y el valor declarado por el contribuyente, y disminuir en 12.068,81 € el importe de las bases impositivas negativas de ejercicios anteriores a compensar en el año 2006 por aplicación del mencionado importe en los ejercicios anteriores y como resultado de los ajustes practicados.

Cuarto. Notificados el Acuerdo de Liquidación y de Imposición de Sanción al obligado tributario con fecha 15 de mayo de 2009, fue promovida contra los mismos ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León la reclamación económico-administrativa nº NUM000 en fecha 05 de junio de 2009.

Quinto. Con fecha 20 de octubre de 2011 se notificó al interesado la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León en la que se acordó lo siguiente:

"(...) Con relación al resto de los ajustes nada alega la reclamante por lo que revisados por este Tribunal y no habiéndose apreciado ninguna irregularidad en los mismos deben igualmente confirmarse.

(...) debe anularse la sanción impuesta en el ejercicio 2005.

(...) No obstante dado que la menor base imponible negativa del año 2005 no es sancionable debe ajustarse el importe de la base de la sanción del año 2006.

En conclusión, debe confirmarse la comisión de una infracción en el año 2006 y la aplicación del 50% si bien debe ajustarse el importe de la cuantía sancionable según lo expuesto.

Vistos los preceptos citados y demás de pertinente aplicación, se dicta el siguiente

FALLO

Este Tribunal, reunido en Sala en sesión del día de la fecha Acuerda: ESTIMAR EN PARTE la Reclamación interpuesta confirmando el Acuerdo de liquidación impugnado y anulando el acuerdo sancionador en los términos expuestos."

Sexto. En fecha 28 de noviembre de 2013 el Tribunal Económico Administrativo Central (en adelante TEAC) desestimó el recurso de alzada, desestimación contra la que se interpone el presente recurso.

Segundo.

La recurrente aduce como motivos de impugnación:

- Formales: Sobre el inicio del expediente. Entiende que la Inspección realizada adolece de un vicio de nulidad por iniciarse de manera arbitraria.

- De fondo: Sobre la renta obtenida en la transmisión de una parte indivisa con dos parcelas urbanas. Hay discrepancias sobre dos aspectos del cálculo de la renta obtenida:

a) Sobre el valor de adquisición de las parcelas transmitidas y,

b) Sobre la consideración de las mismas como existencias o inmovilizado y consiguiente aplicación del mecanismo de la corrección monetaria.

- Contra los argumentos del TEAC y TEAR.

- Sobre la sanción: De no estimarse las pretensiones anteriores, considera que su conducta no es merecedora de sanción.

Tercero.

Antes de proceder al examen de los motivos del recurso se debe rechazar la causa de inadmisibilidad aducida por la representación del Estado conforme a los artículos 45.2.d y 69.b de la LJCA por no constar el acuerdo previo para entablar acciones por parte de la sociedad recurrente, pues ésta en el escrito de Conclusiones ha aportado escritura de poder de fecha 26 de abril de 2002, otorgada por los Administradores Mancomunados de la sociedad doña Mercedes y doña Amalia, a quienes corresponde conforme a los estatutos de la recurrente transcritos en la escritura de constitución de la sociedad, de 30 de diciembre de 2000 -acompañada también por la actora-, "el ejercicio de todos los actos comprendidos en el objeto social delimitado en los estatutos, sin limitación alguna", así como "instar, seguir y terminar como actor... toda clase de juicios y procedimientos", art. 8.2 de dichos estatutos, a favor de doña Nieves, quién según el documento presentado junto con el escrito de interposición adoptó el acuerdo de interponer el presente recurso.

Cuarto.

Y expuesto lo anterior pasamos a enjuiciar el primer motivo del recurso en el que se plantea la nulidad de las actuaciones inspectoras porque la iniciación de las mismas está viciada al haber sido seleccionada, se entiende por la Inspección, la recurrente de una forma arbitraria dado que no está dada de alta en el IAE de empresas inmobiliarias, ni en ningún epígrafe que tenga que ver con las empresas de esa naturaleza. Y la ausencia de motivación por parte de la Administración de este extremo convierte una decisión discrecional en arbitraria.

El Fundamento de Derecho Tercero de la resolución recurrida aborda esta cuestión en los siguientes términos:

"TERCERO- Así en primer lugar, en lo que respecta a la arbitrariedad en el inicio de la Inspección alegada por el interesado, referida a la inclusión del obligado tributario en el programa de "Promoción Inmobiliaria", no habiendo estado nunca dado de alta el mismo como entidad promotora ni en el IAE ni en actividades económicas, nos remitiremos al Fundamento de Derecho SEGUNDO de la citada Resolución del TEAR que determina, respecto a lo que aquí nos interesa, lo siguiente:

"Conviene señalar al respecto que esta cuestión, la inclusión de un determinado contribuyente en un determinado plan de inspección, ha sido ya abordada en numerosas ocasiones por el Tribunal Supremo estableciendo jurisprudencia sobre este tema. Así, en la Sentencia de 29 de abril de 2010 (Sala Tercera, Sección Segunda; recurso de casación número 2557/2006) señala el Alto Tribunal:

"Pues bien, comenzando con el primer submotivo, centrado en la "ausencia en el expediente de los criterios en base a los cuales se seleccionó a ...", debemos señalar que la existencia de Planes de Inspección es sin duda un instrumento organizativo interno de la actuación de comprobación e investigación, pero es igualmente una exigencia del principio de igualdad ante la Ley y de la interdicción de la arbitrariedad en la actuación administrativa, camino por el que desemboca nuevamente en el principio de seguridad jurídica. Esta idea se expresa en la Exposición de Motivos del Reglamento General de Inspección, aprobado por Real Decreto 939/1986, al señalar que "la planificación no solo sirve a los fines de una correcta organización interna de la inspección, sino también al principio de seguridad de los administrados en orden a los criterios seguidos para decidir quienes han de ser destinatarios de las actuaciones inspectoras".

La doctrina de esta Sala acerca de la planificación de las actuaciones desde su perspectiva de actos de trámite, se recoge en las Sentencias de 20 de octubre de 2001 y 4 de octubre de 2004 . En el fundamento jurídico segundo de ésta última se señaló:

"a)... El apartado 1 del artículo 19 del RGIT referido, dispone que el Ministerio de Economía y Hacienda elaborará anualmente un Plan Nacional de Inspección utilizando, a tal efecto, el oportuno apoyo informático, con base en criterios de oportunidad, aleatoriedad u otros que estime pertinentes, y a continuación en el apartado 3, de dicho artículo, se aclara que el Plan Nacional de Inspección establecerá los criterios sectoriales o territoriales, cuantitativos o comparativos, o bien de cualquier otra especie que hayan de servir para seleccionar a los sujetos pasivos u obligados tributarios cerca de los cuales hayan de efectuarse las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación o de obtención de información para el próximo año, y el apartado 4 añade, que una vez aprobado el Plan Nacional de Inspección y de acuerdo con los criterios recogidos en él, los Órganos que hayan de desarrollar las correspondientes actuaciones inspectoras formarán sus propios planes de inspección, los cuales se desagregarán mediante comunicación escrita en planes de cada funcionario, equipo o unidad de inspección.

b) Es menester destacar algo que es fundamental, y es que el apartado 6, de dicho artículo 19, dispone que «los planes de los Órganos que han de desarrollar las actuaciones inspectoras tienen carácter reservado y no serán objeto de publicidad», lo cual es totalmente lógico, pues lo contrario dejaría inerte a la Inspección de Hacienda por cuanto enterados los contribuyentes que van ser objeto en el año de que se trata de actuaciones de comprobación e investigación procederían inmediatamente a presentar las correspondientes declaraciones complementarias o las principales no presentadas, lo cual equivaldría a una permanente "amnistía" fiscal de las sanciones...

Como corolario lógico de la reserva y confidencialidad de los Planes desagregados de la Inspección, es que la Administración Tributaria no está obligada a notificar a los contribuyentes el hecho de su inclusión en un Plan concreto de Inspección, por ello carece de sentido que se tenga derecho a interponer recurso contra el acto de inclusión en el Plan de Inspección de la Unidad de Inspección de la Administración Tributaria.

c) La Sala reitera que la inclusión de un contribuyente en un Plan de Inspección es un acto de trámite, reservado y confidencial, que «per se» no afecta a los derechos subjetivos del contribuyente y que no es recurrible en vía económico-administrativa, ni tampoco jurisdiccional...

d) Lo afirmado anteriormente no ha quedado desvirtuado por lo ordenado, con posterioridad, por el artículo 26 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, que dispone: «La Administración Tributaria hará públicos los criterios que informan cada año el Plan Nacional de Inspección»...

...Continuaron, pues, siendo reservados y confidenciales los actos concretos de inclusión de los contribuyentes en los Planes sectoriales y desagregados de Inspección, si bien los contribuyentes dispondrán de nuevos elementos de juicio precisos (directrices y criterios) para apreciar cualquier causa o motivo que haya podido viciar la correspondiente decisión de incluirlos en el respectivo Plan de Inspección, alegación que podrán hacer cuando se inicien las actuaciones inspectoras (Cfr. SSTs de 20 de octubre de 2000, 17 de febrero y 23 de octubre de 2001).

Dicho lo anterior, hay que señalar que una vez que el artículo 19 del Reglamento de Inspección, aprobado por Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, distingue entre el Plan Nacional de Inspección, los planes de los órganos inspectores y los planes de cada funcionario, equipo o unidad de Inspección, el artículo 29 del mismo texto establece que "Las actuaciones de la Inspección de los Tributos se iniciarán: a) Por propia iniciativa de la inspección, como consecuencia de los planes específicos de cada funcionario, equipo o unidad de inspección, o bien sin sujeción a un plan previo por orden superior escrita y motivada del Inspector-Jefe respectiva..."

De esta forma, y junto al modo normal de iniciación de actuaciones inspectoras, que tiene lugar, en cumplimiento y desarrollo de la planificación, a través de los planes específicos de cada funcionario, equipo o unidad, existe la posibilidad de actuación a virtud de autorización escrita y motivada del Inspector-Jefe, establecida sin duda con la finalidad de que una actuación investigadora rápida y eficaz salga al paso de actuaciones irregulares. De aquí que en la Sentencia de 3 de abril de 2008 se señale que "hay que entender que cuando la selección de los contribuyentes se realiza en aplicación de un plan, la referencia del mismo sirve de motivación al

acto de inicio del procedimiento; ahora bien, si resulta necesario una labor de selección adicional para especificar la identificación del contribuyente elegido, dentro de los criterios del plan, ha de fundamentarse dicha labor, lo mismo que ocurre cuando se inician las actuaciones sin sujeción a Plan, porque el contribuyente tiene derecho a conocer los motivos del inicio de la inspección."

Ahora bien, el derecho expresado no supone que la simple omisión de la documentación relativa al inicio del procedimiento inspector comporte consecuencias invalidantes, salvo que se alegue y se pruebe que la selección de un determinado contribuyente se realizó al margen de la normativa establecida. Así se ha dicho en la Sentencia de 3 de abril de 2008 y se ha ratificado en la de 29 de septiembre de 2008. Es cierto que en el presente caso solo consta en el expediente la notificación de la iniciación de actuaciones inspectoras, "con el debido acuerdo del Inspector Regional"; ahora bien, a ello ha de añadirse que, tal como se señala con posterioridad, a lo largo de las actuaciones se produjo la intervención del Jefe de Inspección, por la que, teniendo en cuenta los Programas a desarrollar dentro del Plan de Inspección del año 1996, se dispuso la adscripción del contribuyente hoy recurrente a la Unidad Regional número 2, firmándose la diligencia de notificación correspondiente por el representante del mismo "en prueba de conformidad...". Y una vez formalizada el acta, en el escrito de alegaciones que se reseña en el Antecedente sexto, no se aludió a la falta de manifestación de los criterios y razones en virtud de los cuales se produjo la selección del contribuyente inspeccionado y en la instancia judicial no se intentó tampoco actividad probatoria en este sentido o para demostrar una actuación de la Administración al margen de la normativa vigente, por lo que teniendo en cuenta que el submotivo se basa simplemente en la "ausencia de justificación en el expediente de los criterios en base a los cuales se seleccionó a D. Calixto para ser objeto de inspección", y ante la ausencia de indefensión, debe rechazarse el mismo...".

Sobre la base de las consideraciones expuestas en la indicada sentencia, que asumimos íntegramente, procede desestimar las alegaciones formuladas al respecto por la reclamante, debiendo significarse que, en este caso, además de la comunicación de inicio de actuaciones inspectoras, consta en el expediente la correspondiente orden de inclusión del obligado tributario en un concreto programa del plan de inspección, sin que se haya realizado por parte de la reclamante actividad probatoria alguna tendente a demostrar que la actuación del Inspector regional se hubiese realizado al margen de la normativa vigente."

Y si bien dicha sentencia se refiere a un supuesto en el que resulta aplicable el RGIT su criterio resulta plenamente aplicable bajo la vigencia del aquí aplicable Reglamento General de Gestión e Inspección (RD 1065/2007) el cual, en su artículo 170 establece que:

"1. La planificación comprenderá las estrategias y objetivos generales de las actuaciones inspectoras y se concretará en el conjunto de planes y programas definidos sobre sectores económicos, áreas de actividad, operaciones y supuestos de hecho, relaciones jurídico-tributarias u otros, conforme a los que los órganos de inspección deberán desarrollar su actividad.

2. Cada Administración tributaria integrará en el Plan de control tributario a que se refiere el artículo 116 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el plan o los planes parciales de inspección, que se basarán en los criterios de riesgo fiscal, oportunidad, aleatoriedad u otros que se estimen pertinentes.

4. En el ámbito de las competencias de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, el plan o los planes parciales de inspección se elaboraran anualmente basándose en las directrices del Plan de control tributario, en el que se tendrán en cuenta las propuestas de los órganos inspectores territoriales, y se utilizará el oportuno apoyo informático.

7. Los planes de inspección, los medios informáticos de tratamiento de información y los demás sistemas de selección de los obligados tributarios que vayan a ser objeto de actuaciones inspectoras tendrán carácter reservado, no serán objeto de publicidad o de comunicación ni se pondrán de manifiesto a los obligados tributarios ni a órganos ajenos a la aplicación de los tributos.

8. La determinación por el órgano competente para liquidar de los obligados tributarios que vayan a ser objeto de comprobación en ejecución del correspondiente plan de inspección tiene el carácter de acto de mero trámite y no será susceptible de recurso o reclamación económico-administrativa."

Además de lo anterior, determinó este Tribunal Central en Resolución de 02 de febrero de 2012 (R.G.: 4121/10), lo siguiente:

"CUARTO: Alega en tercer lugar la reclamante la falta de motivación de la orden de carga en plan como defecto invalidante del acuerdo de liquidación.

Tal y como ya se ha puesto de manifiesto en el fundamento de derecho tercero y tal y como establece el TEAR en su resolución existe una numerosa y consolidada jurisprudencia que sostiene que la orden de carga en plan de inspección de un contribuyente es un acto de mero trámite cuya omisión en el expediente así como los posibles defectos formales de que pueda adolecer no conllevan la nulidad del procedimiento salvo que se acredite que la carga se hizo al margen de la norma.

En este sentido señala el Tribunal Supremo:

Como avanzábamos anteriormente, esta Sala, en Sentencias de 25 de febrero, 30 de septiembre y 28 de octubre de 2010 (rec. de casación 779/05, 5276/05 y 2359/08 respectivamente), ha establecido una doctrina inequívoca en torno a la cuestión de la inclusión de los obligados tributarios en los Planes de Inspección, cuando señala:

"CUARTO - No mejor suerte ha de correr el motivo segundo, submotivo A.

Aunque de acuerdo con el art. 29 a) del antiguo Reglamento inspector un sujeto pasivo sólo podía ser inspeccionado si así estaba previsto en el plan específico de cada actuario, equipo o unidad (o elaborado de acuerdo con los criterios del Plan Nacional), o cuando existía autorización escrita y motivada del Inspector Jefe, teniendo derecho el contribuyente a conocer los motivos del inicio de la Inspección, al objeto de poder reaccionar, en su caso, y denunciar una posible actuación arbitraria de la Administración, sin embargo, la simple omisión de la documentación relativa al inicio del procedimiento inspector no puede comportar las consecuencias invalidantes que se propugnan, salvo que se alegue y se pruebe que la selección de un determinado contribuyente se realizó al margen de la normativa establecida.

Esta Sala así lo ha considerado en la sentencia de 3 de Abril de 2008, rec. de casación 7874/2002 .

En el presente caso, el debate no se planteó por entender el recurrente que había existido un incumplimiento de la normativa establecida, sino a que se refería la comunicación de inicio del mismo, habiéndose esgrimido esta circunstancia por primera vez en demanda, pero sin poner de manifiesto la recurrente una supuesta arbitrariedad de la Administración al dirigirse contra ella y sin interesar prueba a fin de acreditar que el inicio de la comprobación había tenido lugar al margen del procedimiento establecido, por no venir avalado por planes de inspección, ni por acuerdo motivado del Inspector Jefe respectivo, que era lo realmente trascendente.

Por todo lo expuesto, y con independencia de la argumentación de la Sala de instancia, el defecto denunciado no puede acarrear la nulidad del acto."

De acuerdo con lo expuesto, la omisión de la orden de carga en plan no es un defecto invalidante por lo que sería ilógico sostener que su falta de motivación si lo sería.

Se desestiman también en este punto las alegaciones de la reclamante."

Así pues, de acuerdo con lo hasta aquí expuesto no podemos sino, desestimar las pretensiones actoras al respecto relativas a la concurrencia de arbitrariedad en la inclusión en el Plan de Inspección del sujeto pasivo relativo a "Promoción inmobiliaria" por el hecho de no estar dado de alta en el IAE el contrayente en dicho epígrafe del IAE (ni en ningún otro) máxime si tenemos en cuenta que tanto su objeto social como su actividad económica ejercida abarcan dicha actividad de promoción."

Pues bien, además de la jurisprudencia reseñada en dicha resolución, cabe indicar que las SSTS de 26 de septiembre de 2011, RC 4483/2009, FJ3, 1 de marzo de 2012, RC 2358/2008 y 30 de abril de 2012 . RC 4477/2009, entre otras, han declarado que la inclusión del sujeto previo en el Plan de Inspección es un acto de trámite.

En STS de 6 de abril de 2011, RCU 481/2009, se señala que la ausencia de la orden de inicio en las actuaciones inspectoras no tiene carácter invalidante.

Ahora bien, en STS de 21 de febrero de 2012, RC 1023/2006, FJ3, se indica, cuando se trata de un sujeto no incluido expresamente en el Plan de Inspección, que es preciso expresar los motivos que dan lugar al inicio de un procedimiento de inspección recordándose, reiterando pronunciamientos anteriores, que el obligado tributario debe haberlo denunciado previamente, como aquí ha acontecido, y que se haya generado indefensión.

Por su parte, la STS de 28 de febrero de 2013, RC 2220/2010, FJ2, se refiere a la inclusión del obligado tributario en el Plan de "Promoción Inmobiliaria" por el ejercicio por aquel de dicha actividad.

En este caso, aunque la parte ha acreditado (doc. n.º.1 de los acompañados a la demanda) que está dada de alta en el epígrafe 849.9 "Otros Servicios Independientes NCOP", ello no significa que la Administración haya incurrido en arbitrariedad pues el IAE es solo un indicio de que se desarrolla una actividad y el objeto social de la actora, tal como reseña la resolución recurrida, según la pág. 5/19, del Acta de Inspección NUM001, de fecha 16 de marzo de 2009, comprende la "Adquisición, urbanización, promoción, construcción, explotación, alquiler ventas, derribo y demolición de todo tipo de inmuebles", actividades todas ellas propias de empresas inmobiliarias.

Además, debe indicarse que en la Orden de carga en Plan de Inspección, folio 2 del expediente, en el concepto "Descripción de programa", figura expresamente "Promoción Inmobiliaria", por lo que claramente se aprecia la inclusión de la recurrente con un concreto Plan de Inspección. Dado que no se aprecia la arbitrariedad denunciada, procede desestimar el motivo.

QUINTO. El siguiente hace referencia al valor de los inmuebles transmitidos por la recurrente en el ejercicio 2006, una parte indivisa de la Parcela 20 y otra de la Parcela 13.

Alega que para hacer los cálculos aritméticos para repartir "el resultado positivo" de los bienes adjudicados de la sociedad Laguna de la Salsa, S.A., de la que era partícipe en un 12,5 %, y al no constar los valores netos o contables individualizados de cada finca, sino que el valor de todas las fincas estaba en una única cuenta, siguió

un método que se consideró económicamente razonable, que es repartir el "resultado positivo" en función de la edificabilidad de cada uno de los bienes inmuebles adjudicados.

Por otra parte, aduce que en Diligencia de 3 de febrero de 2009, tras la solicitud efectuada al recurrente en Diligencia de 26 de enero de 2009, se aportó una reconstrucción del valor neto contable de cada finca, reconstrucción posteriormente revisada por un perito contable y que arroja una diferencia con los considerados por la Inspección en 333.088,58 euros.

El TEAC se pronuncia sobre este extremo en su Fundamento de Derecho Séptimo, declarando al respecto lo siguiente:

" SÉPTIMO- Alega en tercer lugar el recurrente que procede considerar como valores de adquisición de las parcelas transmitidas los aportados por el contribuyente en el procedimiento de inspección, ya que tales valores fueron revisados por un perito contable. Pues bien, a efectos de resolver la presente controversia pasaremos a continuación a exponer lo manifestando al respecto por el TEAR en el Fundamento de Derecho TERCERO de la Resolución impugnada por cuanto tales manifestaciones coinciden con el criterio seguido por este Tribunal Central.

"Pues bien, la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y por la que se modifican las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes, supuso la supresión del régimen de transparencia fiscal interna, así como la creación del régimen de sociedades patrimoniales, aplicable a las hasta entonces configuradas como sociedades de cartera o de mera tenencia de bienes.

Como consecuencia de la desaparición del régimen de transparencia fiscal, se articula un sistema de beneficios fiscales que permite a las sociedades que estaban incluidas en dicho régimen disolverse y liquidarse, cuando no les interese quedar sujetas al nuevo régimen de las sociedades patrimoniales o, en su caso, al régimen general del Impuesto.

Así, el apartado 2 de la disposición transitoria decimosexta del TRLIS (DT2º de la Ley 46/2002) establece:

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

a) (..)

d) A efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes de los socios de la sociedad que se disuelve:

1.º El valor de adquisición y, en su caso, de titularidad de las acciones o participaciones en el capital de la sociedad que se disuelve se aumentará en el importe de las deudas adjudicadas y se disminuirá en el de los créditos y dinero o signo que lo represente adjudicado.

2.º Si el resultado de las operaciones descritas en el párrafo anterior resultase negativo, dicho resultado se considerará renta o ganancia patrimonial, según que el socio sea persona jurídica o física, respectivamente.

En este supuesto, cada uno de los restantes elementos de activo adjudicados distintos de los créditos, dinero o signo que lo represente, se considerará que tiene un valor de adquisición cero.

3.º Si el resultado de las operaciones descritas en el párrafo 1.º anterior resultase cero o positivo, se considerará que no existe renta o pérdida o ganancia patrimonial.

Cuando dicho resultado sea cero, cada uno de los restantes elementos de activo adjudicados distintos de los créditos, dinero o signo que lo represente, tendrá como valor de adquisición cero.

Si el resultado fuese positivo, el valor de adquisición de cada uno de los restantes elementos de activo adjudicados distintos de los créditos, dinero o signo que lo represente, será el que resulte de distribuir el resultado positivo entre ellos en función del valor neto contable que resulte del balance final de liquidación de la sociedad que se extingue.

4.º Los elementos adjudicados al socio, distintos de los créditos, dinero o signo que lo represente, se considerarán adquiridos por éste en la fecha de su adquisición por la sociedad, sin que, en el cálculo del importe de las ganancias patrimoniales resulte de aplicación lo establecido en la disposición transitoria novena del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ."

Como se ha señalado anteriormente no se cuestiona por ninguna de las partes que el resultado de las operaciones del apartado 1.º, de la letra d), de la Disposición transitoria transcrita, es positivo; debiendo, en consecuencia, aplicar el apartado 3.º, segundo párrafo, de dicha disposición, es decir, que la distribución entre los restantes bienes del resultado positivo, o lo que es lo mismo la atribución del mayor valor pagado por la participación en la sociedad que se liquida entre los bienes adjudicados (distintos del efectivo) se realice en función del valor neto contable que resulte del balance final de la liquidación.

A este respecto, cabe recordar que el artículo 274 de la Ley de Sociedades Anónimas regula el balance final en caso de liquidación señalando: "1. Terminada la liquidación, los liquidadores formarán el balance final, que será censurado por los interventores, si hubiesen sido nombrados.

2. También determinarán la cuota del activo social que deberá repartirse por cada acción."

Añadiéndose en el artículo 275 que: "1. El balance a que se refiere el artículo anterior se someterá, para su aprobación, a la junta general de accionistas, y se publicará en el Boletín Oficial del Registro Mercantil y en uno de los periódicos de mayor circulación en el lugar del domicilio social.

2. Dicho balance podrá ser impugnado por el socio que se sienta agraviado, conforme a las normas de la Sección II del Capítulo V de esta Ley, en cuanto sean aplicables."

Finalmente, el artículo 276 determina en el apartado 1 que: "Transcurrido el término para impugnar el balance sin que contra él se hayan formulado reclamaciones o firme la sentencia que las hubiese resuelto, se procederá al reparto entre los accionistas del haber social existente, ateniéndose a lo que del balance resulte."

Consta en el expediente (páginas 109 y siguientes), la escritura pública de fecha 24 de marzo de 2004 de liquidación y extinción de la entidad "Laguna de la Salsa, SA", donde figura que el día 1 de marzo de 2004 se constituyó Junta Universal de la Sociedad "Laguna de la Salsa, SA" adoptándose por Unanimidad, entre otros, los siguientes acuerdos:

- "a)- Aprobar el balance final de liquidación.
- b)- Aprobar la cuota de liquidación.
- c) - Reparto del haber social y de las deudas sociales.
- d)- (...)"

Se establece también en la escritura, que el balance final de liquidación fue publicado en el BORME de fecha 15 de marzo de 2004 y en el Diario Palentino de 10 de marzo de 2004. Asimismo, se pone de manifiesto que al haber sido adoptado el acuerdo de aprobación del balance por unanimidad no ha existido plazo de impugnación. Como documento adjunto a la escritura, figura tanto el balance final de liquidación como el reparto del haber social y la valoración individualizada de las fincas o las partes indivisas adjudicadas a cada uno de los socios en pago de la cuota de liquidación.

En definitiva, dado que los valores contables utilizados por la Inspección son los existentes en el balance final de liquidación aprobado por unanimidad de los socios y no habiendo sido impugnado por ninguno de ellos, debe reputarse como correcto el uso por parte de la Inspección de los valores que figuran en dicho balance para determinar el reparto del resultado positivo de la operación descrita en el apartado 1º de la letra d): "El valor de adquisición y, en su caso, de titularidad de las acciones o participaciones en el capital de la sociedad que se disuelve se aumentará en el importe de las deudas adjudicadas y se disminuirá en el de los créditos y dinero o signo que lo represente adjudicado".

Así, el legislador ha querido que sea este y no otro el valor que debe tomarse como base para realizar el reparto de la plusvalía latente y ello con independencia del parecer del perito contable contratado por la interesada puesto que la norma es clara y si la ahora reclamante entendía que dicho valor no se ajustaba a la realidad el momento para hacer valer su discrepancia fue cuando se aprobó el balance final de liquidación pero no posteriormente con ocasión de la transmisión de las fincas que le fueron adjudicadas.

La norma no abre la posibilidad de elegir entre diferentes criterios de valoración sino que ha determinado, con mayor o menor acierto, un criterio objetivo como forma de establecer el precio de adjudicación de los bienes a efectos fiscales por tanto, se reitera, con independencia de que en opinión de la reclamante el verdadero valor neto contable de los bienes es el que ha reconstruido lo cierto es que, dicho importe, no es el valor neto contable del balance final de liquidación y por tanto, no puede ser tenido en cuenta a los efectos de aplicar la disposición transitoria."

Por tanto, de acuerdo con lo anterior, no podemos sino desestimar las pretensiones actoras al respecto, debiéndose tomar como valor de adquisición de las fincas transmitidas en el año 2006 (la mitad indivisa de la finca registral nº 86.335 y la octava parte indivisa de la finca registral nº 86.349) el valor neto contable derivado del balance final de liquidación de la entidad LAGUNA DE LA SALSA S.A., en lugar de utilizar el valor dado por el obligado tributario que se fijó en función de su edificabilidad, todo ello en aplicación de la Disposición Transitoria 2a de la Ley 46/2002, de 18 de diciembre ."

Pues bien, esta Sala comparte dichos razonamientos, en un principio, aunque resulta evidente que dicha resolución no se pronunció respecto de las Diligencias a que hace referencia la Inspección.

En el Acuerdo de Liquidación de 15 de mayo de 2009, pág 11 de 27, consta "La Inspección solicitó la reconstrucción temporal de los valores netos del Balance de liquidación final para que, partiendo de los valores consignados en la escritura de liquidación, se le detallara su formación temporal, señalando ejercicio e importe contabilizado".

Y examinando las mencionadas Diligencias se observa que en la primera, folio 32, se solicitó a la recurrente:

" 3.º- Se solicita que se tenga a disposición de la Inspección en relación con las actuaciones del punto 1, para la próxima visita, lo siguiente:

- Criterio utilizado por la sociedad para la valoración en contabilidad (asiento número 60 de fecha 24/3/2004 del Libro Diario) de las fincas adjudicadas a SAN TELMO 2000, SL por la liquidación de la sociedad Laguna de la Salsa, SA (CIF: A34009597).

- Desglose por ejercicios del valor neto contable en su Balance de liquidación final (distinguiendo por ejercicios, precio de adquisición original y activación de gastos o mejoras en ejercicios posteriores) de las fincas de la sociedad Laguna de la Salsa, SA (CIF: A34009597), esto es, debe aportar, por cada finca, su valor neto contable en el Balance de liquidación final de Laguna de la Salsa, SA, y la reconstrucción de dicho valor neto contable, señalando los distintos ejercicios e importes contabilizados como mayor valor de cada finca en cada uno de ellos."

Y en la incoada el 3 de Febrero de 2009, la Inspección (folio 35), después de recalcar que la "distribución se realizó en función de la edificabilidad de las fincas" precisa que se aporta "Desglose por ejercicios del valor neto contable de las fincas de la Sociedad Laguna de la Salsa (CIF A34009597); los importes se han distribuido entre las fincas en función de la edificabilidad y no coinciden con los que constan en la escritura de liquidación, aunque la suma total de los valores, 1.031.595 euros, si es el valor total de los terrenos en el Balance final de liquidación".

La recurrente en esa Diligencia aportó, a través de un cuadro obrante en autos, la reconstrucción del valor neto contable de cada finca a fecha de la liquidación de Laguna de la Salsa, S.A.

La parte ha acompañado en este sentido a su demanda, reproducido documentalmente, un informe pericial, emitido por don Fidel, actuando como experto contable, socio de la firma Fisval Gabinete de Servicios Empresariales, S.L.L., doc. n.º 12 y 12 bis, en el que partiendo del valor neto contable del total de las fincas de Laguna de la Salsa, S.A., 1.031.595,38 euros, analiza el criterio utilizado por Laguna de la Salsa, S.A., al calcular la valoración de las fincas y teniendo en cuenta el cuadro aportado ante la Inspección, llega a las siguientes conclusiones:

1) Que el valor del coste individualizado de cada finca que figuraba en la contabilidad de aquella entidad, sería idéntico o muy similar a lo reflejado en la hoja de cálculo aportada por San Telmo 2000 S.L.. Y aunque existen pequeñas diferencias, el 1%, éstas no resultan relevantes en orden a desvirtuar la conclusión adoptada.

2) El resultado contable en Laguna de la Salsa, S.A., sería el mismo si se hubiese contabilizado de manera desglosada en vez de utilizar una única cuenta y,

3) La reconstrucción histórico contable de la valoración de las fincas realizada por la recurrente es razonable y al no detallarse el valor de cada finca por subcuentas en la contabilidad de Laguna de la Salsa, S.A. no incumple lo marcado por el Plan General Contable.

Pues bien, es claro que la solicitud de la Inspección lleva a entender que esta tenía dudas sobre el valor neto contable de las fincas adjudicadas a la recurrente, no considerando adecuado el fijado en el Balance Final de Liquidación, dudas, a juicio de la Sala, resueltas con la documentación aportada por la actora a la Inspección, averada por el citado informe pericial, lo que conlleva a estimar este motivo del recurso.

SEXTO. En el siguiente se plantea la aplicación de la corrección monetaria a la parcela 20. La Inspección niega el mecanismo de la corrección monetaria, significando la recurrente que dicho actuar va en contra de los propios actos de la misma Administración y del mismo actuario que comenzó la Inspección, pues en la Inspección del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2003 y 2004 de la entidad Laguna de la Salsa, S.A. se consideró que las fincas vendidas por ésta -las actuaciones se siguieron con la sucesora Polmaloka, S.L., si bien San Telmo 2000, S.L. estaba también representada- a la entidad Construcciones Valderrama, S.A. se aplicó dicha corrección monetaria.

Esa actuación de la Inspección generó en la parte actora una confianza de que su actuación era correcta, considerando, además, que la venta de la parcela 20 constituye una operación aislada.

La resolución recurrida se refiere a esta cuestión minuciosamente en sus Fundamentos de Derecho Cuarto, en el que reproduce el Acuerdo de Liquidación y los pronunciamientos del TEAR, Quinto y Sexto.

" CUARTO- Se refiere la segunda alegación planteada por el interesado a la incorrecta aplicación por la Inspección al obligado tributario de las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las Empresas Inmobiliarias al dedicarse éste a la administración y gestión de un patrimonio familiar compuesto por acciones, participaciones y bienes inmuebles, manifestando al respecto la Inspección en el Acuerdo dictado lo siguiente:

"Trasladando lo anterior a nuestro caso concreto hay que advertir que el obligado tributario recibió, por la liquidación de Laguna de la Salsa, SA, terrenos en curso de urbanización y de futura urbanización, contabilizando como inmovilizado los gastos de urbanización en que incurrió durante los años 2004 a 2006; siendo el destino final de todos estos inmuebles su venta, directa o una vez edificadas las viviendas. Por ello debió contabilizarlos como existencias y principalmente porque el obligado tributario asumió y así consta en la escritura de liquidación de Laguna de la Salsa, SA de 24 de marzo de 2004, la obligación personal de transmitir a la entidad León Real Estate, SA la finca registral 86.349.

Mientras que respecto de la finca registral 86.335, transmitida el año 2006 a la sociedad participada Comercial Agrícola del Cerrato SL, se hizo constar expresamente en el Acta de la Junta General Universal de esta entidad Comercial Agrícola del Cerrato, SL celebrada el 2 de noviembre de 2006 que "la operación se fundamenta principalmente en los siguientes motivos económicos: Polmaloka, SL. y San Telmo 2000, SL no tienen experiencia necesaria ni medios financieros y humanos para promover la construcción de una edificación sobre el solar transmitido. Sin embargo, la sociedad participada adquirente del solar tiene experiencia en la promoción de edificaciones y financiación de obras, contando con medios financieros y humanos para llevar a cabo la edificación del solar. Asimismo, con la operación se simplifica la gestión de la promoción de la edificación ya que será una única persona jurídica y no dos la que encargue las obras, solicite licencias, negocie con proveedores y clientes, venda los pisos resultantes, etc...". En consecuencia el destino de esta finca para el obligado tributario es la promoción de viviendas para la venta y por tanto debió ser calificada como existencias.

El obligado tributario ha realizado estas operaciones junto con los anteriores socios de Laguna de la Salsa, SA, al ser titular de partes indivisas de solares y terrenos, lo que implica la imposibilidad de decidir por sí solo el destino de los terrenos y complica la gestión de la promoción de edificaciones en esos terrenos, lo que implica que su destino previsible sea la venta. En conclusión, la adquisición de dichas fincas se enmarca en el marco de la actividad promotora-urbanizadora de la entidad, formando parte de su circulante, por cuanto no se destinaron para el uso propio de la entidad, ni para su alquiler, sino para su urbanización y posterior venta, por lo que debieron contabilizarse como existencias, no estando justificada su calificación como inmovilizado."

Determinando al respecto el TEAR en el Fundamento de Derecho QUINTO de la Resolución dictada lo siguiente:

"Reitera también la reclamante que nunca ha realizado la actividad de promoción inmobiliaria sino que San Telmo 2000, SL se dedica a administrar y gestionar un patrimonio familiar compuesto por acciones y participaciones y bienes inmuebles. Asimismo, el auditor nombrado por el Registro Mercantil en 2005, ni propuso la aplicación del plan contable de las inmobiliarias, ni propuso la reclasificación de los inmuebles como existencias.

Con relación a la transmisión de partes indivisas de las dos parcelas señala que la venta de la parcela n.º 20 es la ejecución de un contrato de compraventa celebrado por Laguna de la Salsa, SA que San Telmo 2000, SL tenía que cumplir por tanto, no se puede decir que dicha finca se adquirió para venderla ya que San Telmo 2000, SL se limitó a cumplir con una obligación "heredada".

Respecto a la mitad indivisa de la parcela 13, no es una venta sino una aportación no dineraria a una sociedad cuya actividad sí es la promoción inmobiliaria pero eso no significa que San Telmo 2000, SL realice la misma actividad. Se debe resaltar que es una transmisión que no venta de la parcela ya que San Telmo no compra y vende sino que se le adjudica y después la aporta a otra sociedad. Además, la parcela 13 ha estado alquilada para la instalación de vallas publicitarias lo que implica necesariamente que es un inmovilizado y no una existencia.

Pues bien, debe señalarse en primer lugar que San Telmo 2000, SL tiene incluido dentro de su objeto social la promoción y venta de inmuebles. Pero además, cuando se le adjudicaron los terrenos en la liquidación de Laguna de la Salsa, SA la reclamante, por un lado, adquirió también, el compromiso de concluir la urbanización de la finca registral 86.349 transmitiría León Real State, SA, como parte de la UA2-Sector 8, y por otro lado adquirió, para una futura urbanización (que ha sido iniciada por San Telmo 2000, SL) del Sector 7 del PGOU de Palencia, el compromiso de transmitir a "Construcciones Valderrama SA" la finca registral 7.375 así como, de segregarse y transmitir a la mencionada entidad la parte segregada de la finca 36.063. Por tanto, en ambos supuestos, la sociedad interesada, que sí ha realizado actuaciones urbanizadoras, adquiere para vender y ello con independencia de que la adquisición y compromiso de venta sean producto de la liquidación de Laguna de la Salsa, SA, ya que la forma externa de la operación no cambia el destino económico de las fincas adquiridas que es el de salir del patrimonio de la entidad sin haber sido objeto de explotación, lo que determina, en definitiva, en este supuesto su calificación como existencia.

Respecto a la finca registral n.º 86.335, que se aporta a la sociedad vinculada "Comercial Agrícola del Cerrato, SL" (parcela 13 de la UA2- Sector 8), con la finalidad, según la escritura pública, de que sea "Comercial Agrícola del Cerrato", quien promueva la construcción de viviendas para la venta, es decir, el destino de la finca adjudicada es la promoción y venta si bien a través de una empresa vinculada, en lugar de realizar ella misma la

actividad. Esta última circunstancia no modifica la calificación de la finca como existencia habida cuenta que, como ocurría en el supuesto anterior, la realidad económica es que el terreno se ha utilizado dentro de la actividad de promoción y urbanización desarrollada por la reclamante, o lo que es lo mismo, la participación de la finca en el proceso productivo de la entidad no ha sido la de servir de sustrato duradero sino la de transformarse en disponibilidad financiera a través de la venta.

Debe señalarse también, que el hecho de haber tenido alquilada la finca para la instalación de vallas publicitarias no modifica la anterior conclusión puesto que, el eventual arrendamiento de vallas publicitarias, como también señala la Inspección, entraría dentro del concepto de utilización mínima o accidental que no enervaría la consideración del inmueble como existencia ya que, se reitera, su destino final era la venta considerada esta como una parte de la actividad promotora de la empresa y determinando que esta, y no el alquiler, sea la naturaleza propia de la operación realizada. Además, el propio ICAC ha interpretado este tipo de arrendamientos de la misma forma en la contestación a la consulta n.º 3 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas publicada en su boletín oficial n.º 52 de diciembre de 2002."

Es preciso señalar que en sus alegaciones al TEAR manifestó el interesado lo siguiente:

"Pues bien, al disolverse y liquidarse LAGUNA DE LA SALSA SA, la entidad sucesora SAN TELMO 2000 SL, contabiliza los inmuebles adjudicados como inmovilizado, sigue soportando gastos de urbanización del sector 8 que contabiliza en cuentas del inmovilizado, ejecuta el contrato de compraventa de la parcela 20 firmado el 11 de diciembre de 2003 y aplica la corrección monetaria, arrienda durante los ejercicios 2004, 2005 y 2006 la parcela 13, y en 2006 transmite dicha parcela 13 mediante una aportación no dineraria, renunciando al régimen de fusiones y aplicando la corrección monetaria"

Así las cosas, podemos comprobar cómo el propio recurrente reconoce que el obligado tributario soportó durante los ejercicios 2004 a 2006 los gastos de urbanización correspondientes a las parcelas transmitidas tanto en curso de urbanización como de futura urbanización, siendo preciso señalar al respecto que desde un punto de vista técnico, urbanizar es la facultad de dotar a un terreno de los servicios e infraestructuras fijados en el planeamiento o, en su defecto, en la legislación urbanística, para que adquiera la condición de solar (artículo 23.1 Real Decreto Legislativo 1/1992, Texto Refundido de 1992). Desde este punto de vista, el urbanizador es quien impulsa una iniciativa urbanística, asumiendo el compromiso garantizado de promover, gestionar y financiar la gestión y urbanización de la unidad de ejecución correspondiente. El Texto Refundido de la Ley del suelo de 1976 contemplaba tres sistemas de actuación urbanística o de ejecución del planeamiento: compensación, cooperación y expropiación. Estos tres sistemas se diferencian, en esencia, en el mayor o menor grado de participación de los particulares en la gestión del planeamiento. Así, mientras en el sistema de compensación la participación privada es trascendental, pues los propietarios particulares asumen la gestión del planeamiento y aportan el capital necesario para costear la urbanización, en el sistema de cooperación es la Administración quien ejecuta la urbanización, aunque a costa de los particulares, quienes aportarán terrenos y asumirán el coste de la urbanización. En el sistema de expropiación la participación privada es inexistente, pues sólo corresponde a la Administración urbanizar los terrenos que expropia de acuerdo con el Plan.

Si bien corresponde al urbanizador en el ejercicio de sus funciones financiar el coste de las inversiones, instalaciones y obras, incluidas las de rehabilitación, y el coste de redacción y dirección de los proyectos técnicos, ello no significa que el urbanizador tenga que soportar finalmente los costes de la urbanización. Dichos costes deben repercutirse a los propietarios de los terrenos afectados, quienes los compensarán con parcelas edificables o en metálico. Es decir, parte de los solares resultantes de la actuación son para el urbanizador, quien se cobra con ellos su labor.

Así pues, el propietario del terreno afectado por una actuación urbanística promovida por un agente urbanizador es, asimismo, urbanizador de terrenos, pero no ya por su condición de agente de la Administración (ya que carece de título para urbanizar, que sí tiene el Agente Urbanizador) sino por su condición de promotor inmobiliario por cuanto que va a costear las obras, satisfaciendo concretamente en el caso que nos ocupa gastos de urbanización durante los ejercicios 2004 a 2006, de manera que, siendo el obligado tributario propietario de terrenos afectados por una actuación urbanística, podemos determinar que, en efecto, la urbanización de los terrenos aportados por el contribuyente supuso para el mismo el ejercicio de una actividad económica de promoción inmobiliaria, constituyendo las fincas que le fueron adjudicadas existencias de la promoción.

Quedando patente la consideración del obligado tributario como promotor inmobiliario, pasaremos a continuación a analizar tal figura, si bien a tenor de los términos previstos en el artículo 9 de la Ley 38/1999, de Ordenación de la Edificación, se define como la persona o entidad que toma la iniciativa, impulsa y programa un proyecto inmobiliario. No se encuentra en la definición, ni entre las obligaciones del promotor recogidas en dicha Ley, que el mismo deba ejecutar materialmente por sí las obras necesarias para llevar a buen fin el proyecto que impulsa.

Más al contrario, el que asume (frente al promotor en caso de no coincidir ambas figuras) la obligación de ejecutar materialmente las obras es el denominado constructor, figura definida en el artículo 11 de dicha Ley y que puede o no coincidir con la del promotor, criterio que se desprende de las Sentencias de la Audiencia Nacional de 28 de julio de 2011 (recurso 338/2008) y de 20 de octubre de 2011 (recurso 470/2008), por citar las más recientes, diciéndose en esta última lo siguiente:

"Es cierto que la sociedad recurrente no urbanizó, pero no es menos cierto que encargó la urbanización a las correspondientes juntas de compensación constituidas para tal fin, de tal forma que el dueño del negocio y, por tanto, el promotor sigue siendo la sociedad, exactamente igual que lo sería si hubiera subcontratado la urbanización con otra sociedad en lugar de encargarla a una junta de compensación".

Destacar que las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas inmobiliarias, contenidas en la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 28 de diciembre de 1994, son de aplicación obligatoria para todas las empresas que realicen la actividad inmobiliaria. En la Introducción de estas Normas se señala:

"Al hablar de promoción inmobiliaria no se puede dejar de hacer mención de la existencia de empresas de otros sectores que participan en el mercado inmobiliario, debiéndose distinguir entre empresas promotoras cuyo objeto social es la actuación y permanencia en el mercado inmobiliario y aquellas otras empresas cuya actividad inmobiliaria es complementaria o incluso accidental; ante esta distinción conviene precisar que son aplicables las presentes normas a dichas actividades inmobiliarias a pesar de que no constituyan la actividad más importante de la empresa."

Las actividades que se citan en las Normas como ejemplos de la actividad promotora inmobiliaria son, entre otras, las siguientes: "las unidades cuya actividad exclusiva o principal consiste en la compra de terrenos, inmuebles y partes de inmuebles y por cuenta propia, así como las unidades que ordenan la construcción, parcelación, urbanización, etc., de alojamientos con el fin de venderlos", "la urbanización y parcelación de terrenos y solares y construcción de edificios e instalaciones de todo tipo, para uso residencial (unifamiliar, multifamiliar, colectivo) y no residencial (industrial, comercial y de servicios-oficinas, turismo, etc.) tanto para su venta como su alquiler" y "la construcción y explotación de instalaciones inmobiliarias complejas (conjuntos turísticos, comerciales, recreativos, etc)". Por último, en su Disposición adicional se establece que "Para aquellas empresas que realicen una actividad inmobiliaria conjuntamente con otra u otras actividades ordinarias, se aplicarán las normas de adaptación correspondientes a cada actividad."

En definitiva, las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las Empresas Inmobiliarias son de aplicación obligatoria para todas las empresas que realicen actividad inmobiliaria, resultando por tanto aplicables al presente caso, debiéndose desestimar las pretensiones actoras al respecto.

En lo que respecta al momento hasta el cual debe entenderse desarrollado el ejercicio de la actividad promotora en cuestión es necesario indicar que el mismo se extiende hasta la finalización de las ventas de las distintas unidades construidas con independencia del tiempo transcurrido desde que finalizaron las obras hasta que finalizaron las ventas, tal y como ha mantenido este Tribunal en diversas Resoluciones, entre las que podemos destacar la de 28 de febrero de 2013 (R.G.: 1854/11) y 24-04- 2013 (RG 1692/11), por citar algunas de las más recientes (así como la DGT: 2081/04), pudiéndose concluir así que respecto de las referidas fincas realizó el contribuyente una actividad económica de promoción inmobiliaria por cuanto implicó una ordenación por cuenta propia de medios de producción, actividad que se mantuvo respecto de la parcela 20 hasta su transmisión a la entidad LEÓN REAL STATE S.A., el 04 de octubre de 2006, y respecto de la parcela 13 hasta su aportación a la sociedad vinculada COMERCIAL AGRÍCOLA DEL CERRATO S.L., el 02 de noviembre de 2006.

Finalmente es preciso señalar que si bien el objeto social no es prueba de la actividad desarrollada por el obligado tributario cabe decir que no sería descabellado considerarlo como un indicio relevante del tipo de actividad desarrollada por el mismo. Así lo ha entendido la Audiencia Nacional en Sentencia de 20 de octubre de 2011 dictada en el recurso 470/2008 :

"(...) En primer término, porque entiende la Sala que las referidas fincas, poseídas por la sociedad recurrente, tal y como esgrime, durante treinta años, se encontraban afectas a la actividad económica realizada por la sociedad desde el momento de su aportación en el acto de constitución, lo que tuvo lugar el 10 de mayo de 1972. Dicha conclusión la alcanza la Sala en atención a los siguientes datos relevantes que no resultan controvertidos: la inscripción y alta de la sociedad en el Impuesto de Actividades Empresariales -IAE- en el epígrafe de promoción inmobiliaria de edificaciones; la contabilización de los inmuebles enajenados como existencias; el objeto social de la entidad que, conforme a sus Estatutos, tal y como ella misma admite, comprende la promoción inmobiliaria -"adquisición, explotación, enajenación de toda clase de terrenos, su urbanización y

parcelación, la construcción de edificios ..."-, y, en último término, del hecho de que en la Memoria de la sociedad, correspondiente a los ejercicios 2003 y 2004, que han sido objeto de comprobación, figure como actividad de la sociedad la promoción inmobiliaria en la Comunidad de Madrid.

Es cierto, como adujo la recurrente, que estos datos no implican necesariamente el desarrollo de una actividad económica, pero no es menos cierto que sí constituyen indicios sumamente relevantes, junto al resto de datos obrantes en el expediente cuyo examen se realizará posteriormente, de que se realiza una actividad económica por la sociedad, que en este caso es la de promoción inmobiliaria."

Quinto.

Además de todo lo anterior, y con el objeto de atender la totalidad de las alegaciones presentadas por el interesado, pasaremos a continuación a analizar los motivos por los que el mismo considera que las fincas en cuestión no pueden ser consideradas como existencias:

1. Permanencia en el balance de la entidad.
2. Clasificación contable.
3. Alquiler de la parcela 13 para la instalación de vallas publicitarias. (...)

(...) Por último respecto del destino de una de las parcelas a su arrendamiento para la instalación de vallas publicitarias, es preciso traer a colación la Consulta nº 1 de BOICAC nº 36 y la Consulta nº 3 de BOICAC nº 52 en las que se indica que "...De acuerdo con lo anterior, resulta fundamental determinar en qué situaciones se entiende que un inmueble ha sido utilizado; en concreto, para aquellos activos que teniendo una utilización mínima o irrelevante, se destinan a ser incorporados al ciclo de comercialización de la actividad ordinaria de la empresa. A este respecto, se entiende que en la medida en que el destino a que se ha hecho referencia anteriormente para calificar los bienes como inmovilizado sea irrelevante respecto a la utilidad del propio bien, en términos cuantitativos y cualitativos, deberá atenderse a la verdadera naturaleza de la operación, circunstancia que supondrá que aquellos activos destinados a la venta como una parte de la actividad de comercialización propia de la sociedad, deberán formar parte, en su caso, de las existencias de las mencionadas empresas, sin que una utilización mínima o accidental debiera limitar ni alterar la verdadera calificación que procediera otorgar al bien".

Así pues podemos concluir que, en el caso de las empresas inmobiliarias, la calificación de los inmuebles como inmovilizado o circulante debe hacerse según su destino inicial previsible, siendo en el presente caso los terrenos recibidos por el contribuyente con ocasión de la disolución y liquidación de la entidad LAGUNA DE LA SALSA S.A., y posteriormente por él transmitidos, existencias de la promoción, tal y como ha quedado recogido en los Fundamentos de Derecho anteriores, no procediendo por tanto la aplicación de la corrección monetaria pretendida por el interesado, al señalar el artículo 15.10 del TRLIS lo siguiente:

"A los efectos de integrar en la base imponible las rentas positivas obtenidas en la transmisión de elementos patrimoniales del inmovilizado material que tengan la naturaleza de bienes inmuebles, se deducirá el importe de la depreciación monetaria producida desde el día 1 de enero de 1983, calculada de acuerdo con las siguientes reglas: (...)"

Sexto.

Continúa alegando el recurrente que en el presente caso la Inspección cambia de criterio respecto a las comprobaciones efectuadas a las entidades BLANCO CUESTA S.L. y LAGUNA DE LA SALSA S.A., puesto que en relación a estas últimas no se aplicó el Plan General de las Empresas Inmobiliarias y no se reclasificaron las parcelas a existencias manifestando al respecto el TEAR en el Fundamento de Derecho QUINTO de su resolución lo siguiente:

"Frente a las anteriores conclusiones, señala la interesada, que se ha cambiado de criterio por parte de la inspección respecto a las comprobaciones efectuadas a Blanco Cuesta, SL y a Laguna de la Salsa, S.A. donde se entendía que las fincas eran un inmovilizado. Sin embargo hay que poner de manifiesto que, como se ha venido señalando, la calificación de los elementos patrimoniales se hace por su finalidad o destino, no por la condición del elemento en sí mismo considerado lo que implica que un mismo terreno puede ser para una empresa un inmovilizado y para otra una existencia, incluso puede cambiar su condición dentro de una misma entidad si varía el uso dado al bien."

Además de lo anterior, es preciso traer a colación la Sentencia de la Audiencia Nacional de 10 de junio de 2004 en la que se dispuso que: "el criterio adoptado por la Administración tributaria en una actuación inspectora, en relación con determinados conceptos y períodos, no vincula a dicha Administración para actuaciones de comprobación e investigación posteriores...Esas actuaciones inspectoras no vinculan ni a la Administración ni al funcionario que ha de actuar en otro expediente de comprobación posterior, siendo así que no puede invocarse

con éxito el precedente administrativo, pues como es sabido, éste no resulta vinculante pudiéndose apartar de él con la adecuada motivación", motivación que, de acuerdo con lo hasta aquí expuesto es evidente que se ha cumplido en el supuesto que se examina. También la Audiencia Nacional, en Sentencia de 25 de junio de 2009 ha declarado que: "...es claro que no existe una prohibición de que la Administración pueda cambiar de criterio, siempre que el acto administrativo que se separe del mismo sea motivado, con sucinta referencia a hechos y fundamentos de derecho".

En este sentido, el Tribunal Supremo afirmó en Sentencia de 01 de febrero de 1999 que el principio de confianza legítima "no puede invocarse para crear, mantener o extender, en el ámbito del Derecho público, situaciones contrarias al ordenamiento jurídico, o cuando del acto precedente resulta una contradicción con el fin o interés tutelado por una norma jurídica que, por su naturaleza, no es susceptible de amparar una conducta discrecional por la Administración que suponga el reconocimiento de unos derechos y/u obligaciones que dimanen de actos propios de la misma. O dicho en otros términos, la doctrina invocada de los "actos propios" sin la limitación que acaba de exponerse podría introducir en el ámbito de las relaciones de Derecho público el principio de la autonomía de la voluntad como método ordenador de materias reguladas por normas de naturaleza imperativa, en las que prevalece el interés público salvaguardado por el principio de legalidad, principio que resultaría conculcado si se diera validez a una actuación de la Administración contraria al ordenamiento jurídico por el sólo hecho de que así se ha decidido por la Administración o porque responde a un precedente de ésta. Una cosa es la irrevocabilidad de los actos propios declarativos de derechos fuera de los cauces de revisión establecidos en la Ley...y otra el respeto a la confianza legítima generada por actuación propia que necesariamente ha de proyectarse al ámbito de la discrecionalidad o de la autonomía, no al de los aspectos reglados o exigencias formativas frente a las que, en el Derecho Administrativo, no puede prevalecer lo resuelto en acto o en precedente que fuera contrario a aquéllos. O, dicho en otros términos, no puede decirse que sea legítima la confianza que se deposite en un acto o precedente que sea contrario a norma imperativa".

Así las cosas, de acuerdo con todo lo anterior, no existiendo en el presente caso duda alguna en relación a la consideración de las parcelas transmitidas por el contribuyente como existencias de la promoción independientemente de la calificación que se les hubiera dado respecto de otros obligados tributarios, no podemos sino desestimar también las pretensiones actoras en este punto."

Pues bien, en este caso la Sala comparte íntegramente dichos razonamientos, en realidad no discutidos en el escrito rector, añadiendo que en el Acuerdo de Liquidación de 31 de Agosto de 2009, la Inspección no discute el carácter patrimonial de la sociedad Blanco Cuesta, S.L. (Fundamento Jurídico Quinto, pág. 18 de 25), pues como indica la resolución administrativa, la contestación a la demanda y la Jurisprudencia la calificación de los inmuebles como inmovilizado o existencias debe hacerse por su destino, y en el caso de autos, las parcelas recibidas por la recurrente de Laguna de la Salsa, S.A., terrenos en curso de urbanización o de futura urbanización, era la venta, lo que efectivamente sucedió.

Así, la STS de 9 de abril de 2015, RCU 2446/2013, FJ5 ha declarado que "la calificación de un terreno como inmovilizado depende de su destino económico, debiendo haber estado afectado de forma duradera a la actividad de la entidad, ya sea mediante su uso propio o mediante su explotación en arrendamiento...", extremos por otra parte no acreditados en autos.

Y claro si no estamos ante bienes de naturaleza de inmovilizado no es posible aplicar la corrección por depreciación como ha recordado la STS de 13 de junio de 2014, RC 290/2012, FJ4.

Esta conclusión no resulta desvirtuada por el informe pericial emitido el 6 de octubre de 2014 por don Ángel, reproducido documentalmente, al centrarse según deriva de su pág. 5 en "como debieron ser contabilizados los activos inmobiliarios adjudicados", pues lo relevante, como ha declarado la STS de 4 de julio de 2012, RC 5653/2009, FJ4, es la verdadera naturaleza de los bienes transmitidos a la vista de los hechos, y no como estos aparecen contablemente anotados.

Tampoco este Tribunal se siente vinculado por el Informe realizado por el Auditor don Guillermo (documento n.º 13 de los acompañados a la demanda), que más que un Informe de Auditoría tiene carácter de pericial jurídica, cuestión en la que esta Sala es soberana, que concluye, "Por eso no podemos considerar a San Telmo 2000, S.L., como una empresa inmobiliaria por cuenta propia, sino como una empresa patrimonial, que se dedica a la gestión de un patrimonio empresarial...".

Por ello, el motivo debe decaer pues las parcelas transmitidas han sido objeto de urbanización como consecuencia de una actividad de promoción inmobiliaria sin que para ello sea obstáculo que posteriormente no se haya continuado esa actividad (hecho además no comprobado).

Séptimo.

E igual destino debe correr el siguiente, relativo a la aplicación de la corrección monetaria a la parcela 13 y respecto de la que se afirma que su destino era la tenencia duradera con el fin de obtener ingresos a través de su

aportación al capital de Comercial Agrícola del Cerrato, S.L., participaciones que continúan en su patrimonio, remitiéndonos in toto a las argumentaciones expuestas en el anterior Fundamento de Derecho.

A lo expuesto cabe añadir que la colocación de vallas publicitarias se considera en la STS de 13 de abril de 2011, RC 781/2006, FJ2, "como mera tenencia y administración de bienes de cualquier naturaleza y no propiamente como una actividad económica".

Estas argumentaciones, con las salvedades indicadas, nos llevan a desestimar igualmente el motivo del recurso referido a los argumentos del TEAR y del TEAC.

Octavo.

Nos resta examinar la sanción de carácter leve, art. 191 de la Ley 58/2003, impuesta a la recurrente en el ejercicio 2006, teniendo en cuenta, en primer lugar, que esta Sala ha estimado el recurso respecto de la determinación del valor de adquisición de las fincas transmitidas en 2006.

Respecto al distinto tratamiento fiscal con respecto a la entidad Blanco Cuesta, S.L. ya hemos indicado que a esta sociedad no se le discute el carácter de entidad patrimonial, al contrario de lo que sucede con la recurrente. Y el hecho de que la parcela 13 fuera transmitida a otra entidad mercantil, Comercial Agrícola del Cerrato, S.L., recibiendo de ésta no dinero sino participaciones, no altera la culpabilidad de la actora.

En lo que respecta a la confianza legítima respecto de la regularización practicada a Laguna de la Salsa, S.A., a la que hacíamos referencia anteriormente, es cierto que la parte podía tener una confianza legítima en lo sucedido respecto de esta sociedad -y su sucesora- al concurrir idénticas circunstancias a la de autos, ambas parcelas fueron enajenadas en documento privado por aquella entidad, fueron adjudicadas a los sucesores de la misma con obligación de ejecutar la venta y dicha venta fue ejecutada por las sucesoras, pero en la parcela enajenada a Construcciones Valderrama se aplicó la corrección monetaria (FJ5 del Acuerdo de Liquidación de 6 de junio de 2015) y en el caso de autos no.

Por tanto, también este concepto de la sanción debe ser anulado, debiéndose girar una nueva sanción por los conceptos confirmados en esta Sentencia.

En definitiva, procede estimar parcialmente este motivo del recurso y, por ende, también parcialmente el recurso interpuesto.

Noveno.

Con arreglo al artículo 139.1.2 de la LJCA cada parte abonará las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad.

FALLO

En atención a lo expuesto y en nombre de Su Majestad El Rey, la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha decidido:

Que rechazando la causa de inadmisibilidad aducida por la representación del Estado, debemos ESTIMAR y ESTIMAMOS PARCIALMENTE el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de la entidad San Telmo 2000, S.L., contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 28 de noviembre de 2013, a que las presentes actuaciones se contraen, la cual anulamos parcialmente en los términos contenidos en esta sentencia, con las consecuencias legales inherentes a tal declaración, debiendo cada parte abonar las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad.

Al notificarse la presente sentencia se hará la indicación de recursos que previene el art. 248.4 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial .

Así por esta nuestra sentencia, testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales, junto con el expediente administrativo, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN

Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Magistrado Ponente en la misma, Ilmo. Sr. D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ estando celebrando Audiencia Pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional; 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.