

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ068289

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 12 de junio de 2017

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 295/2012

SUMARIO:

Procedimiento de inspección. Plazo. Reinicio del procedimiento con las sucesoras. La entidad a la que se notificó el inicio de actuaciones inspectoras se encontraba disuelta, por lo que la Inspección al darse cuenta de esa circunstancia, al cabo de más de un año y medio, reinició las actuaciones con las sucesoras, aplicando el principio de conservación de actuaciones. Es evidente que se ha excedido el plazo de 12 meses, pero la consecuencia no es la nulidad sino la no interrupción de la prescripción, si bien como no transcurrieron más de 4 años en el momento de notificación de la liquidación no se da la prescripción. En conclusión, el acuerdo de reinicio no es tal sino un acuerdo de actuaciones complementarias, por lo que no pone fin a un procedimiento iniciando otro, sino que continua el mismo.

Sociedades patrimoniales. Entidades de mera tenencia. Promoción inmobiliaria. Para la Administración, la aportación de parcelas a una entidad que posteriormente urbaniza no impide atribuir la actividad económica a la sociedad que los aportó y en cuyo objeto social está la promoción inmobiliaria. La entidad había estado dada de alta en el epígrafe de promoción inmobiliaria y tributado en años anteriores en régimen general. Alega que respecto a las parcelas transmitidas en 2004, ejerció en el que declaró como sociedad patrimonial, las obras de urbanización fueron acometidas por la adquirente. Lo cierto es que aunque estaban inmersas en un proceso de urbanización, no consta que realizara actuaciones en relación a las parcelas, salvo las ordinarias de un propietario de terrenos en proceso de urbanización y como las licencias de obras se concedieron después de la transmisión, hay que concluir la imposibilidad de que la recurrente hubiese realizado actividad promotora. No existiendo actividad empresarial, su activo no está afecto por lo que la clasificación de sociedad patrimonial es ajustada a Derecho.

PRECEPTOS:

Ley 29/1998 (LJCA), arts. 56, 60, 61 y 69.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 150 y 157.

RD 939/1986 (RGIT), art. 60.

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

Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 25.

Ley 38/1999 (Ordenación de la edificación), art. 9.

PONENTE:*Doña Concepción Mónica Montero Elena.*

Magistrados:

Don CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA

Don JESUS MARIA CALDERON GONZALEZ

Don MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA

Don FERNANDO ROMAN GARCIA

Don SANDRA MARIA GONZALEZ DE LARA MINGO

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000295 / 2012

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 05990/2012

Demandante: PROMOCIONES DEL SANZ 200, S.L. Y LEDGER SYSTEMS, S.L.

Procurador: JUAN ANTONIO BARRANCO FERNÁNDEZ

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilma. Sra.: D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

SENTENCIA Nº:

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA

D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D. FERNANDO ROMÁN GARCÍA

D^a. SANDRA MARIA GONZÁLEZ DE LARA MINGO

Madrid, a doce de junio de dos mil diecisiete.

Visto el recurso contencioso administrativo que ante la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha promovido Promociones del Saz 2000 S.L. y Ledger Systems S.L. , y en su nombre y representación el Procurador Sr. D^o Juan Antonio Barranco Fernández, frente a la Administración del Estado , dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 26 de junio de 2012 , relativa a Impuesto de Sociedades ejercicio 2005, siendo la cuantía del presente recurso de 22.843.175,13 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

Se interpone recurso contencioso administrativo promovido por Promociones del Saz 2000 S.L. y Ledger Systems S.L., y en su nombre y representación el Procurador Sr. D^o Juan Antonio Barranco Fernández, frente a la Administración del Estado, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 26 de junio de 2012, solicitando a la Sala, que dicte sentencia en la que estimando el presente recurso, declare contrarios a Derecho y, en consecuencia anule, la Resolución del TEAC de

26 de junio de 2012 y el Acuerdo de Liquidación de la Dependencia Regional de Inspección de fecha 28 de junio de 2010, y, subsidiariamente, la liquidación de intereses de demora.

Segundo.

Reclamado y recibido el expediente administrativo, se confirió traslado del mismo a la parte recurrente para que en plazo legal formulase escrito de demanda, haciéndolo en tiempo y forma, alegando los hechos y fundamentos de derecho que estimó oportunos, y suplicando lo que en el escrito de demanda consta literalmente.

Dentro de plazo legal la administración demandada formuló a su vez escrito de contestación a la demanda, oponiéndose a la pretensión de la actora y alegando lo que a tal fin estimó oportuno, solicitando a la Sala que dicte sentencia inadmitiendo o, subsidiariamente, desestimando el recurso interpuesto, con imposición de costas a la recurrente.

Tercero.

Habiéndose solicitado recibimiento a prueba, denegado éste y evacuado el trámite de Conclusiones, quedaron los autos conclusos y pendientes de votación y fallo, para lo que se acordó señalar el día dos de julio de dos mil quince, en que efectivamente se deliberó, voto y fallo el presente recurso.

Dictada sentencia el dieciséis de julio de dos mil quince, esta fue recurrida en casación ante el Tribunal Supremo, que resolvió por sentencia de 24 de noviembre de 2016, RC 3171/2015, anulando la sentencia dictada por esta Sala y ordenando la reposición de las actuaciones al momento en que se denegó el recibimiento a prueba, para que se practicara la documental propuesta.

Practicada dicha prueba, y evacuado el trámite de Conclusiones, quedaron los autos conclusos y pendientes de votación y fallo, para lo que se acordó señalar el día uno de junio de dos mil diecisiete, en que efectivamente se deliberó, voto y fallo el presente recurso.

Cuarto.

En la tramitación de la presente causa se han observado las prescripciones legales, incluido el plazo para dictar sentencia, previstas en la Ley de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, y en las demás Disposiciones concordantes y supletorias de la misma.

FUNDAMENTOS JURIDICOS

Primero.

Es objeto de impugnación en autos la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 26 de junio de 2012, que desestima la reclamación interpuesta por la hoy actora relativa a Impuesto de Sociedades ejercicio 2005, como resulta claramente del suplico de la demanda.

Como cuestiones de carácter procedimentales, se someten a la consideración de la Sala la duración de las actuaciones inspectoras, la legalidad del Acuerdo de reinicio de actuaciones y la reducción del tipo aplicable sin previas alegaciones actoras.

La cuestión de fondo que se suscita en autos consiste en determinar si la causante de las recurrentes cumple los requisitos para acogerse al régimen tributario de las Sociedades Patrimoniales.

Se discute, además, el periodo de liquidación de intereses de demora.

Previamente al examen de las cuestiones que se plantean en la demanda, debemos considerar algunas de las reflexiones contenidas en la sentencia del Tribunal Supremo de 24 de noviembre de 2016, RC 3171/2015 :

En ambos procedimientos la parte solicitó el recibimiento a prueba para aportar documentación ajena a las empresas afectadas, en concreto, documentación del Ayuntamiento de Seseña, para acreditar:

1º Que en las parcelas transmitidas por PTTN a Obras Nuevas de Edificación 2000 S.L. (ONDE), todas las licencias de obra y simultánea urbanización otorgadas por el Ayuntamiento de en 2005 eran, excepto una, de fecha

posterior a la venta de las parcelas; es decir, fueron otorgadas en un momento en que estas parcelas no eran propiedad de PTTN y, lógicamente, todas fueron concedidas a ONDE.

2º Que, a fecha de julio de 2013, más de la mitad de las parcelas que ONDE adquirió de PTTN seguían intactas, pues ninguna licencia se había concedido para realizar sobre ellas la más mínima actividad urbanizadora, constructora o transformadora.

La trascendencia de esta prueba procedía de la necesidad de rebatir el fundamento de las resoluciones del TEAC que desestimaron las reclamaciones interpuestas por las sucesoras de PTTN alegando la realización de obras de urbanización en los terrenos transmitidos. Al formular recurso contra estas resoluciones era absolutamente imprescindible para la defensa de la parte demostrar que los terrenos habían sido transmitidos intactos; y que, a mayor abundamiento, en 2013 seguían intactas más de la mitad de las parcelas en su momento propiedad de PTTN, es decir, que la actividad urbanizadora ni siquiera había afectado- ocho años después- a más del 50% del activo propiedad de PTTN en 2005.

En el procedimiento 296/2012 se admitió la práctica de la prueba documental y se realizó sin ningún problema.

En cambio, en el procedimiento 295/2012, cuya sentencia se recurre en el presente recurso de casación, se denegó la misma prueba, impidiendo, así, la aportación de la referida documentación esencial para la correcta decisión del proceso. (...)

Ahora bien, en el presente caso, el ulterior desarrollo del proceso determina que no se dé a la expresada circunstancia relevancia suficiente para entender bien denegado el recibimiento a prueba.

b) El auto de la Sala de instancia, de fecha 15 de julio de 2013, por el que se deniega el recibimiento a prueba, después de referirse a los apartados 1 y 3 del artículo 60 LJCA, justifica su decisión en los siguientes términos: En el presente caso, apreciándose que dicha solicitud no cumple los requisitos contenidos en el artículo 60 de la LJCA, procede denegar el recibimiento a prueba, todo ello sin perjuicio de lo que pueda acordarse de oficio por este órgano judicial al amparo del artículo 61 de la LJCA.

No se alude, en su caso, al incumplimiento de lo establecido en el artículo 56 LJCA sobre la necesidad, como regla general, de acompañar a la demanda los documentos en que la demandante fundara su derecho. Y tampoco se especifica cuál de los requisitos contenidos en el artículo 60 LJCA se incumplían, cuando, sustancialmente, se observaban sus exigencias.

Es decir, el único reparo auténtico que, inicialmente, podía oponerse a la solicitud de la prueba documental, consistente en la falta de expresión del supuesto del artículo 270 LEC en el que se amparaba, no se menciona en el auto de denegación de recibimiento del pleito a prueba.

c) Frente a dicho auto se interpone recurso de reposición, en el que se reitera el objeto de la prueba solicitada y se especifican los documentos que se interesan:

1º) Licencias de obras de construcción y urbanización simultáneas de aproximadamente la mitad de las parcelas propiedad de PARQUE TECNOLÓGICO TOLEDO NORTE S.A. concedidas por el Ayuntamiento de Seseña entre finales de 2005 y principios de 2006 (siempre después de la venta de las parcelas).

2º) Certificado actual del Ayuntamiento de Seseña justificativo de que sobre el resto de las parcelas que pertenecieron a PARQUE TECNOLÓGICO TOLEDO NORTE, S.A. nunca se ha concedido licencia urbanística de obras.

Se expresa que son documentos ajenos a PARQUE TECNOLÓGICO TOLEDO NORTE S.A. emitidos por un organismo de derecho público -el Ayuntamiento de Seseña- que demuestran, a juicio de la parte, que en 2005 PARQUE TECNOLÓGICO TOLEDO NORTE S.A. no urbanizó sus terrenos y no realizó, por tanto, ninguna actividad económica.

Su aportación, según la parte, resultaba trascendente al permitir a la Sala comprobar lo que mantenía: que los terrenos no fueron urbanizados por PARQUE TECNOLÓGICO TOLEDO NORTE S.A., ni por ninguna sociedad vinculada, antes de su venta e, incluso que, en 2013, más de la mitad de los mismos siguen sin urbanizar.

Por ello entendía que concurrían las circunstancias señaladas en el artículo 60.3 LJCA.

d) La Sala de instancia, en su auto desestimatorio del recurso de reposición, de fecha 3 de octubre de 2013, se limita a confirmar los criterios expresados en el auto de fecha 15 de julio de 2013, por el que se deniega el recibimiento a prueba, sin perjuicio de lo que pueda acordarse de oficio por este órgano judicial al amparo del artículo 61 LJCA.

e) Por último, en su escrito de conclusiones, la parte vuelve a reiterar la indefensión que, a su entender, producía la denegación del recibimiento del pleito a prueba, y como acreditación de la procedencia de la prueba

solicitada aporta la solicitud y el auto de la propia Sala dictado, con fecha 8 de julio de 2013, en el recurso contencioso-administrativo 296/2012, en el que se acuerda abrir el período de práctica de prueba declarando la admisión y pertinencia de la misma prueba documental interesada.

Octavo.

Los argumentos expuestos justifican que, acogiendo el tercero de los motivos de casación y sin poder examinar los dos restantes, estimemos el recurso interpuesto y que, anulando la sentencia de instancia, repongamos las actuaciones al momento en que se denegó el recibimiento del pleito a prueba para que se practique la documental, en su día propuesta, y que el Tribunal de instancia valorando su resultado dicte la sentencia que corresponda.

Entraremos ahora en el examen de las cuestiones controvertidas.

SEGUNDO : Previamente a la exposición de los hechos que han dado origen al presente recurso, examinaremos la alegación de inadmisibilidad de la demandada respecto de la causa prevista en el artículo 69 b) de la Ley 29/1998, identificando el fundamento de la misma en la falta del acuerdo de la entidad para interponer el recurso.

La recurrente unió a su escrito de conclusiones certificaciones de autorización para interponer el presente recurso, acordada por los socios únicos de ambas entidades el 16 de julio de 2012, aportando copias de Escrituras de unipersonalidad. Debemos entender cumplido el requisito cuya omisión fue denunciada por la demandada. Procede la admisión del presente recurso.

Veamos los hechos que han dado origen a la presente controversia.

La entidad Parque Tecnológico de Toledo Norte S.L., causante de las ahora recurrentes, se encontraba, en 2005, dada de alta en el IAE, epígrafe 8.331 Promociones inmobiliarias de terrenos y edificaciones. Su objeto social, reflejado en los Estatutos, lo es la promoción, urbanización, parcelación, construcción y explotación, en cualquiera de las formas admitidas en Derecho.

Es pacífico que desde el año 1994 la causante de las actoras es propietaria de una finca rústica en el sitio denominado El Quiñon, del Municipio de Seseña (Toledo). En el ejercicio 2004, los terrenos figuran contabilizados como activo inmovilizado.

Por escritura pública de fecha 21 de octubre de 2005, la causante de las actoras transmite a ONDE 2000, como adjudicación en pago de deuda por los trabajos de urbanización realizados, 2 parcelas por importe total de 12.493.795,88 euros.

Por escritura pública de compraventa de 27 de octubre de 2005, la misma causante transmite a ONDE 15 parcelas por un importe de 93.703.469,10 euros.

Las 17 parcelas transmitidas representan el 96,06% de la edificabilidad asignada en la reparcelación a la transmitente.

Como consecuencia de las anteriores transmisiones, la transmitente declara en el ejercicio 2005 un beneficio de 93.076.624,97 euros al que aplica el tipo del 15%.

La Administración considera que la causante de las actoras realiza, efectivamente, una actividad de promoción inmobiliaria, y, por ello, no le es de aplicación el régimen de sociedades patrimoniales. Esta es la cuestión de fondo que se discute.

Tercero.

Antes de entrar en el análisis del fondo discutido, es necesario examinar los vicios formales denunciados en la demanda.

El 12 de noviembre de 2007 se notifica a la causante de las recurrentes el inicio de las actuaciones inspectoras, firmándose acta de disconformidad el 2 de abril de 2009. Observado por la Administración que la entidad con la que se han realizado las actuaciones se encuentra disuelta con anterioridad al inicio de las mismas (23 de marzo de 2007), y que el representante no tiene facultades para actuar en nombre de las sucesoras (hoy recurrentes), la Administración da por concluido el expediente, y dicta Acuerdo el 22 de junio de 2009 de reinicio de actuaciones con aplicación del principio de conservación de las actuaciones. El 2 y el 17 de julio de 2009 se notifica a las recurrentes el reinicio de actuaciones, el 25 de marzo de 2010 las sucesoras firman el Acta de disconformidad y el 28 de junio de 2010 se gira liquidación que se notifica el 30 del mismo mes y año.

La Administración acordó el reinicio al amparo del artículo 157 de la Ley 58/2003 : 4. Antes de dictar el acto de liquidación, el órgano competente podrá acordar la práctica de actuaciones complementarias en los términos que se fijen reglamentariamente. , y del artículo 60.4 del Real Decreto 939/1986 : 4. Cuando el acta sea de disconformidad, el Inspector-jefe, a la vista del acta y su informe y de las alegaciones formuladas, en su caso, por el interesado, dictará el acto administrativo que corresponda dentro del mes siguiente al término del plazo para formular alegaciones.

Asimismo, dentro del mismo plazo para resolver, el Inspector-jefe podrá acordar que se complete el expediente en cualquiera de sus extremos, practicándose por la Inspección las actuaciones que procedan en un plazo no superior a tres meses. En este caso, el acuerdo adoptado se notificará al interesado e interrumpirá el cómputo del plazo para resolver. Terminadas las actuaciones complementarias, se documentarán según proceda a tenor de sus resultados. Si se incoase acta, ésta sustituirá en todos sus extremos a la anteriormente formalizada y se tramitará según proceda; en otro caso, se pondrá de nuevo el expediente completo de manifiesto al interesado por un plazo de quince días, resolviendo el Inspector-jefe dentro del mes siguiente.

Ya el TEAC declaró que las actuaciones posteriores al Acuerdo de reinicio de actuaciones no constituían un nuevo procedimiento y que, por ello, el cómputo del plazo para las actuaciones inspectoras, debían contar desde el inicio, el 12 de noviembre de 2007 y hasta la notificación de la liquidación el 30 de junio de 2010. Este planteamiento es compartido por la Sala y por el recurrente.

El artículo 150 de la Ley 58/2003 establece:

1. Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de 12 meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo. Se entenderá que las actuaciones finalizan en la fecha en que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante de las mismas. A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución serán aplicables las reglas contenidas en el apartado 2 del artículo 104 de esta ley ...

2. La interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario o el incumplimiento del plazo de duración del procedimiento al que se refiere el apartado 1 de este artículo no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar:

a) No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta la interrupción injustificada o durante el plazo señalado en el apartado 1 de este artículo...

Es evidente que la Inspección se ha excedido del plazo de doce meses, y que no ha existido acuerdo de ampliación, pero la consecuencia de tal exceso no es la nulidad ni de lo actuado ni de la liquidación, sino, como palmariamente señala el artículo 150.2 a) antes citado, la no interrupción de la prescripción por las actuaciones inspectoras hasta la liquidación.

El inicio del cómputo de la prescripción para liquidar la deuda tributaria ha de fijarse en el día siguiente a aquel en que concluye el plazo para presentar la liquidación - momento a partir del cual la Administración puede iniciar la acción para liquidar la deuda -, y tal momento lo es, conforme al artículo 136 del Real Decreto Legislativo 4/2004 : la declaración se presentará en el plazo de los 25 días naturales siguientes a los seis meses posteriores a la conclusión del período impositivo . En el presente caso el inicio de la prescripción lo es el 26 de julio de 2006, por lo que, al 30 de junio de 2010, fecha en que se notifica a las actoras la liquidación, no habían transcurrido los cuatro años de prescripción previstos en el artículo 66 de la Ley 58/2003 .

Es innecesario entrar en el análisis de los artículos 106 y 107 del Real Decreto 1065/2007 que, como afirma la actora no son aplicables dada la fecha de inicio de las actuaciones inspectoras; pues ya hemos señalado que, asumiendo los planteamientos del TEAC, consideramos que el Acuerdo de reinicio es contrario a Derecho. Ahora bien, el efecto de tal ilegalidad, como antes se ha dicho, no es la anulación de la liquidación, sino la consideración de que ha existido un solo procedimientos con las correspondientes consecuencias a efectos del artículo 150 de la LGT ya examinadas.

La Administración dirigió su acción liquidatoria frente a las sucesoras, hoy recurrentes, de la deudora, al amparo del artículo 40 de la Ley 58/2003 :

2. El hecho de que la deuda tributaria no estuviera liquidada en el momento de producirse la extinción de la personalidad jurídica de la sociedad o entidad no impedirá la transmisión de las obligaciones tributarias devengadas a los sucesores, pudiéndose entender las actuaciones con cualquiera de ellos.

En conclusión, el Acuerdo de reinicio de actuaciones no es tal, sino un acuerdo por el que se realizan actuaciones complementarias a fin de evitar la indefensión de las sucesoras de la entidad deudora, contra las que se dirige la acción liquidatoria. Por ello, tal acuerdo no pone fin al procedimiento iniciando otro, sino que provoca un conjunto de actuaciones en el seno del mismo procedimiento inspector. Tal procedimiento ha excedido del plazo señalado en el artículo 150 de la LGT, y no interrumpe, por ello, la prescripción. Ahora bien, la acción para liquidar de la Administración no ha prescrito al no haber transcurrido el plazo de prescripción.

Respecto a la aplicación del artículo 60.3 del Real Decreto 939/1986, dispone:

3. Si el Inspector-jefe observase en la propuesta de liquidación formulada en el acta error en la apreciación de los hechos en que se funda o indebida aplicación de las normas jurídicas, acordará de forma motivada la iniciación del correspondiente expediente administrativo, notificándolo al interesado dentro del plazo de un mes a que se refiere el apartado anterior.

El interesado podrá formular las alegaciones que estime convenientes, dentro de los quince días siguientes a la notificación del acuerdo adoptado.

Transcurrido el plazo de alegaciones, en los quince días siguientes se dictará la liquidación que corresponda.

Las recurrentes consideran que este precepto debió aplicarse, pues en la liquidación se redujo el tipo general para aplicar el correspondiente a empresas de reducidas dimensiones. Aun admitiendo que la reducción del tipo fuese un supuesto de aplicación indebida de normas jurídicas, lo cierto es que la irregularidad sería irrelevante a efectos de anulación de la liquidación, pues beneficia los intereses de la recurrente. Pero, además, el precepto contempla un supuesto en el que, como consecuencia del error en la apreciación de los hechos en que se funda la indebida aplicación de las normas jurídicas, es necesario el inicio de un expediente administrativo en el que el interesado podrá formular alegaciones. Este no es el supuesto de autos, en el que se modifica la calificación jurídica de la causante a efectos de aplicar un tipo reducido, sin que se haya acordado la iniciación de expediente administrativo alguno.

En cuanto a las alegaciones relativas a la culpabilidad, son intrascendentes a los efectos de la liquidación, pues el sistema tributario español encuentra su fundamento en elementos objetivos que han de concurrir para el nacimiento de la deuda tributaria, sin que el elemento subjetivo tenga alguna trascendencia.

Tal elemento es esencial en materia de sanciones tributarias, y debe ser analizado en la impugnación frente a las mismas, pero ninguna sanción ha sido objeto de reclamación administrativa ni del presente recurso, por lo que tal elemento es ajeno a la legalidad de la actuación administrativa que se enjuicia.

Cuarto.

Antes de entrar en el examen de las concretas circunstancias del caso, veamos la legislación aplicable y la doctrina general elaborada en la materia por el Tribunal Supremo, en lo que ahora interesa.

El artículo 61 del Real Decreto Legislativo 4/2004, en su versión vigente desde el 12 de marzo de 2004, dispone:

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 la misma, se estará a lo dispuesto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas...

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

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

No se ha discutido la concurrencia del requisito previsto en la letra b) del precepto, centrándose la controversia exclusivamente en la concurrencia del primero de ellos, y, concretamente, en la determinación del porcentaje del activo afecto a actividades económicas.

De la jurisprudencia del Tribunal Supremo extraemos las siguientes conclusiones:

1.- Ha de valorarse la continuidad en la actividad económica: Establecido que en el ejercicio 2003 realizaba una actividad de promoción inmobiliaria y que los elementos patrimoniales que figuraban en su activo se encontraban afectos a la misma, la transmisión, el ejercicio 2004, de alguno de esos elementos pone de manifiesto que también en el ejercicio 2004 realiza esta actividad. Si con anterioridad a 2004 la recurrente había desarrollado operaciones de promoción y las realiza también con posterioridad al ejercicio 2004 (por eso pasó a declarar en el ejercicio 2006 por el régimen general), es porque lleva a cabo con continuidad una actividad de promoción inmobiliaria.

Por todo ello, no hay infracción en modo alguno del artículo 75 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, en redacción dada por la Ley 46/2002, precepto regulador de las sociedades patrimoniales o del artículo 61 del RDL 4/2004, de 5 de marzo, vigente en el año 2004, que requieren que más de la mitad de su activo este constituido por valores o que no este afecto a actividades económicas. (Sentencia del Tribunal Supremos de 18 de septiembre de 2014, recurso 3185/2012 y en el mismo sentido la de 26 de febrero de 2015, recurso 3263/2012)

2.- Los criterios del artículo 25 de la LRPF no son aplicables a la actividad inmobiliaria: Tampoco puede aceptarse el alegato de la recurrente, con fundamento en el transcrito artículo 25 de la LIRPF, de la inexistencia de actividad económica alguna al no contar con local ni persona con contrato laboral al efecto para desarrollarla, al afectar esta regla a los casos de arrendamiento o compraventa de inmuebles, actividades distintas de la promoción inmobiliaria. Querer reducir la actividad empresarial a la necesidad de tener empleados y local y en base a ello a afirmar que como no se tiene no se desarrolla actividad empresarial, no es correcto, ya que la actividad empresarial se define por la actividad que se desarrolla, siendo la existencia de empleados o no un dato a tener en cuenta, pero no lo esencial, que consiste en la ordenación de medios para desarrollar una actividad de beneficio (STS 8 de noviembre de 2012, casa nº 3766/2010). (Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de septiembre de 2014, recurso 3185/2012, en el mismo sentido la de 27 de octubre de 2014, recurso 4428/2012).

3.- La aportación de las parcelas a una entidad jurídica que posteriormente urbaniza, no impide atribuir la actividad económica a la sociedad que las aportó y cuyo objeto es la promoción inmobiliaria. Concretamente, el Alto Tribunal ha tenido ocasión de examinar ésta cuestión en relación con la aportación de terrenos a una Junta de Compensación: Según hemos afirmado en la sentencia de 3 de abril de 2014 (casación 6437/11, FJ 7º), la aportación de terrenos por una sociedad, cuyo objeto es, entre otros, la promoción inmobiliaria, a una junta de compensación para que los urbanice y le entregue las parcelas resultantes de la ejecución de la unidad de actuación correspondiente no excluye la existencia de actividad empresarial por parte de la compañía que los aporta.

Habrà de atenderse a las circunstancias de cada caso para concluir si ha habido giro económico y, por lo tanto, si sus activos estaban afectos al mismo. Por ello, en otra sentencia de 3 de abril de 2014 (casación 5019/11, FJ 3º), trayendo a colación algunos precedentes [sentencias de 29 de octubre de 2012 (casación 3847/11), 20 de noviembre de 2012 (casación 1316/10), 10 de mayo de 2013 (casación 4882/11) y 4 de noviembre de 2013 (casación 6388/11)], hemos negado que tenga la consideración de sociedad patrimonial una compañía que aportó terrenos a una junta de compensación, que fue la que se encargó de urbanizarlos, vendiendo posteriormente en el mercado inmobiliario las parcelas resultantes que se le adjudicaron, en cumplimiento de su objeto social. (Sentencia del Tribunal Supremos de 27 de octubre de 2014, recurso 4428/2012, y en el mismo sentido la de 26 de febrero de 2015, recurso 3263/2012)

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

es, la ordenación por cuenta propia de medios de producción con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. (Sentencia del Tribunal Supremos de 27 de octubre de 2014, recurso 4428/2012).

Quinto.

No se ha discutido que los terrenos de la recurrente estaban sometidos a un proceso de urbanización, cuyos hitos esenciales podemos resumir:

a) el 19 de diciembre de 2002, ONDE 2000 presentó, como agente urbanizador, ante el Ayuntamiento de Seseña, el PAU del sector denominado El Quiñón, comprendiendo el Plan Parcial, el Anteproyecto de Urbanización, el estudio de Impacto Ambiental y la Propuesta de Convenio;

b) el 8 de mayo de 2003 el Ayuntamiento aprueba el PAU y declara los terrenos propiedad de la causante de las actoras, urbanizables;

c) el 12 de junio de 2003 la propietaria de los terrenos requiere notarialmente al arrendatario de la finca para que la abandone, y, negándose éste, se siguen los correspondientes procesos judiciales hasta que la Audiencia Provincial de Toledo dicta sentencia el 28 de octubre de 2005 declarando la extinción del contrato de arrendamiento de finca rústica.

El proceso descrito tiende a urbanizar los terrenos.

Es relevante traer a colación lo dispuesto en el artículo 9 de la Ley 38/1999 :

1. Será considerado promotor cualquier persona, física o jurídica, pública o privada, que, individual o colectivamente, decide, impulsa, programa y financia, con recursos propios o ajenos, las obras de edificación para sí o para su posterior enajenación, entrega o cesión a terceros bajo cualquier título.

Pues bien, interpretado este precepto a la luz de lo afirmado por el Alto Tribunal, en cuanto a que el dato decisivo en nuestra jurisprudencia no es quién desarrolla la actividad material de ejecución urbanística (en el sistema de compensación tampoco la asumen directamente los propietarios, sino a través de una junta de compensación en la que se integran), sino el giro empresarial consistente en contar con terrenos como bienes afectos a la actividad de la compañía, que se incorporan a un proceso urbanístico para su transformación y se enajenan a terceros en cumplimiento del objeto social, esto es, la ordenación por cuenta propia de medios de producción con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, resulta:

1.- La causante de las recurrentes se encontraba dada de alta en el IAE en el epígrafe de Promotor inmobiliario, aunque es cierto que, como se afirma en la demanda, este dato por sí solo no implica actividad económica.

2.- Durante el año 2004 y anteriores la propietaria de los terrenos había tributado como empresa de reducida dimensión y había contabilizado aquellos, como inmovilizado.

3.- La factura 75 de 1 de septiembre de 2005 recoge pagos a ONDE 2000 en relación a 16 partidas por obras de urbanización en proporción a la cuota de participación de la causante de las actoras. Se afirma en la demanda que tal factura hace referencia a pagos anticipados porque las obras de urbanización no habían podido iniciarse dada la permanencia, hasta su extinción, del contrato de arrendamiento.

4.- La factura de 30 de diciembre de 2005 recoge un pago de 490.000 euros a D^a Begoña por asesoramiento relacionado con el proceso de urbanización.

Abierto el periodo probatorio y admitida la prueba documental propuesta por auto de 16 de enero de 2017, de su práctica resulta lo siguiente:

1.- Las licencias de obras concedidas por el Ayuntamiento de Seseña se datan: a) 7 de octubre de 2005, b) dos de ellas de 27 de octubre de 2005, y c) otras dos de 19 de enero de 2006.

2.- Se certifica por el Ayuntamiento que no consta en los archivos municipales que se haya adoptado algún tipo de acuerdo de concesión de licencia urbanística de obras para las parcelas 7.1, 7.2, 8.1, 8.2, 6, 11, 12, 16 y 26.2 del Sector El Quiñón.

Debemos recordar en este punto lo afirmado anteriormente respecto de los hechos acreditados en el expediente:

Por escritura pública de fecha 21 de octubre de 2005, la causante de las actoras transmite a ONDE 2000, como adjudicación en pago de deuda por los trabajos de urbanización realizados, 2 parcelas por importe total de 12.493.795,88 euros.

Por escritura pública de compraventa de 27 de octubre de 2005, la misma causante transmite a ONDE 15 parcelas por un importe de 93.703.469,10 euros.

Las 17 parcelas transmitidas representan el 96,06% de la edificabilidad asignada en la reparcelación a la transmitente.

Pues bien, de ello resulta que cuando se transmitieron las fincas, o bien no existía licencia de obras o bien esta era de un brevísimo tiempo anterior a la transmisión de las parcelas o del mismo día de la transmisión. Existen un conjunto de parcelas respecto de las que no consta se haya adoptado acuerdo municipal de licencia urbanística de obras.

De las circunstancias expuestas, valoradas conjuntamente, debemos concluir:

1.- las parcelas propiedad de la causante de las recurrentes se encontraban inmersas en proceso de urbanización,

2.- no consta que tal causante realizara, en el ejercicio de 2005, actividad económica de promoción inmobiliaria, pues al tiempo de concederse las licencias de obras o un brevísimo periodo después, se transmitieron las parcelas objeto de tales licencias, sin olvidar que la mayoría de las parcelas transmitidas carecen de licencias de obras.

Cierto que existen actuaciones en relación a las parcelas (pago por asesoramiento relacionado con el proceso de urbanización o pagos por obras de urbanización que, a la vista de la inexistencia de licencias, eran anticipos), pero tales actuaciones no solo responden a una actividad económica empresarial, sino que puede responder a las actuaciones ordinarias de un propietario de terrenos incursos en un proceso de urbanización. Por ello, es de esencial relevancia considerar la existencia o no de licencias urbanísticas de obras, pues sin tales licencias no puede existir actividad urbanizadora, y, por ende, tampoco actividad de promoción inmobiliaria por parte del agente urbanizador.

Y, decíamos, que las fechas de las licencias de obras respecto de algunas de las parcelas (de pocos días antes, o del mismo día de la transmisión de las parcelas) así como la inexistencia respecto de otras transmitidas, ponen de manifiesto la imposibilidad de que la causante de las recurrentes hubiese realizado actividad urbanizadora, y, por ello, tampoco una actividad económica de promoción inmobiliaria.

Así las cosas, la actividad desarrollada en relación a las parcelas transmitidas por la transmitente, a la luz de la inexistencia de licencia de obras en momentos anteriores a la transmisión respecto de determinadas parcelas o existencia de tal licencia en el mismo día de la transmisión o en fechas muy próximas a dicha transmisión, respecto de otras; nos lleva a concluir que las actuaciones realizadas por la causante de las actoras en relación con dichas parcelas, eran las propias de un propietario de terrenos incursos en un proceso urbanizador que no implica actividad económica empresarial alguna.

No existiendo actividad empresarial en la causante de las recurrentes y, por ello, no estando su activo afecto a tales actividades pues no existían, la calificación de Sociedad Patrimonial es ajustada a Derecho.

De todo ello resulta la estimación del presente recurso y la anulación de la Resolución impugnada y, con ella, de la liquidación de que trae causa, siendo innecesario entrar a examinar la cuestión relativa a los intereses devengados, pues anulada la liquidación, también quedan anulados los intereses liquidados.

Sexto.

Procede imposición de costas a la demandada, conforme a los criterios contenidos en el artículo 139.1 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, toda vez que la presente sentencia es estimatoria.

VISTOS los preceptos citados y demás de general y pertinente aplicación, en nombre de su Majestad el Rey y por el poder que nos otorga la Constitución:

FALLAMOS

Que estimando el recurso contencioso administrativo interpuesto por Promociones del Saz 2000 S.L. y Ledger Systems S.L. , y en su nombre y representación el Procurador Sr. Dº Juan Antonio Barranco Fernández, frente a la Administración del Estado , dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del

Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 26 de junio de 2012 , debemos declarar y declaramos no ser ajustada a Derecho la Resolución impugnada, y en consecuencia debemos anularla y la anulamos y con ella la liquidación de la que trae causa, con imposición de costas a la demandada.

Así por ésta nuestra sentencia, que se notificará haciendo constar que es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación y en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta; siguiendo las indicaciones prescritas en el artículo 248 de la Ley Orgánica 6/1985 , y testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales junto con el expediente, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por la Ilma. Sra. Magistrada Ponente de la misma, estando celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional.

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.