

## BASE DE DATOS DE Norma CEF.-

Referencia: NFJ068785

### TRIBUNAL SUPREMO

*Sentencia 1744/2017, de 15 de noviembre de 2017*

*Sala de lo Contencioso-Administrativo*

*Rec. n.º 3040/2016*

### SUMARIO:

#### **Procedimiento económico-administrativo. Extensión de la revisión. Principio de congruencia.**

**Incongruencia.** No cabe exigir a quien se ve sorprendido por un argumento inédito, añadido por el órgano decisor sin oírle como única razón de decidir, que, además de denunciar la extralimitación, lo discuta. El derecho de defensa garantiza que, en una situación como la analizada -el TEAC resolvió al margen del debate suscitado en la reclamación económico-administrativa-, el afectado elija su estrategia, sin quedar constreñido a polemizar sobre un extremo que nunca debió plantearse en los términos en que lo hizo en este caso el TEAC.

**Sociedades patrimoniales. Sociedades de mera tenencia de bienes.** A la vista de las conclusiones fácticas sentadas en la sentencia recurrida, difícilmente puede sostenerse que haya infringido el art. 61.1 RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), en relación con el 25 RDLeg. 3/2004 (TR Ley IRPF), por negar a la sociedad recurrente la condición de sociedad patrimonial a efectos del IS. Y ello por las siguientes razones:

-Concluido que, a la vista de los datos de hechos presentes en el litigio, la sociedad se dedicó a la actividad de promoción inmobiliaria en relación con los terrenos del antiguo camping, que constitúan más de la mitad de su activo, no cumple el requisito previsto en el art. 61.1.a) TRLIS para ser calificada como sociedad patrimonial.

-La determinación de si una sociedad que transforma terrenos física y jurídicamente para su posterior venta realiza o no una actividad económica, debiendo quedar excluida del régimen especial de sociedades patrimoniales, depende de las circunstancias concurrentes en cada caso, y en el análisis de las particularidades del presente supuesto, la Sala de instancia concluye que la sociedad instó el cambio urbanístico -actividad que aisladamente considerada la Inspección no calificó como empresarial- y también físico -traslado de las palmeras y demolición de instalaciones preexistentes- de los terrenos sobre los que se asentaba su antiguo camping, procediendo posteriormente a su venta, estando dada de alta en el Impuesto sobre actividades económicas en el epígrafe de promoción inmobiliaria, que es el giro empresarial que constituye su objeto social.

-La norma contenida en el art. 25.2 RDLeg. 3/2004 (TR Ley IRPF) -la necesidad, para que haya giro empresarial, de contar con un local destinado a la gestión del mismo, empleando, al menos, una persona con contrato laboral a tiempo completo-, se refiere al arrendamiento o compraventa de inmuebles, no a la promoción inmobiliaria, actividad de mayor amplitud que incluye, además del arrendamiento o la venta del producto final, la transformación del suelo hasta alcanzar el estado físico y jurídico que permite su edificación con arreglo a los parámetros fijados en la ordenación del territorio.

### PRECEPTOS:

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

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

### PONENTE:

*Don Joaquín Huelin Martínez de Velasco.*

Magistrados:

Don NICOLAS ANTONIO MAURANDI GUILLEN

Don ANGEL AGUALLO AVILÉS

Don JOAQUIN HUELIN MARTINEZ DE VELASCO  
Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ  
Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS  
Don JESUS CUDERO BLAS

## TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.744/2017

Fecha de sentencia: 15/11/2017

Tipo de procedimiento: RECURSO CASACION

Número del procedimiento: 3040/2016

Fallo/Acuerdo:

Fecha de : 07/11/2017

Ponente: Excmo. Sr. D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 2

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por: DPP

Nota:

Impuesto sobre sociedades.- Régimen especial de sociedades patrimoniales.

RECURSO CASACION núm.: 3040/2016

Ponente: Excmo. Sr. D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

## TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1744/2017

Excmos. Sres.

D. Nicolas Maurandi Guillen, presidente

D. Angel Aguallo Aviles

D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco

D. Jose Antonio Montero Fernandez

D. Francisco Jose Navarro Sanchis

D. Jesus Cudero Blas

En Madrid, a 15 de noviembre de 2017.

Esta Sala ha visto el recurso de casación 3040/2016, interpuesto por CAMPAMAR, S.L., representada por la procuradora doña Susana Téllez Andrea, contra la sentencia dictada el 14 de julio de 2016 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso 140/2014 , relativo a la liquidación del impuesto sobre sociedades del ejercicio 2006. Ha intervenido como parte recurrida la Administración General del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Joaquín Huelin Martínez de Velasco.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### Primero.

La sentencia impugnada desestimó el recurso contencioso-administrativo promovido por Campamar, S.L. (en lo sucesivo, «CAMPAMAR»), contra la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central [«TEAC»] el 27 de junio de 2013. Esta resolución administrativa de revisión declaró que no había lugar a la reclamación 6253/2011, instada por la mencionada compañía contra la liquidación aprobada el 18 de octubre de 2011 por el impuesto de sociedades de 2006, en cuantía de 25.241.606,46 euros.

### Segundo.

CAMPAMAR preparó el presente recurso y, previo emplazamiento ante esta Sala, efectivamente lo interpuso mediante escrito presentado el 24 de noviembre de 2016, en el que invocó tres motivos de casación al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley 29/1998, de 13 de julio , reguladora de esta jurisdicción (BOE de 14 de julio [«LJCA»]).

1º) El primero denuncia la infracción de los artículos 237, apartados 1 y 2 , y 239.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) [«LGT»], así como la jurisprudencia del Tribunal Supremo plasmada en la sentencia de 7 de abril de 2011 (casación 872/2006 ; ES:TS:2011:2580), en relación con los límites propios de la función revisora del TEAC. También considera vulnerados los artículos 89.1 y 239.7 LGT , preceptos que deberían imposibilitar a dicho órgano de revisión conocer sobre un argumento que no pudo servir de base para la liquidación practicada por la Inspección, y los principios de confianza legítima y de seguridad jurídica, recogidos en el artículo 9.3 de la Constitución Española [«CE »], principios cuya virtualidad ha sido reconocida por esta Sala en sentencia de 6 de octubre de 2005 (recurso contencioso-administrativo 31/2003 ; ES:TS:2005:5919).

Expone que alegó en la demanda que el TEAC había modificado íntegramente la justificación de la regularización contenida en el acuerdo de liquidación, sin valorar las alegaciones formuladas en el correspondiente trámite y, lo que es más importante, contradiciendo los hechos y fundamentos jurídicos en los que la Inspección sostuvo su regularización. Esta última basó exclusivamente la regularización en la consideración de que CAMPAMAR había realizado trabajos de transformación física de los terrenos con anterioridad a su venta, lo que suponía, en su opinión, la existencia de una actividad económica excluyente del régimen de sociedades patrimoniales. La Inspección consideró que los trabajos preparatorios realizados con carácter previo a la transmisión de los terrenos no constituyan, por sí mismos, una actividad económica. Pues bien, el TEAC reputó actividad

económica estas actuaciones previas y, con ello, en opinión de la recurrente, se extralimitó en sus funciones revisoras con infracción de los preceptos y la jurisprudencia invocada.

2º) El segundo argumento del recurso tiene por objeto el artículo 61.1 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades , aprobado por Real Decreto legislativo 4/2004, de 5 de marzo (BOE de 11 de marzo) [«TRLIS»], así como el artículo 25 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas , aprobado por Real Decreto legislativo 3/2004, de 5 de marzo (BOE de 10 de marzo) [«TRLIRPF»]. También considera infringidos los artículos 9.3 y 24.1 CE , debido a la valoración arbitraria de la prueba y al desconocimiento del principio de que las pruebas deben apreciarse con arreglo a las reglas de la sana crítica, en relación con los artículos 105 , 108 , 214 y 236 LGT y los artículos 217 y 317 a 334 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil (BOE de 8 de enero) [«LEC»].

Con este motivo combate la afirmación de la Sala de instancia de que las actuaciones preparatorias llevadas a cabo por CAMPAMAR con anterioridad a la venta de los inmuebles supusieron el desarrollo de una actividad económica de promoción inmobiliaria, a pesar de carecer de los medios materiales y personales que le hubieran permitido realizarla.

3º) La última queja del recurso consiste en la infracción de los artículos 24 y 9.3 CE , en cuanto proclaman los principios de seguridad jurídica y de prohibición de ir contra los propios actos, principio este último reconocido en el artículo 3 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (BOE de 27 de noviembre) [«LPAC»], así como de la doctrina jurisprudencial contenida en las sentencias de esta Sala de 4 de noviembre de 2013 (casación 3262/2012 ; ES:TS:2013:5402), 6 de marzo de 2014 (casación 2171/2012; ES:TS:2014:962 ) y 4 de julio de 2014 (casación 581/2013; ES:TS:2014:2890).

Centra este motivo en el hecho de que la Administración tributaria de la Junta de Andalucía aceptó, a la hora de liquidar el impuesto sobre la transmisión de los terrenos, que no hubo transformación física de los mismos y que, por lo tanto, CAMPAMAR había renunciado correctamente a la exención del impuesto sobre el valor añadido [«IVA»], mientras que la Hacienda estatal consideró que no había renunciado a la exención y que, por lo tanto, los terrenos se encontraban en curso de urbanización cuando fueron enajenados.

Termina solicitando el dictado de sentencia que case la recurrida, dictando, en su lugar, otra más ajustada a Derecho.

## **Tercero.**

La Administración General del Estado se opuso al recurso en escrito registrado el 9 de febrero de 2017, en el que interó su desestimación.

1º) Frente al primer motivo, sostiene que el TEAC no llevó a efecto una alteración de los hechos controvertidos, ni modificó las pretensiones de las partes. No hubo mutación de las pretensiones de las partes, tampoco se introdujeron hechos nuevos que no estuvieran en el debate y que no hubieran sido examinados por la Inspección. El TEAC, pues, no incorporó una cuestión nueva. En cuanto al artículo 89.1 LGT , no ha sido citado en la sentencia ni se justifica en el recurso que hubiera debido ser tomado en consideración por la Sala de instancia.

2º) Tratándose del segundo motivo, recuerda que la jurisprudencia no contiene una regla taxativa en virtud de la cual solamente hay actividad económica cuando concurren actividades de transformación física y jurídica de la finca. La Sala de instancia no ha incurrido en una valoración arbitraria de la prueba y en el recurso se separan los razonamientos en relación con determinados hechos, olvidando que la sentencia contiene una valoración conjunta de la prueba.

3º) Finalmente, no opera la doctrina de los actos propios, pues el precedente invocado no es un acto inequívoco y definitivo. Si la operación estaba sujeta al IVA pero exenta, también cabría afirmar que la operación se efectúa en el ejercicio de una actividad empresarial. La exención se fundamentaba en que no estaba iniciada la urbanización y este hecho no ha sido desconocido por la Inspección, ni tampoco por la sentencia. Lo que ocurre es que puede existir actividad económica aunque no se haya iniciado físicamente la urbanización.

## **Cuarto.**

- Las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, circunstancia que se hizo constar en diligencia de ordenación de 10 de febrero de 2017, fijándose al efecto el día 7 de noviembre siguiente, en el que, previa deliberación, se aprobó la presente sentencia.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### Primero.

CAMPAMAR combate en casación la sentencia dictada el 14 de julio de 2016 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional.

Esta sentencia desestimó el recurso 140/2014 , instado por dicha compañía contra la resolución adoptada por el TEAC el 27 de junio de 2013, que declaró no haber lugar a la reclamación 6253/2011 interpuesta frente a la liquidación aprobada el 18 de octubre de 2011 por el impuesto de sociedades de 2006, en cuantía de 25.241.606,46 euros.

La sociedad recurrente articula el recurso en torno a tres motivos sustentados en el artículo 88.1.d) LJCA . (I) Con el primero combate la razón de decidir del TEAC porque, a su juicio, se habría excedido de las facultades revisoras que le corresponden, alterando los términos del debate. (II) En el segundo argumento del recurso califica de arbitraría la valoración de la prueba realizada por la Sala de instancia para concluir que antes de la venta de los terrenos, y para llevarla a cabo, había desarrollado actividades empresariales. (III) Finalmente, en la última queja denuncia la vulneración del principio de que nadie puede ir contra sus propios actos, pues la Hacienda autonómica andaluza había considerado, al comprobar la operación en relación con el impuesto sobre transmisiones patrimoniales, que no realizó actividad económica alguna, mientras que la Administración tributaria estatal concluye lo contrario en la liquidación aquí discutida.

I) Primer motivo de casación

### Segundo.

El análisis del primer motivo de casación requiere dejar constancia de las siguientes circunstancias:

1º) En el acta firmada en desconformidad, el actuario calificó las actuaciones preliminares iniciadas en el ejercicio 2005 por CAMPAMAR en las fincas que después transmitiría (estudio de ingeniería del proyecto de repartición, tramitación del convenio urbanístico, aprobación inicial del plan de reforma interior y aprobación del proyecto de repartición) como «preparatorias para la promoción inmobiliaria». En su criterio, tales actuaciones no «suponen transformación física de los terrenos» y, de acuerdo con los criterios de la Dirección General de Tributos y del TEAC, no puede «decirse que se haya iniciado la actividad de promoción inmobiliaria». No obstante, si reputó actividad de esa naturaleza la desarrollada con anterioridad a la enajenación de dichos terrenos (repicado de palmeras y traslado interior de las mismas, demolición de edificaciones estables, piscinas y pistas polideportivas) lo que «conlleva la calificación de la mayor parte de los activos como afectos a la misma», incumpliéndose los requisitos del artículo 61 TRLIS y procediendo, por tanto, la tributación por el régimen general.

2º) En el acuerdo de liquidación, el inspector jefe insistió en la misma línea: las actuaciones meramente preparatorias del obligado tributario, instando la transformación urbanística del terreno, no permiten concluir que estuvieran en curso de urbanización, pero antes de su transmisión a terceros realizó obras de urbanización (las que afectaron a las palmeras y las instalaciones preexistentes, en las que se había desarrollado la anterior actividad de camping). Siendo así, cuando se transmitieron las parcelas ya se habían iniciado labores de urbanización del terreno, por lo que aquéllas debían calificarse como elementos afectos a la actividad de promoción inmobiliaria.

3º) CAMPAMAR interpuso reclamación económico-administrativa, argumentando que nunca realizó obras de urbanización con carácter previo a la transmisión de las fincas, que fueron llevadas a cabo por una de las empresas adquirentes una vez aprobado el proyecto de urbanización. Más en particular, alegó que: (i) el repicado y traslado de las palmeras en 2005 no tuvo nada que ver con la urbanización de los terrenos, que se llevó a cabo en 2007, y (ii) la demolición de piscinas y otras instalaciones se realizó por los adquirentes de los terrenos una vez producida la venta, como un acto más de la urbanización realizada en 2007.

4º) En la resolución de la reclamación (FJ 2º), el TEAC se centró en las actuaciones de CAMPAMAR que la Inspección calificó de preparatorias (estudio de ingeniería, proyecto de repartición, tramitación de un convenio urbanístico, solicitud del plan de reforma interior, solicitud de proyecto de repartición), para concluir que, pese al criterio de la Inspección, esas actuaciones revelan una continuada actividad económica tendente a la producción y distribución de bienes y servicios. Siendo así, los terrenos estaban afectados a esa actividad, por lo que CAMPAMAR debe tributar en el impuesto sobre sociedades por el régimen general y no por el especial de

sociedades patrimoniales. En consecuencia, decidió no valorar las alegaciones relativas al repicado y traslado de palmeras y a la demolición de piscinas y otras instalaciones.

5º) Interpuesto recurso contencioso-administrativo, en su demanda CAMPAMAR invocó como primer y principal fundamento jurídico sustantivo la alteración del debate por parte del TEAC, cuestión que el abogado del Estado no respondió en el trámite de contestación a la demanda. Para el caso de que la Sala de instancia considerara correcto tal modo de proceder del TEAC, la demandante, «en aras del ejercicio de su derecho de defensa» consideró «oportuno aprovechar [el trámite procesal] para exponer también los argumentos que sustentaron su oposición al acta y al acuerdo de liquidación», con el fin de que la Sala dispusiera de «todos los elementos de juicio necesarios en caso de que se considere procedente entrar a conocer sobre el fondo de la regularización inspectora»: trabajos de repicado y traslado de palmeras y la demolición de instalaciones (discurso coincidente con el 2º motivo de casación). Añadió un tercer argumento sobre la tributación de la transmisión de los terrenos a efectos del IVA (que en esta sede reitera como 3º motivo de casación). En ningún momento combatió el fondo de las razones utilizadas por el TEAC para desestimar la reclamación.

6º) La sentencia contra la que se dirige este recurso de casación desestima (FJ 2º) el principal motivo de impugnación de la demanda aludiendo a las amplias facultades de revisión que la LGT otorga a los órganos económico-administrativos y trayendo a colación la sentencia de esta Sala de 18 de junio de 2012 (casación 4261/2009; ES:TS :2012:4836). Después, analiza las otras dos quejas de la actora, para desestimarlos (FFJJ 3º a 5º).

### Tercero.

Ciertamente, los órganos económico-administrativos tienen amplias facultades de revisión. Están obligados a resolver todos los aspectos de hecho y de derecho que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteados en el debate (artículos 237.1 y 239.2 LGT). Ahora bien, cuando el órgano competente estime pertinente examinar y resolver cuestiones no suscitadas por los interesados, antes de decidir, debe exponérselas para que puedan formular alegaciones (artículo 237.2 LJCA). En la sentencia de 7 de abril de 2011 (casación 872/2006), ya citada e invocada por la compañía recurrente, precisamos que esas amplias facultades deben ir acompañadas de las garantías necesarias para preservar la seguridad jurídica subjetiva y la plena defensa de los interesados (FJ 3º). En el mismo sentido se pronuncia la sentencia de 18 de junio de 2012 (casación 4261/2009, FJ 6º), también ya citada y aplicada en la sentencia recurrida.

El relato expuesto en el anterior fundamento de derecho evidencia que el TEAC resolvió al margen del debate suscitado en la reclamación económico-administrativa. Entre la Inspección y la compañía recurrente existía consenso en que las actuaciones llevadas a cabo en 2005 para impulsar el cambio urbanístico de los terrenos no supusieron el desarrollo de actividad económica alguna, en la medida en que no trajeron como consecuencia inmediata la transformación física de aquéllos. Por el contrario, sí discreparon respecto de los trabajos realizados en 2005 (repicado y traslado de palmeras) y 2007 (demolición de las instalaciones del camping), que la Inspección consideró constitutivas de actividad económica, mientras que la recurrente no. El TEAC se introdujo en el ámbito en el que no había polémica y sobre el que la reclamante no argumentó en sus alegaciones (por no ser necesario), para desdecir a la Inspección, y negó toda respuesta a la cuestión que realmente estaba en discusión. Es decir, resolvió al margen de las cuestiones planteadas por los interesados, sin antes oírles, infringiendo con ello el artículo 237.2 LGT.

Ante tal situación, el interesado podía en el recurso contencioso-administrativo (i) denunciar el exceso en que incurrió el TEAC y, al mismo tiempo, polemizar sobre los razonamientos de dicho organismo de revisión introducidos por él ex novo en su resolución, o, como finalmente hizo, (ii) quejarse de aquel exceso, discutir el extremo en el que discrepaba de la Inspección y que el TEAC ignoró (el traslado de las palmeras y la demolición de las instalaciones) y soslayar la razón de decidir ilegítimamente incorporada por este organismo revisor (la naturaleza de las actuaciones urbanísticas previas).

Si hubiera elegido la primera opción, el defecto producido al resolver la reclamación económico-administrativa hubiera carecido de trascendencia, pues, por decisión de la propia demandante, la posible indefensión que aquel comportamiento le hubiera producido habría quedado reparada. Esta es la solución adoptada en nuestra sentencia de 18 de junio de 2012, ya citada. Pero habiendo optado por la segunda, en la instancia no ha quedado sanada esa indefensión, pues no ha sido tratada en la sentencia recurrida la razón de decidir del TEAC. Podría argumentarse que en esta segunda situación la indefensión no ha quedado restañada por propia decisión de quien

la sufrió, que decidió no discutir en la vía jurisdiccional el fondo del exceso decisorio del TEAC, limitándose a denunciar su extralimitación. Ahora bien, no cabe exigir a quien se ve sorprendido por un argumento inédito, añadido por el órgano decisor sin oírle como única razón de decidir, que, además de denunciar la extralimitación, lo discuta. El derecho de defensa garantiza que, en una situación como la analizada, el afectado elija su estrategia, sin quedar constreñido a polemizar sobre un extremo que nunca debió plantearse en los términos en que lo hizo en este caso el TEAC.

Por todo ello, el primer motivo de casación debe ser acogido y anulada la sentencia de instancia en cuando ratificó la resolución impugnada del TEAC, entendiendo que no había incurrido en infracción de los preceptos que se invocan por la sociedad recurrente; sí lo hizo.

## II) Segundo motivo de casación

### Cuarto.

La sentencia recurrida consta de tres partes diferenciadas, como compartimentos estancos: (i) la referida al exceso decisor del TEAC, (ii) la que analiza los argumentos de la Inspección para considerar que CAMPAMAR no era en los ejercicios tributarios concernidos una sociedad patrimonial, por haber realizado una actividad económica consistente en el repicado y traslado de las palmeras y la demolición de las instalaciones del antiguo camping, en los que se sustenta la liquidación tributaria que está en el origen del litigio, y (iii) la que se introduce en la pretendida consideración de CAMPAMAR como sociedad patrimonial por la Hacienda de la Comunidad Autónoma de Andalucía al admitir la renuncia a la exención en el IVA.

La falta de conexión inmediata entre los distintas partes de la sentencia y el carácter autónomo de cada una de ellas determina que la estimación del primer motivo de casación, relativo a la extralimitación decisoria del TEAC, y la anulación de la sentencia recurrida por no apreciarlo, no afecte a la validez del resto de sus pronunciamientos, impidiendo que este Tribunal se coloque en la posición de la Audiencia Nacional y analice el resto del debate procesal como órgano de instancia.

Procede, por tanto, analizar el resto del contenido de la sentencia siguiendo el guion que proporciona el recurso de casación.

### Quinto.

A) La sentencia recurrida, tras analizar los requisitos que deben concurrir para que una sociedad sea considerada patrimonial a efectos del impuesto sobre sociedades, conforme a lo dispuesto en el artículo 61.1 TRLIS, en relación con el 25 TRLIRPF, y a la vista de los hechos de litigio, concluye que (FJ 3º):

1º) El repicado y el traslado de palmeras fueron trabajos de urbanización de los terrenos, que se llevaron a cabo cuando ya se había promovido su transformación urbanística, sin que CAMPAMAR haya acreditado que tales trabajos puedan calificarse de mantenimiento, apareciendo facturados como "gastos y servicios correspondientes al Plan General de El Ejido".

2º) La demandante no ha acreditado que la demolición de las instalaciones del camping se realizara con posterioridad a la venta de las parcelas, mientras que todos los indicios llevan a la conclusión de que tales tareas se ejecutaron con anterioridad.

De todo lo anterior obtiene (FJ 4º) que los terrenos transmitidos estaban afectos a la promoción inmobiliaria, deduciéndose tal realidad de otros datos que permiten concluir que desarrolló una actividad tendente a poner los terrenos en condiciones de venta a un precio muy superior al que originariamente tenían (se refiere a las actuaciones urbanísticas previas, en las que el TEAC cimentó su decisión, así como al alta en el Impuesto sobre Actividades Económicas en el epígrafe de promoción inmobiliaria de edificaciones, a la contabilización de los inmuebles enajenados como existencias y al objeto social de la entidad). Considera irrelevante que CAMPAMAR careciera de personal y de un local destinado a la gestión de la actividad, pues los criterios del artículo 25.2 TRLIRPF no son aplicables a la actividad de promoción inmobiliaria.

B) El segundo motivo discute las anteriores conclusiones de la Sala de instancia. Este motivo tiene, en realidad, un contenido complejo: (a) de un lado, denuncia la infracción del artículo 61.1 TRLIS, en relación con el 25 TRLIRPF, así como de la jurisprudencia que los interpreta, y (b) de otro, se lamenta de una valoración de la prueba por la Sala de instancia ilógica y arbitraria, y, por ende, infractora de los artículos 9.3 y 24.1 CE .

## Sexto.

Empezando por la segunda parte del motivo, podemos ya concluir que la tarea desarrollada por la Audiencia Nacional para decantar los hechos del litigio valorando la prueba no padece las tachas que le achaca la sociedad recurrente. Son numerosos los elementos de juicios que manejan los jueces a quo:

1º) Concluyen que el repicado y traslado de palmeras, tarea llevada a cabo una vez iniciada la transformación urbanística del suelo, fue un acto preparatorio de la venta de los terrenos, que no puede calificarse de mantenimiento debido a su envergadura e importancia.

2º) Afirman que la sociedad actora no ha acreditado, como le incumbía, que los trabajos de demolición fueran realizados por la adquirente después de la venta de las parcelas. Todos los elementos de juicio (expresados en el FJ 3º, págs. 17 y 18, de la sentencia) abonan que se desarrollaron antes de la enajenación y, en consecuencia, por CAMPAMAR.

3º) Juzgan, añadiendo a las anteriores actuaciones la previas gestiones para instar la transformación urbanística del suelo, que aisladamente consideradas (como sostuvo la Inspección) no pueden ser calificadas de actividad de promoción inmobiliaria, que la actora desarrolló una actividad tendente a poner los terrenos en condiciones de venta a un precio muy superior al que originariamente tenían.

4º) Abonan su posición en otros datos adicionales como el alta en el epígrafe de promoción inmobiliaria del impuesto sobre actividades económicas, la contabilización de los terrenos como existencias y el objeto social de la compañía (la promoción inmobiliaria).

Apreciando todos los anteriores elementos, la Sala de instancia llega al desenlace de que CAMPAMAR realizó una actividad de promoción inmobiliaria que impide calificarla como sociedad patrimonial a efectos del artículo 61.1 TRLIS.

A juicio de este Tribunal no cabe tachar las inferencias probatorias obtenidas por la Audiencia Nacional en este caso de ilógicas o arbitrarias, faltas de razón y producto del capricho o la irreflexión. Todo lo contrario, son el resultado, como subraya el abogado del Estado, de una valoración conjunta y ponderada de todos los elementos de prueba. No resulta lícito, como se hace en el segundo motivo de casación, analizar separadamente los distintos elementos de juicio para enfatizar sus posibles inconsistencias, sin atender a la relación existente entre todos ellos, olvidando que el juicio de la Sala de instancia responde a un análisis conjunto, racional y coherente de las pruebas que tuvo a su disposición. Ninguna infracción se atisba, por tanto, de los artículos 9.3 y 24.1 CE .

## Séptimo.

A la vista de las conclusiones fácticas sentadas en la sentencia recurrida, difícilmente puede sostenerse que haya infringido el artículo 61.1 TRLIS, en relación con el 25 TRLIRPF, por negar a CAMPAMAR la condición de sociedad patrimonial a efectos del impuesto sobre sociedades. Y ello por las siguientes razones:

1º) Concluido que, a la vista de los datos de hechos presentes en el litigio, CAMPAMAR se dedicó a la actividad de promoción inmobiliaria en relación con los terrenos del antiguo camping, que constituyan más de la mitad de su activo, no cumple el requisito previsto en el artículo 61.1.a) TRLIS para ser calificada como sociedad patrimonial.

2º) La determinación de si una sociedad que transforma terrenos física y jurídicamente para su posterior venta realiza o no una actividad económica, debiendo quedar excluida del régimen especial de sociedades patrimoniales, depende de las circunstancias concurrentes en cada caso [ vid. la sentencia de la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 27 de octubre de 2014 (casación 4428/2012 ; ES:TS:2014:4306), FJ 3º]. Y, en el análisis de las particularidades del presente supuesto, la Sala de instancia concluye que CAMPAMAR instó el cambio urbanístico (actividad que aisladamente considerada la Inspección no calificó como empresarial) y también físico (traslado de las palmeras y demolición de instalaciones preexistentes) de los terrenos sobre los que se asentaba su antiguo camping, procediendo posteriormente a su venta, estando dada de alta en el impuesto sobre actividades económicas en el epígrafe de promoción inmobiliaria, que es el giro empresarial que constituye su objeto social.

3º) La norma contenida en el artículo 25.2 TRLIRPF (la necesidad, para que haya giro empresarial, de contar con un local destinado a la gestión del mismo, empleando, al menos, una persona con contrato laboral a tiempo completo), se refiere al arrendamiento o compraventa de inmuebles, no a la promoción inmobiliaria, actividad de mayor amplitud que incluye, además del arrendamiento o la venta del producto final, la transformación del suelo hasta alcanzar el estado físico y jurídico que permite su edificación con arreglo a los parámetros fijados en la ordenación del territorio [ vid. la sentencia de la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 24 de marzo de 2014 (casación 1518/2013 ; ES:TS:2014:1131), FJ 3º].

En virtud de las reflexiones expuestas en este fundamento jurídico y en el precedente, el segundo motivo de casación debe ser desestimado.

### III) Tercer motivo de casación

#### Octavo.

A) El último argumento del recurso de casación consiste en la infracción del principio de seguridad jurídica y del que prohíbe ir contra los propios actos, lo que vulnera los artículos 9.3 y 24 CE y 3 LPAC .

La queja se sustenta en el hecho de que la Hacienda de la Comunidad Autónoma de Andalucía admitió la renuncia a la exención en el IVA, con lo que vino a reconocer el carácter de sociedad patrimonial de la transmitente. Siendo así, al liquidar el impuesto sobre sociedades, la Hacienda del Estado no podía negarle la aplicación del régimen especial previsto para esa clase de sociedades.

B) El planteamiento de este motivo falla en su premisa, que equipara exención en el IVA con carácter de sociedad patrimonial del transmitente en la operación.

Para alcanzar la condición de sociedad patrimonial se necesita satisfacer los requisitos establecidos en el artículo 61.1 TRLIS; se trata, pues, de una condición esencialmente subjetiva. Por el contrario, la exención en el IVA no tiene ese mismo alcance ontológicamente subjetivo: no atiende principalmente a las circunstancias personales del transmitente, sino a la naturaleza de la operación [entrega de terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables, salvo si se trata de terrenos urbanizados o en curso de urbanización ( artículo 20.Uno.20º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre) -«LIVA»].

En otras palabras, un sujeto pasivo del IVA, que se dedica a la actividad de promoción inmobiliaria, puede realizar operaciones sujetas al impuesto y otras que no lo están, y dentro de las primeras algunas que queden exentas, sin perjuicio de la renuncia a la exención ( vid. el artículo 20.Dos LIVA ). La circunstancia de que lleve a cabo entrega de bienes exentas no niega su condición de empresario, esto es, de persona que se dedica a la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios ( vid. el artículo 5 LIVA , apartados Uno y Dos). Ambas nociones, la de sociedad patrimonial y sociedad que realiza operaciones exentas del IVA no son co-extensas.

Por ello lleva razón el TEAC cuando afirma en su resolución que la actuación comprobadora y liquidadora de la Junta de Andalucía se limitó a determinar si la enajenación de los terrenos debía tributar o no por el impuesto sobre transmisiones patrimoniales, sin que analizara (porque no podía hacerlo) si CAMPAMAR realizó o no una actividad económica en relación con los terrenos transmitidos a efectos del impuesto sobre sociedades.

El tercer motivo también debe ser desestimado.

#### Noveno.

Resumiendo:

1º) Procede acoger el primer motivo de casación y casar la sentencia de instancia en cuanto, en su fundamento jurídico segundo, concluye que el TEAC no se excedió en sus facultades revisoras, procediendo, con estimación parcial del recurso contencioso-administrativo, anular la resolución del mencionado organismo de revisión en la medida en que resolvió que la sociedad recurrente no era patrimonial por razones distintas de las consideradas por la Inspección, sin previamente darle audiencia.

2º) Desestimar el recurso en todo lo demás, confirmando la sentencia impugnada en el resto de sus pronunciamientos, excepto el relativo a las costas.

## Décimo.

En atención a lo expuesto, y en virtud de los apartados 1 y 2 del artículo 139 LJCA, no procede hacer un expreso pronunciamiento sobre las costas, tanto en cuanto a las de instancia como a las de esta casación.

## FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

1º) Acoger el primer motivo del recurso de casación 3040/2016, interpuesto por CAMPAMAR, S.L., contra la sentencia dictada el 14 de julio de 2016 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso 140/2014 , pronunciamiento judicial que casamos en cuanto, en su fundamento jurídico segundo, concluye que el Tribunal Económico-Administrativo Central, en su resolución de 27 de junio de 2013 (reclamación 6253/2011) no se excedió en sus facultades revisoras.

2º) Estimar en parte el recurso contencioso-administrativo 140/2014, promovido por la mencionada compañía contra la indica resolución de revisión, que anulamos en la medida en que el Tribunal Económico-Administrativo Central concluyó que la sociedad recurrente no era patrimonial por razones distintas de las consideradas por la Inspección, sin previamente darlo audiencia.

3º) Desestimar los motivos segundo y tercero del recurso de casación, confirmando la sentencia recurrida en el resto de sus pronunciamientos, con excepción del relativo a las costas.

4º) No hacer un expreso pronunciamiento sobre las costas, tanto las de instancia como la de esta casación. Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

D. Nicolas Maurandi Guillen

D. Angel Aguallo Aviles D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco

D. Jose Antonio Montero Fernandez D. Francisco Jose Navarro Sanchis

D. Jesus Cudero Blas

**PUBLICACIÓN.** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, 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.