

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ089039

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 7 de febrero de 2023

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 635/2018

SUMARIO:

Regímenes especiales por razón de territorio. Canarias. Reserva para Inversiones en Canarias (RIC).
Actividad económica. La Inspección negó la realización de actividades de promoción inmobiliaria y de compraventa de inmuebles. Las actuaciones que la recurrente señala como reflejo de su actividad económica son, gastos por servicios profesionales, indemnizaciones, Junta de Compensación y costes de urbanización (topografía, proyecto constructivo para urbanización, cartografía de la zona, visados...) que, por sí solos, no pueden considerarse que supongan ejercicio efectivo de actividad de promoción inmobiliaria. Pues bien, a juicio de la Sala, la realización de gestiones y actuaciones para modificar la calificación urbanística, seguidas de la venta del inmueble, no pueden ser calificadas por sí solas de actividad económica. Así pues, la actuación de la actora se dirigió de forma indubitada a la aprobación del Plan Urbanístico y no a la urbanización de las parcelas, transmitidas en idéntico estado que se adquirieron, por tanto, la finalidad no fue realizar una actividad económica en dichas parcelas, sino venderlas al mejor precio posible. En relación con la construcción del campo de fútbol se trata de una actuación aislada. Señala la Sala que no hay que olvidar que en el ejercicio que nos ocupa, la venta de las parcelas constituye la práctica totalidad de los ingresos de la entidad, que consigna en la declaración del IS 2006 un Importe Neto de Cifra de Negocios de 92.270.305,35 euros (92.224.438,14 de Ventas + 45.867,21 de Prestaciones de Servicios). Por lo tanto, no se puede considerar probada la existencia de una actividad económica. En cuanto a la existencia de una actividad de compraventa de inmuebles, no consta la concurrencia de una organización de medios humanos y materiales para efectuar dicha actividad. **Procedimiento sancionador.** Se confirma la sanción impuesta.

PRECEPTOS:

Ley 19/1994 (Modificación del régimen económico y fiscal de Canarias), art. 27.
Ley 58/2003 LGT), arts. 15, 16, 34, 150, 183 y 191
Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 25
RD 1065/2007 (RGAT), art. 104

PONENTE:

Doña Concepcion Monica Montero Elena.

Magistrados:

Don CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA
Don MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA
Don FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN
Don JOSE FELIX MARTIN CORREDERA
Don RAFAEL VILLAFANEZ GALLEGO

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000635 /2018

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 04758/2018

Demandante: INVERSIONES LAS TERESITAS, SL

Procurador: D^a MARÍA DEL CARMEN IGLESIAS SAAVEDRA

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

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

S E N T E N C I A N^o :

Ilmo. Sr. Presidente:

D. MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D. JOSE FELIX MARTIN CORREDERA D. RAFAEL VILLAFÁÑEZ GALLEGO

Madrid, a siete de febrero de dos mil veintitrés.

Visto el recurso contencioso administrativo que ante la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha promovido INVERSIONES LAS TERESITAS, SL, y en su nombre y representación la Procuradora Sr. D^a María del Carmen Iglesias Saavedra,, frente a la Administración del Estado, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 7 de junio de 2018, relativa a Impuesto de Sociedades, ejercicio 2006, siendo la cuantía del presente recurso de 54.408.828,23 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero..

Se interpone recurso contencioso administrativo promovido por INVERSIONES LAS TERESITAS, SL, y en su nombre y representación la Procuradora Sr. D^a María del Carmen Iglesias Saavedra, frente a la Administración del Estado, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 7 de junio de 2018, solicitando a la Sala, dicte sentencia por la que sea estimado el recurso contencioso-administrativo, anulada la Resolución impugnada en la parte que desestimó el recurso de alzada interpuesto y confirmó la liquidación practicada por la Inspección respecto del IS 2006, acuerdo de liquidación que solicita la recurrente que se anule por la Sala; solicitando también la anulación del acuerdo sancionador referido al IS 2006, confirmado por la Resolución del TEAC impugnada.

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 desestime el presente recurso, confirmando íntegramente la resolución impugnada por ser conforme a Derecho, con imposición de costas a la actora.

Tercero.

Habiéndose solicitado recibimiento a prueba, practicadas las declaradas pertinentes y evacuado el trámite de conclusiones, quedaron los autos conclusos y pendientes de votación y fallo, para lo que se acordó señalar el día veinticinco de enero de dos mil veintitrés, 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, previstas en la Ley de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, y en las demás Disposiciones concordantes y supletorias de la misma.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS**Primero.**

Es objeto de impugnación en autos la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 7 de junio de 2018, que desestima la reclamación interpuesta por la hoy actora.

Antecedentes del presente recurso:

1.- En fecha 5 de julio de 2012, la Inspectora Regional Adjunta de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT de Canarias dictó acuerdo de liquidación relativo al IS 2006, del que resultaba una deuda a ingresar de 27.502.578,23 euros, de los que 21.525.000 euros correspondían a cuota y 5.977.578,23 euros a intereses de demora. El acuerdo se notificó el 5 de julio de 2012.

2.- Las actuaciones inspectoras se iniciaron el día 14 de junio de 2011 mediante la notificación de la comunicación de inicio de un procedimiento inspector de alcance parcial referido al IS 2006, limitado a la comprobación de los requisitos establecidos en el Régimen Económico y Fiscal de Canarias. Posteriormente, el 20 de enero de 2012 se notificó la ampliación de la extensión de las actuaciones al IS 2010, teniendo también alcance parcial y limitado a la comprobación de la procedencia de la devolución solicitada.

Las actuaciones de comprobación e investigación relativas al IS 2006 culminaron con la incoación del acta de disconformidad A02-72102713, de fecha 14 de junio de 2012 y notificada ese mismo día. El acta de disconformidad dio lugar al acuerdo de liquidación impugnado.

3.- El obligado tributario obtuvo en 2006 un resultado contable de 69.441.643,18 euros (incluido el gasto por Impuesto sobre sociedades de 4.521.784,01 euros).

La principal partida determinante de este resultado la constituye el beneficio que resulta de la venta a Desarrollos Urbanos CIC, S.A. en fecha 11 de enero de 2006, de ocho parcelas en el barrio de San Andrés, en el sitio denominado "Las Huertas", término municipal de Santa Cruz de Tenerife, en el polígono de actuación del Plan Parcial "Playa de las Teresitas".

Las parcelas figuraban en existencias en contabilidad por un importe de 14.969.845,30 euros y la venta se efectuó por 92.201.032,40 euros.

Esta venta constituye la práctica totalidad de los ingresos de la entidad, que consigna en la declaración del IS 2006 un Importe Neto de Cifra de Negocios de 92.270.305,35 euros (92.224.438,14 de Ventas + 45.867,21 de Prestaciones de Servicios).

4.- Para la determinación de la base imponible declarada el obligado tributario se practicó una corrección del resultado contable de "Reducción de la Base Imponible por Reserva para Inversiones en Canarias" de 61.500.000,00 euros.

5.- Según afirma la Administración, son tres los motivos de incumplimiento de los requisitos exigidos por el artículo 27 de la Ley 19/94 y por su Exposición de Motivos, que seguidamente se pasan a desarrollar:

a. Haber distribuido el beneficio (77.531.907,83 euros) con que se dotó la RIC a los socios en 2006.

b. No provenir el beneficio del ejercicio 2006 de la realización de una actividad económica del obligado tributario, ya que la actividad que realizó no tenía este carácter (requisito subjetivo del beneficio generado por una actividad económica).

c. No provenir el beneficio del ejercicio 2006 de la realización de una actividad económica del obligado tributario, ya que el beneficio obtenido por el ejercicio de la actividad (no considerada económica por la Inspección) es puramente especulativo por lo que no deriva del ejercicio de una actividad económica porque el obligado tributario no ha añadido valor alguno a los terrenos vendidos.

6.- Asimismo, las actuaciones inspectoras motivaron la imposición de una sanción por un importe de 26.906.250 euros, por una infracción tributaria muy grave del artículo 191 de la LGT, impuesta por acuerdo de fecha 7 de marzo de 2013 de la Inspectora Regional Adjunta de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT de Canarias, notificado el 11 de marzo de 2011.

Cuestiones planteadas en la demanda.

1.- Prescripción del derecho de la Administración a liquidar la deuda.

2.- Realidad de los préstamos concedidos a los socios e Inaplicación del artículo 16 de la LGT.

3.- Realidad de la realización de una actividad económica.

4.- Sanción.

Segundo.

Prescripción del derecho de la Administración a liquidar la deuda.

Discute la recurrente las dilaciones imputadas.

Regulación legal

Artículo 150 de las Ley 58/2003, en su redacción aplicable (las actuaciones se iniciaron con anterioridad a la reforma operada por Ley 34/2015):

"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 .

No obstante, podrá ampliarse dicho plazo, con el alcance y requisitos que reglamentariamente se determinen, por otro período que no podrá exceder de 12 meses, cuando en las actuaciones concorra alguna de las siguientes circunstancias:

a) Cuando revistan especial complejidad. Se entenderá que concurre esta circunstancia atendiendo al volumen de operaciones de la persona o entidad, la dispersión geográfica de sus actividades, su tributación en régimen de consolidación fiscal o en régimen de transparencia fiscal internacional y en aquellos otros supuestos establecidos reglamentariamente.

b) Cuando en el transcurso de las mismas se descubra que el obligado tributario ha ocultado a la Administración tributaria alguna de las actividades empresariales o profesionales que realice.

Los acuerdos de ampliación del plazo legalmente previsto serán, en todo caso, motivados, con referencia a los hechos y fundamentos de derecho.

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.

En estos supuestos, se entenderá interrumpida la prescripción por la reanudación de actuaciones con conocimiento formal del interesado tras la interrupción injustificada o la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo. En ambos supuestos, el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse.

b) Los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la reanudación de las actuaciones que hayan sido imputados por el obligado tributario al tributo y período objeto de las actuaciones inspectoras tendrán el carácter de espontáneos a los efectos del artículo 27 de esta ley.

Tendrán, asimismo, el carácter de espontáneos los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la primera actuación practicada con posterioridad al incumplimiento del plazo de duración del procedimiento previsto en el apartado 1 de este artículo y que hayan sido imputados por el obligado tributario al tributo y período objeto de las actuaciones inspectoras.

3. El incumplimiento del plazo de duración al que se refiere el apartado 1 de este artículo determinará que no se exijan intereses de demora desde que se produzca dicho incumplimiento hasta la finalización del procedimiento."

Artículo 104 del Real Decreto 1065/2007, en la redacción dada por Real Decreto 1615/2011:

"A efectos de lo dispuesto en el artículo 104.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , se considerarán dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria, entre otras, las siguientes:

a) Los retrasos por parte del obligado tributario al que se refiera el procedimiento en el cumplimiento de comparecencias o requerimientos de aportación de documentos, antecedentes o información con trascendencia tributaria formulados por la Administración tributaria. La dilación se computará desde el día siguiente al de la fecha fijada para la comparecencia o desde el día siguiente al del fin del plazo concedido para la atención del requerimiento hasta el íntegro cumplimiento de lo solicitado. Los requerimientos de documentos, antecedentes o información con trascendencia tributaria que no figuren íntegramente cumplimentados no se tendrán por atendidos a efectos de este cómputo hasta que se cumplimenten debidamente, lo que se advertirá al obligado tributario, salvo que la normativa específica establezca otra cosa.

b) La aportación por el obligado tributario de nuevos documentos y pruebas una vez realizado el trámite de audiencia o, en su caso, de alegaciones. La dilación se computará desde el día siguiente al de finalización del plazo de dicho trámite hasta la fecha en que se aporten. Cuando los documentos hubiesen sido requeridos durante la tramitación del procedimiento se aplicará lo dispuesto en el párrafo a) anterior.

c) La concesión por la Administración de la ampliación de cualquier plazo, así como la concesión del aplazamiento de las actuaciones solicitado por el obligado, por el tiempo que medie desde el día siguiente al de la finalización del plazo previsto o la fecha inicialmente fijada hasta la fecha fijada en segundo lugar. (...)"

Dilaciones.

En el Acuerdo de liquidación se analizan las distintas dilaciones imputadas con descripción exhaustivas de las mismas.

La recurrente en su demanda señala:

1.- La escritura de constitución, los estatutos sociales y las escrituras de nombramiento de cargos son documentos que ya obraban en poder de la Administración Tributaria, si bien en el área de Gestión.

El artículo 34.1 h de la Ley 58/2003 determina:

"1. Constituyen derechos de los obligados tributarios, entre otros, los siguientes: (...)

h) Derecho a no aportar aquellos documentos ya presentados por ellos mismos y que se encuentren en poder de la Administración actuante, siempre que el obligado tributario indique el día y procedimiento en el que los presentó."

La recurrente no informó al actuario de la presentación de dichos documentos ni el día ni el procedimiento en que los aportó, por lo que no pueden entenderse aportados.

2.- Respecto a las escrituras de compraventa de los terrenos, como señala el TEAC, es la operación de la que se derivó el beneficio declarado por el ejercicio inspeccionado, origen de toda la investigación y comprobación inspectora y del que necesariamente ha de partirse para regularizar la situación del contribuyente, se está impidiendo a los órganos administrativos el ejercicio de su labor, sin que tales documentos puedan ser sustituidos por informes de parte o asientos contables. Por lo tanto, la falta de aportación constituye una dilación imputable al recurrente.

3.- La recurrente en su demanda reconoce que el 14/02/2012 quedó pendiente de aportar el Libro Diario y el de Cuentas anuales de 2010, así como los certificados de retenciones e ingresos a cuenta soportados en ese ejercicio, y que el 26/04/2012 dicha documentación fue aportada en su totalidad. La afirmación relativa a que la Administración pudo seguir analizando la situación tributaria de la actora, no puede ser acogida, pues se trataba de datos esenciales necesarios para las actuaciones de comprobación.

Las dilaciones han sido correctamente imputadas, por lo que no podemos reconocer un exceso temporal en las actuaciones inspectoras.

Tercero.

Realidad de los préstamos concedidos a los socios e Inaplicación del artículo 16 de la LGT .

El contribuyente obtuvo en 2006 un resultado contable de 69.441.643,18 euros. La principal partida determinante de este resultado la constituye el beneficio que resulta de la venta a Desarrollos Urbanos CIC, S.A. en fecha 11 de enero de 2006, de ocho parcelas en el barrio de San Andrés, en el sitio denominado "Las Huertas", término municipal de Santa Cruz de Tenerife, en el polígono de actuación del Plan Parcial "Playa de las Teresitas".

Las parcelas figuraban en existencias en contabilidad por un importe de 14.969.845,30 euros y la venta se efectuó por 92.201.032,40 euros.

El contribuyente contabilizó una RIC por 61.500.000 euros y entregó a sus socios, en concepto de préstamos, 77.531.907,83 euros, que proceden de la venta de las parcelas.

La Administración considera que existe simulación, pues se trataba de un reparto de beneficios y no un préstamo, basando tal circunstancia en las siguientes circunstancias:

Que el dinero salió de la sociedad a los socios en 2006 (77.531.907,83 euros).

Que el dinero no ha vuelto a entrar en la sociedad.

Que el dinero entregado a los socios procede del precio de la venta de las parcelas en 2006 (92.201.032,40 euros).

Que dicha venta determina el beneficio contable de la sociedad de 2006 (69.441.643,18 euros).

Que con ese beneficio se dota la RIC que reduce la base imponible del ejercicio 2006 (61.500.000 euros).

Que, por ello, en ese ejercicio 2006 no podía distribuirse el beneficio del propio ejercicio. Tampoco eran disponibles aún las RIC de 2001 (19.052.426,00 euros).

Que la entrega de fondos a los socios procedente del beneficio de 2006 se califica por la sociedad como un préstamo a los mismos, sin intereses y a devolver de una sola vez a los cinco años (enero de 2011), presumiblemente ampliados a otros cinco (enero de 2016), también sin intereses.

Que parte de este préstamo (41.923.725,31 euros) se salda con un reparto de dividendos en el año 2010.

Que en los años siguientes a 2006 Inversiones las Teresitas no ha generado reservas porque ha tenido pérdidas, 2010 incluido.

Que los dividendos repartidos en 2010 (41.923.725,31 euros), son con cargo a reservas voluntarias (45.186.226,81 euros) que se han contabilizado por reclasificación de:

RIC de 2001 (19.052.426,00),

Reservas Voluntarias de 2001 (2.116.935,77),

Reservas voluntarias de 2003 (300.575,68),

Reservas RIC de 2006 por la no materialización en plazo (16.585.943,92),

Reservas voluntarias de 2006 (7.130.345,44 euros).

Que tales Reservas, salvo las de 2003 (300.575,68 euros) y la voluntaria de 2001 (2.116.935,77 euros), no podían repartirse en 2006 (salvo la voluntaria de 2006).

Que después del reparto de 2010, como únicas Reservas quedan en la sociedad: la legal (48.080 euros) y la RIC 2006 (44.914.056,08 euros), ambas indisponibles.

Que a finales de 2015 finaliza el período de mantenimiento de los activos en que se ha materializado la RIC de 2006 y deja de ser indisponible.

Que el resto del importe de la operación calificada como préstamo que no se amortizó en 2010 con el reparto de dividendos (32.037.297,86 euros) aún no se ha devuelto.

Que presumiblemente el vencimiento del plazo de devolución es enero de 2016.

La recurrente aporta informe pericial en el que se afirma que existieron devoluciones de los préstamos, hasta que en 2011 se rebajaron los préstamos por un reparto de dividendos con cargo a reservas de libre disposición, por importe de 20.961.862,65 euros. Ahora bien, la cantidad señalada como devuelta no cubre ni la mitad del préstamo otorgado en 2006, que finalmente quedó cancelado por un reparto de dividendos.

Compartimos con la Administración que la operativa seguida refleja la existencia de un reparto de dividendos en 2006, que finalmente fue reflejado en tal forma en 2011.

Regulación legal

El artículo 16 de la LGT establece:

"1. En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes.

2. La existencia de simulación será declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios.

3. En la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente."

Análisis de las alegaciones de las partes

En primer lugar, debemos señalar que las disquisiciones sobre si la simulación viene referida a la base imponible o al hecho imponible, no son relevantes. La simulación siempre se predica de una operación económica-contractual, que tiene reflejo y consecuencias en el ámbito fiscal. En el presente supuesto es evidente que la calificación de la operación como reparto de dividendos o como préstamos, tiene su reflejo fiscal en cuanto afecta al disfrute de un beneficio fiscal.

En segundo lugar, debemos afirmar que no nos encontramos ante un supuesto de conflicto de leyes del artículo 15 de la LGT, porque la operación real realizada, ha sido revestida de un ropaje jurídico que no es el correspondiente a dicha operación, por lo que no se trata de un conflicto en la aplicación de la Ley, sino de la existencia de una operación real (reparto de dividendos) y otra aparente (préstamo).

Debemos desestimar el recurso en este punto.

Cuarto.

Realidad de la realización de una actividad económica.

La Inspección negó la realización de actividades de promoción inmobiliaria y de compraventa de inmuebles.

Las actuaciones que la recurrente señala como reflejo de su actividad económica son, gastos por servicios profesionales, indemnizaciones, Junta de Compensación y costes de urbanización (topografía, proyecto constructivo para urbanización, cartografía de la zona, visados...) que, por sí solos, no pueden considerarse que supongan ejercicio efectivo de actividad de promoción inmobiliaria.

Es cierto que:

1. La actividad tendente a urbanizar terrenos para su posterior venta tiene consideración de actividad empresarial.

2. En estos casos, el activo de la sociedad se encuentra afecto a la actividad ejercida.

3. Querer reducir la actividad empresarial a la necesidad de tener empleados y local es una afirmación errónea, 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.

4. La obtención y pago de las licencias y certificados necesarios para la actividad de promoción no pueden considerarse como un acto de "conservación del patrimonio", sino de transformación y, consecuentemente, del ejercicio de la actividad empresarial.

5. Asumir los costes en su beneficio para la urbanización de la parcela, con independencia de que sea una tercera mercantil quien realice las obras, supone una actividad empresarial de ordenación de medios.

De la jurisprudencia del Tribunal Supremo extraemos las siguientes conclusiones respecto a la calificación de las entidades que desarrollan actividad de promoción inmobiliaria:

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 esté 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).

Por último, el alta en el IAE no es determinante de la realización de una actividad económica, pero constituye un indicio.

La realización de gestiones y actuaciones para modificar la calificación urbanística, seguidas de la venta del inmueble, no pueden ser calificadas por sí solas de actividad económica.

Pues bien, la actuación de la actora se dirigió de forma indubitada a la aprobación del Plan Urbanístico y no a la urbanización de las parcelas, transmitidas en idéntico estado que se adquirieron, por tanto, la finalidad no fue realizar una actividad económica en dichas parcelas, sino venderlas al mejor precio posible.

En relación con la construcción del campo de fútbol se trata de una actuación aislada.

No olvidemos que en el ejercicio que nos ocupa, la venta de las parcelas constituye la práctica totalidad de los ingresos de la entidad, que consigna en la declaración del IS 2006 un Importe Neto de Cifra de Negocios de 92.270.305,35 euros (92.224.438,14 de Ventas + 45.867,21 de Prestaciones de Servicios. Por lo tanto, no podemos considerar probada la existencia de una actividad económica.

En cuanto a la existencia de una actividad de compraventa de inmuebles, no consta la concurrencia de una organización de medios humanos y materiales para efectuar dicha actividad.

La doctrina expuesta coincide con la declarada en nuestra sentencia de 25 de julio de 2019, recurso 681/2017.

Quinto. Sanción.

Fuera de toda duda que el elemento subjetivo de la infracción tributaria debe concurrir para exigir responsabilidad infractora e imponer la correspondiente sanción y que su concurrencia ha de estar acreditada en el Acuerdo sancionador.

Ello resulta claro de la dicción literal del artículo 183.1 de la Ley 58/2003, son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia..., y lo era, también, bajo la vigencia de la regulación anterior, pues el principio de culpabilidad es estructural del Derecho Administrativo Sancionador.

En relación con la cuestión de la culpabilidad, el Tribunal Supremo ha declarado en su sentencia de 12 de marzo de 2012, Recurso de Casación 3562/2008:

"De otra parte, se impone la sanción por el mero hecho de no ingresar, pero sin acreditar la existencia de culpabilidad y de ánimo defraudatorio, extremo del que la resolución judicial viene a prescindir pese a tratarse de un supuesto razonablemente problemático en su interpretación. No se puede sancionar por el mero resultado y a virtud de razonamientos apodícticos; es imprescindible una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y a las pruebas de las que ésta se infiere".

En el mismo sentido la sentencia del Tribunal Supremo de 2 de marzo de 2015, Recurso de Casación 645/2013, en la que podemos leer:

"Hemos declarado, muchas veces, está claro que, sin éxito, pero hemos de insistir en ello por imperativos constitucionales, que "liquidar no es sancionar". De tal modo que, la trasgresión del Ordenamiento Jurídico que toda regularización tributaria comporta, si no se anuda a ella, entre otros requisitos, el de la culpabilidad, no acarrea la imposición de sanción. Por eso, todos los mecanismos que vinculan a la trasgresión la sanción automática han de reputarse contrarios a derecho. Esto explica que de las múltiples trasgresiones que se producen en todos los ámbitos del Ordenamiento Jurídico diariamente sólo una mínima parte son objeto de sanción. El Derecho Tributario no puede, ni debe, ser una excepción.

También hemos dicho, y con el mismo escaso éxito, que cuanto más objetivos son los tipos infractores más difícil es la prueba del elemento culpabilístico, pues el órgano sancionador tiende a asimilar la antijuridicidad de la conducta con la culpabilidad, anudando automáticamente a la mera "acción" la culpabilidad. Tampoco es ello así porque los tipos objetivos también requieren la valoración de la culpabilidad. El medio de llegar a esa conclusión culpabilística exige un requerimiento específico del órgano sancionador al infractor destinado a que ofrezca una explicación de la conducta seguida. A la vista de la respuesta se estará en condiciones, normalmente, de hacer un pronunciamiento sobre la entidad de la culpabilidad que se aprecia, pero lo que no ofrece dudas es que por muy objetiva y evidente que sea la trasgresión si no hay valoración culpabilística la sanción es improcedente."

La doctrina anterior es recogida y sintetizada en la sentencia del Alto Tribunal de 26 de octubre de 2016, RC 1437/2015, de cuyas reflexiones destacamos:

"(...) .Pues bien, con relación a la necesaria concurrencia de culpabilidad en las conductas constitutivas de infracciones tributarias, la jurisprudencia ha establecido (por todas, STS de 15 de enero de 2009 , FJ 11º) que « la mera constatación de la falta de ingreso no permite fundar la imposición de sanciones tributarias, dado que éstas no «pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes» (Sentencias de 16 de marzo de 2002 (rec. cas. núm. 9139\1996), FD Tercero ; y de 6 de junio de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 146/2004), FD Quinto); en efecto, «no puede fundarse la existencia de infracción en la mera referencia al resultado de la regularización practicada por la Administración tributaria o, como en el caso enjuiciado, en la simple constatación de la falta de un ingreso de la deuda tributaria, porque el mero hecho de dejar de ingresar no constituía en la LGT de 1963 ni constituye ahora infracción tributaria, y porque no es posible sancionar por la mera referencia al resultado, sin motivar específicamente de dónde se colige la existencia de culpabilidad. Así lo ha puesto de manifiesto también, en términos que no dejan lugar a dudas, el Tribunal Constitucional en la citada STC 164/2005 , al señalar que se vulnera el derecho a la presunción de inocencia cuando "se impone la sanción por el mero hecho de no ingresar, pero sin acreditar la existencia de un mínimo de culpabilidad y de ánimo defraudatorio, extremo del que en la resolución judicial viene a prescindirse", y que "no se puede por el mero resultado y mediante razonamientos apodícticos sancionar, siendo imprescindible una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que ésta se infiere" (FD 6)» (Sentencia de 6 de junio de 2008 , cit., FD Sexto; reitera dicha doctrina la Sentencia de 6 de noviembre de 2008 (rec. cas. núm. 5018/2006), FD Sexto.[...] «el principio de presunción de inocencia garantizado en el art. 24.2 CE no permite que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable -como ha sucedido en el caso enjuiciado- o la concurrencia de cualquiera de las otras causas excluyentes de la responsabilidad de las recogidas en el art. 77.4 LGT (actual art. 179.2 Ley 58/2003), entre otras razones, porque dicho precepto no agota todas las hipótesis posibles de ausencia de culpabilidad. A este respecto, conviene recordar que el art. 77.4.d) LGT establecía que la interpretación razonable de la norma era, "en particular" (el vigente art. 179.2.d) Ley 58/2003 , dice «entre otros supuestos»), uno de los casos en los que la Administración debía entender necesariamente que el obligado tributario había «puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios»; de donde se infiere que la circunstancia de que la norma incumplida sea clara o que la interpretación mantenida de la misma no se entienda razonable no permite imponer automáticamente una sanción tributaria porque es posible que, no obstante, el contribuyente haya actuado diligentemente» (Sentencia de 6 de junio de 2008 , cit., FD Quinto, in fine; reitera esta doctrina la Sentencia de 29 de septiembre de 2008 (rec. cas. núm. 264/2004), FD Cuarto).»

Es así doctrina reiterada del Tribunal Supremo (por todas, STS de 29 de noviembre de 2010 , FJ 3º) que «la simple afirmación de que no concurre la causa del artículo 77.4, letra d), de la Ley General Tributaria , porque la norma es clara, no permite, aisladamente considerada, fundamentar la existencia de culpabilidad, pues no implica por sí misma el curso de una conducta negligente en el obligado tributario. En primer lugar, porque la claridad de la norma tributaria aplicable no resulta per se suficiente para imponer la sanción. Basta recordar que el artículo 77.4.d) de la Ley General Tributaria establecía que la interpretación razonable de la norma era, «en particular», uno de los casos en los que la Administración debía entender necesariamente que el obligado había «puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios», de donde se infiere que aquella claridad no permite, sin más, imponer automáticamente una sanción tributaria, porque es posible que, a pesar de ello, el contribuyente haya actuado diligentemente (sentencias de 6 de junio de 2008 (casación para la unificación de doctrina 146/04 , FJ 5º, in fine), 29 de septiembre de 2008 (casación 264/04 , FJ 4 º), 6 de noviembre de 2008 (casación 5018/06, FJ 6º, in fine) y 15 de enero de 2009 (casación 4744/04 , FJ 11º, in fine), entre otras). »

Esta misma STS de 29 de noviembre de 2010 , FJ 3º, destaca que « esta misma Sección ha tomado en consideración en muchas ocasiones la ausencia de ocultación a fin de excluir la simple negligencia, condición mínima imprescindible para sancionar (sentencias de 6 de junio de 2008 (casación para la unificación de doctrina 146/04 , FJ 4 º), 27 de noviembre de 2008 (casación 5734/05 , FJ 7 º), 15 de enero de 2009 (casación 10237/04, FJ 13 º) y 15 de junio de 2009 (casación 3594/03 , FJ 8º), entre otras). » Así pues, y como se desprende de la citada jurisprudencia, en relación con el principio de culpabilidad, no basta con explicar y acreditar que se ha cometido en este caso la conducta típica, tipicidad y prueba de la comisión del hecho infractor que no se cuestionan, como tampoco se cuestiona la claridad de la norma que regula la exención subjetiva que el sujeto pasivo manifestó concurrir. Pero con ello no basta para entender que la conducta del sujeto pasivo ha sido culpable ya que ello significaría que cualquier incumplimiento de una norma tributaria se convertiría automáticamente en infracción sancionable, sin tener en cuenta el ánimo del sujeto pasivo al realizar la conducta típica, con olvido del principio de culpabilidad. Pues bien, en atención a la doctrina expuesta, esta Sala ha venido estimando recursos jurisdiccionales contra la imposición de sanciones tributarias cuando pese a no haber existido ocultación y ser clara la norma tributaria incumplida, no existe un juicio de culpabilidad en la resolución sancionadora, ateniéndose la Administración tan sólo al resultado prohibido por el ordenamiento jurídico tributario."

Como ha quedado establecido, la recurrente simuló la operación realmente realizada en 2006 y que perseguía el obligado tributario con la entrega de fondos a los socios (77.531.907,83) en el año 2006, que realmente constituyó una distribución de los beneficios de 2006 y no un préstamo.

Los beneficios obtenidos con los que se dota la RIC no provienen del ejercicio de una actividad económica por parte del obligado tributario.

Pues bien, tales circunstancias determinan el elemento subjetivo de la infracción tributaria.

En cuanto al elemento objetivo:

Artículo 191.1. de la LGT: "Constituye infracción tributaria dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, salvo que se regularice con arreglo al artículo 27 o proceda la aplicación del párrafo b) del apartado 1 del artículo 161, ambos de esta Ley . (...)"

Artículo 191.5. de la LGT "Cuando el obligado tributario hubiera obtenido indebidamente una devolución y como consecuencia de la regularización practicada procediera la imposición de una sanción de las reguladas en este artículo, se entenderá que la cuantía no ingresada es el resultado de adicionar al importe de la devolución obtenida indebidamente la cuantía total que hubiera debido ingresarse en la autoliquidación y que el perjuicio económico es del 100 por ciento."

En conclusión, ha quedado acreditada la comisión de la infracción y elemento de la culpabilidad por lo que debemos confirmar la Resolución impugnada también en este punto.

Sexto.

Procede imposición de costas a la recurrente, conforme a los criterios contenidos en el artículo 139.1 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, por ser la presente sentencia desestimatoria.

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 desestimando el recurso contencioso administrativo interpuesto por INVERSIONES LAS TERESITAS, SL, y en su nombre y representación la Procuradora Sr. D^a María del Carmen Iglesias Saavedra,, frente a la Administración del Estado, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 7 de junio de 2018, debemos declarar y declaramos ser ajustada a Derecho la Resolución impugnada, y en consecuencia debemos confirmarla y la confirmamos, con imposición de costas a la recurrente.

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.