

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-#**

Referencia: NFJ065179

**AUDIENCIA NACIONAL**

Sentencia 499/2016, de 27 de octubre de 2016

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 534/2014

**SUMARIO:**

**Regímenes especiales por razón del territorio. Canarias. Reserva para Inversiones en Canarias (RIC). Promoción inmobiliaria. Aportación de fincas rústicas a una junta de compensación.** Según la resolución del TEAC, para ser promotor es necesario haber iniciado las obras de urbanización y en las escrituras de venta de las parcelas se decía que no se disponía de proyecto ni se había pagado tasa de gestión de licencias, salvo en una de ellas que sí mencionaba disponer de proyecto y pago de licencia. Por esto, el TEAC consideró que la única parcela que estaba afecta era la última, del resto de las parcelas no había actividad económica. No obstante, de acuerdo con las SSTs, entre otras, de 3 de abril de 2014, recurso n.º 6437/2011, (NFJ057850), y de 27 de octubre de 2014, recurso n.º 4428/2012, (NFJ056453), la aportación de terrenos a una junta de compensación, que se encarga de urbanizarlos se considera ejercicio de la actividad de promoción. Además, concurren otras circunstancias que apoyan el reconocimiento del ejercicio de una actividad económica, como que se hiciera constar en las escrituras la calificación urbanística como residencia y que en la memoria de las cuentas anuales se reconociera que se ejercía la actividad de promoción. **Ingresos financieros. Dividendos.** Se excluyen de la RIC los ingresos financieros, a no ser que procedan de la colocación ordinaria de la tesorería. La participación en la entidad de la que proceden los dividendos no constituye un excedente de tesorería [Vid., STS de 23 de enero de 2014, recurso n.º 5172/2011, (NFJ053487)].

**PRECEPTOS:**

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

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

Ley 43/1995 (Ley IS), art. 21.

Ley 19/1994 (Modificación régimen económico y fiscal de Canarias), art. 27.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 105, 179 y 183.

**PONENTE:***Don Jesús María Calderón González.*

Magistrados:

Doña CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA

Don FERNANDO ROMAN GARCIA

Don JESUS MARIA CALDERON GONZALEZ

Don MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA

Doña TRINIDAD CABRERA LIDUEÑA

**AUDIENCIA NACIONAL**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000534 / 2014

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 06257/2014

Demandante: MIRANOCHA, S.L.

Procurador: MANUEL ALVAREZ BUYLLA BALLESTEROS

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

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

**S E N T E N C I A N.º:**

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA  
D<sup>a</sup>. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA  
D. FERNANDO ROMÁN GARCÍA  
D<sup>a</sup>. TRINIDAD CABRERA LIDUEÑA

Madrid, a veintisiete de octubre de dos mil dieciséis.

Visto el recurso contencioso-administrativo que ante esta Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional y bajo el número 534/2014 , se tramita a instancia de MIRANOCHA, S.L., entidad representada por el Procurador don Manuel Álvarez Buylla Ballesteros, contra resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 11 de septiembre de 2014, relativa a Impuesto sobre Sociedades, liquidación y sanción, ejercicio 2006 ; y en el que la Administración demandada ha estado representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado, siendo la cuantía del mismo de 196.850,74 euros.

### ANTECEDENTES DE HECHO

#### Primero.

La parte indicada interpuso, en fecha 5 de diciembre de 2014, este recurso respecto de los actos antes aludidos, admitido a trámite y reclamado el expediente administrativo, se entregó éste a la parte actora para que formalizara la demanda, lo que hizo en tiempo; y en ella realizó una exposición fáctica y la alegación de los preceptos legales que estimó aplicables, concretando su petición en el suplico de la misma, en el que literalmente dijo:

"SUPLICO A LA SALA: Que habiendo por presentado este escrito con sus copias y con el correspondiente expediente administrativo que se devuelve, se sirva admitirlo y unirlo a los autos de su razón; tenga por deducido en tiempo y forma ESCRITO DE DEMANDA, entregándose copias de la misma a las restantes partes personadas; y, previos los trámites legales oportunos, dicte Sentencia en su día por la que, estimando nuestro recurso contencioso-administrativo, se sirva:

a) Anular, declarando contraria a derecho, la Resolución dictada por el TEAC el 11/09/2014 (RG 2839/2014), que desestimó el recurso de alzada interpuesto contra la Resolución del TEAR de 30/03/2012, y anular, en consecuencia, el acuerdo de liquidación y la sanción impuesta por la Dependencia Regional de Inspección de la AEAT de Canarias correspondientes al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2006 que fueron impugnados y que no fueron anulados por el TEAC.

b) Condenar expresamente en costas a la Administración demandada para el caso de oponerse a la demanda en los términos previstos en el artículo 139 de la Ley reguladora de esta Jurisdicción ."

### **Segundo.**

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

"SUPLICA A LA SALA que, tenga por presentado este escrito, se sirva admitirlo, tenga por contestada demanda, y tras los trámites oportunos, dicte sentencia desestimando el mismo y declarando la conformidad a Derecho de la resolución recurrida."

### **Tercero.**

No habiéndose recibido el pleito a prueba, siguió el trámite de Conclusiones, a través del cual las partes por su orden, han concretado posiciones y reiterado sus respectivas pretensiones, tras lo cual, quedaron los autos pendientes de señalamiento, lo que se hizo constar por medio de diligencia de ordenación de 1 de septiembre de 2015, y finalmente, mediante providencia de 26 de septiembre de 2016 se señaló para votación y fallo el 20 de octubre de 2016, fecha en la que efectivamente se deliberó y votó.

### **Cuarto.**

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

## **FUNDAMENTOS JURÍDICOS**

### **Primero.**

El presente recurso contencioso administrativo se interpone por la representación de la entidad MIRANOCHA, S.L. contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 11 de septiembre de 2014, estimatoria parcial del recurso de alzada formulado contra resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Canarias de fecha 30 de marzo de 2012, expedientes nº NUM000 y NUM001 , referidos al Impuesto sobre Sociedades y sanción, ejercicio 2006 y cuantía de 196.850,75 euros.

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

PRIMERO: Con fecha 23 de septiembre de 2009 la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la A.E.A.T. de Canarias incoó a la entidad reclamante acta A02 (de disconformidad), número NUM002 , por el concepto y periodo de referencia.

La fecha de inicio de las actuaciones fue el 13/02/09 y a los efectos del plazo máximo de duración de las actuaciones establecido en el artículo 150 de la Ley 58/2003 , del tiempo total transcurrido hasta la fecha del acta no se deben computar 11 días por dilaciones imputables al sujeto pasivo.

Las actuaciones de carácter parcial se han limitado a la comprobación de la aplicación del régimen fiscal previsto en el Capítulo VIII del Título VII del TRLIS y al cumplimiento de las obligaciones de la Reserva para Inversiones en Canarias (RIC).

La actividad desarrollada por el obligado tributario fue la de "Alojamientos turísticos extrahoteleros" clasificada en el epígrafe del IAE 685.

El obligado tributario presentó declaración-liquidación por el Impuesto sobre Sociedades (IS) del ejercicio comprobado declarando una base imponible de 214.787,75 euros. El obligado tributario ha dotado la RIC por importe de 883.058,88 euros y se ha aplicado la deducción por doble imposición de dividendos.

Como consecuencia de las actuaciones de comprobación e investigación se regulariza la dotación a la Reserva para inversiones en Canarias (RIC) efectuada por la entidad en el ejercicio 2006 por importe de 883.058,88 euros. La Inspección no considera aptos para dotar la RIC los beneficios derivados de la venta de los terrenos (no provienen de una actividad empresarial) ni del cobro de dividendos por lo que no admite el ajuste extracontable negativo practicado por el obligado tributario en la base imponible en concepto de RIC.

SEGUNDO: Previo informe de la Inspección y transcurrido el plazo para presentar alegaciones, el Inspector Regional dictó, el 8 de febrero de 2010, acuerdo de liquidación por importe de 176.872,89 euros (cuota: 152.893,71 euros; intereses de demora: 23.979,19 euros). Dicho acuerdo fue notificado a la interesada el 12 de febrero de 2010.

TERCERO: En cuanto al expediente sancionador, previa autorización de inicio, se instruyó expediente sancionador por infracción tributaria en relación con los hechos regularizados. El 23 de septiembre de 2009 se le comunica el inicio del mismo y la propuesta de resolución. La entidad presentó alegaciones.

Con fecha 8 de febrero de 2010, se dictó acuerdo de imposición de sanción por importe de 19.977,85 euros, que fue notificado al interesado el 12 de febrero de 2010.

En el mencionado acuerdo se consideró que se han producido las infracciones tributarias consistentes en dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria y no declarar correctamente la renta neta, infracciones tipificadas en los artículos 191 y 195 de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT), calificando la primera como leve y la segunda como grave.

La cuantía de la sanción asciende a 10.756,07 €, la correspondiente a la infracción del artículo 191 de la LGT, y de 9.221,78 € la del artículo 195, siendo sus porcentajes del 50% y del 15% respectivamente.

CUARTO: Contra los referidos Acuerdos de Liquidación y sanción la interesada interpuso sendas reclamaciones económico-administrativas ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias, tramitándose con los números de registro NUM003 y NUM004.

Puesto de manifiesto los expedientes y tras formular alegaciones la interesada, el Tribunal Regional, en sesión celebrada, el 30 de marzo de 2012, acuerda desestimar las reclamaciones interpuestas confirmando los actos impugnados.

Dicha resolución es notificada a la entidad reclamante el 17 de abril de 2012.

QUINTO: Disconforme con dicha resolución la interesada interpuso, el 16 de mayo de 2012, recurso de alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, en el que se formulan, en síntesis, las siguientes alegaciones:

1) Entiende que la actividad que realiza tiene la consideración de empresarial y así se desprende de su probada y acreditada participación en la Junta de Compensación de Playa Blanca a lo que hay que añadir que tal consideración de empresarial fue admitida y consentida por la Administración Tributaria en actuaciones de comprobación referidas al IS de los ejercicios 1995 a 1998, en relación con otra promoción inmobiliaria.

2) Sobre el beneficio obtenido que se dotó la RIC señala que el mismo no deriva de la venta de los terrenos rústicos sino de la venta de parcelas susceptibles de edificación en que dichos terrenos rústicos se transformaron debido a las obras de urbanización realizadas a través de la Junta de Compensación de Playa Blanca, circunstancia ésta que no se ha tenido en cuenta ni por la Inspección ni por el Tribunal Regional.

En el 2002 lo que adquiere es una porción de terreno de naturaleza rústica pero en 2006 lo que vende, según escrituras de venta, es un porcentaje en las parcelas en que dichos terrenos se convirtieron merced a las obras de urbanización realizadas a través de la Junta de Compensación a la que se aportaron los terrenos rústicos en su día adquiridos.

En definitiva, queda acreditado que sobre los terrenos rústicos se realizaron obras de urbanización legalmente autorizadas y convertidos en parcelas edificables por lo que procede aplicar el beneficio obtenido para la dotación de la RIC.

3) Reitera su condición de promotor debido a que asumió los riesgos de un empresario igual que si hubiera subcontratado la urbanización con otra sociedad en lugar de encargarla a una Junta de Compensación por lo que los beneficios obtenidos por la venta de las parcelas han de considerarse afectos a una actividad empresarial siendo aptos para la dotación de la RIC.

4) Respecto a lo afirmado por el Tribunal Regional en relación con el hecho de que sobre las parcelas vendidas no se realizó ningún tipo de obras, se remite a lo expuesto en las presentes alegaciones que desvirtúan la afirmación realizada sin que tampoco quepa la apelación que realiza sobre la existencia de local y personal para la consideración de actividad empresarial puesto que en ningún momento del procedimiento de comprobación se cuestionó este hecho.

5) Sobre la sanción impuesta dice que se ha presentado una declaración veraz y completa y que, además, existe una interpretación razonable de la norma debiéndose declarar la improcedencia de la sanción impuesta.

SEXTO: En fecha 11 de septiembre de 2014, el Tribunal Económico Administrativo Central (en adelante TEAC) estimó parcialmente el recurso de alzada en los siguientes términos, resolución contra la que se interpone el presente recurso:

"EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, en SALA, en el presente recurso de alzada, ACUERDA: Estimarlo en parte, anulando el acuerdo de liquidación tributaria subyacente y la sanción impuesta y ordenando la practica de una nueva liquidación y sanción según los términos previstos en los Fundamentos de Derecho Cuarto y Sexto."

### Segundo.

La recurrente aduce los siguientes motivos de impugnación:

- Carácter empresarial de los Beneficios derivados de la venta de las parcelas resultantes de la aportación de fincas rústicas a la Junta de Compensación y su aptitud para dotar la RIC con cargos a ellos.
- Sobre el beneficio procedente de los dividendos percibidos por la participación de su representada en el capital de la entidad "Fomento de Inversiones Inmobiliarias, S.L." y su aptitud para dotar la RIC con cargo a ellos.
- Improcedencia de la sanción impuesta.

### Tercero.

El primer motivo del recurso versa sobre el carácter empresarial de los beneficios derivados de la venta de las parcelas resultantes de la aportación de fincas rústicas a la Junta de Compensación y su aptitud para dotar la RIC con cargo a ellas.

Cita la sentencia de esta Sala y Sección, de 20 de junio de 2012 , confirmada por el Alto Tribunal en STS de 3 de abril de 2014 , en las que se considera que la aportación de terrenos a una Junta de Compensación constituye una actividad económica, manifestando que la Inspección de Tribunales en un caso idéntico mantiene una postura radicalmente distinta.

Invoca también las STS de 20 de noviembre de 2012, RC 1316/2010 y 4 de noviembre de 2013, RC 6388/2011 .

Expone que la condición de promotor ha de predicarse del dueño del inmueble que encargó la urbanización a la Junta de Compensación, constituida también por ella misma, por lo que los beneficios procedentes de la venta de las parcelas han de considerarse afectos funcional y directamente a una actividad empresarial y por tanto aptos para la dotación de la RIC, recalcando que el beneficio dotado no deriva de la venta de dichos terrenos rústicos, sino de la venta de parcelas susceptibles de edificación en que dichos terrenos se transformaron, realizados por la recurrente a través de dicha Junta de Compensación.

Se remite a la escritura de adquisición de terrenos rústicos y a las pertinentes escrituras de venta, invocando, además, la sentencia de esta Sala de 3 de diciembre de 2009 , referida a otra promoción realizada por el demandante.

El TEAC, enjuicia esta cuestión en su Fundamento de Derecho Segundo de su resolución, págs 8 a 10, Tercero y Cuarto, en los siguientes términos:

## "SEGUNDO (...)

Así pues, habida cuenta de la finalidad de la norma, que no es otra que incentivar la reinversión de los beneficios obtenidos en actividades productivas sitas en Canarias, parece evidente que sólo los beneficios procedentes de la titularidad de activos que estén relacionados con el desarrollo en Canarias de actividades económicas, empresariales o profesionales, deberán beneficiarse de la aplicación de la RIC, no debiendo extenderse dicho régimen a los beneficios que, procediendo de la mera titularidad de activos, no estén relacionados con el desarrollo de las mencionadas actividades económicas.

Por ello la RIC, conceptuada como un importante estímulo fiscal a la realización en Canarias de actividades económicas que fomenten la creación de riqueza y el desarrollo económico de las Islas, y que implica la no tributación de hasta el 90% de los rendimientos obtenidos por ellas, exige que exclusivamente se beneficien de su aplicación las ganancias obtenidas en la realización de actividades económicas, empresariales o profesionales.

Así pues, en el caso que nos ocupa, en cuanto no se pueda considerar que el beneficio declarado por la entidad recurrente procedente de la venta de las parcelas en cuestión derivó de la realización de una "actividad económica", no podrá acogerse a la Reserva para Inversiones en Canarias dicho beneficio.

Manifestó la inspección al respecto en el acuerdo de Liquidación que aquí nos ocupa, lo siguiente:

"...se reconoce el carácter de promotores a sus partícipes, a efectos de la calificación de los beneficios generados con la posible venta de las parcelas una vez urbanizadas por la intervención de la Junta. Es decir, en consonancia con la generalizada doctrina administrativa al respecto, refrendada por los tribunales, de que para ser considerado promotor (sobre parcelas de terreno), deben haberse realizado obras de urbanización en ellas.

Como ha quedado acreditado en el expediente, en el caso del obligado tributario, ello no es así. El contenido de las escrituras de compraventa es revelador al respecto. Aún no se ha iniciado obra de urbanización alguna en las parcelas enajenadas. Ello significa que lo único que se ha producido en el presente caso es la aportación del terreno original a la Junta de Compensación, terreno que tampoco había sido sometido a transformación alguna desde su adquisición, y la asignación de las correspondientes parcelas por parte de dicha Junta, y antes de desarrollar el papel urbanizador que la caracteriza, dichas parcelas recibidas en asignación son enajenadas por el obligado tributario sin haber sido sometidas, por lo tanto, a transformación alguna (entiéndase, obras de urbanización). En tales circunstancias, resulta obvio que no existe doctrina alguna de ningún órgano de revisión, ni de la Dirección General de Tributos, que otorgue al contribuyente la cualidad de "promotor", habida cuenta de la ausencia total de una actuación verdaderamente tendente a iniciar una promoción -es decir, el inicio de obras tangibles-, dentro de lo cual no se admite la mera obtención de licencias, proyectos, recalificaciones, reparcelaciones, estudios geológicos, etc, con arreglo a la doctrina general existente al respecto (pudiéndose citar DGT CV 0768-06, CV 0856-05, CV 0770-06, CV 0771-06, CV 0773-06, CV 077506, CV1840-05, CV 0094-- 05, de las que se extrae aquellas actividades que no se consideran promoción y que ésta se considera' producida cuando se hayan iniciado materialmente las obras).

Sólo cabría analizar si las enajenaciones de parcelas podrían considerarse como una actividad de compraventa de inmuebles, pero no existe elemento de prueba alguno que contemple que se disponga de la estructura empresarial mínima que se dedique a tal actividad. La entidad ni siquiera se encuentra dada de alta en el epígrafe correspondiente de IAE. Recordemos que el obligado tributario se dedica a la explotación turística, y la, única intervención en materia inmobiliaria parece ser la ubicada en la calle Isla de Cuba, en relación a unos garajes, varios años antes de 2006. No existe ninguna continuidad, ni habitualidad en el posible desarrollo de una actividad separada de índole inmobiliario a nivel de compraventa, sin que la pertenencia de Don Porfirio a consejo de administración de otras entidades como "Promociones Sotavento S" o " Fomento de Inversiones Inmobiliarias SA", o la titularidad de una participación accionaria en esta última entidad, represente actividad promotora de ningún tipo en el seno de "Miranocha SL.

Por lo tanto, el beneficio obtenido en la venta de las parcelas no proviene de actividad económica alguna, sino de la mera titularidad de un patrimonio inmobiliario que se enajena sin haber sido sometido a ninguna transformación sustancial de carácter urbanizador. Por ello, se ratifica que tal beneficio no es apto como base de dotación a RIC. "

TERCERO: Por tanto, procede analizar en el caso que nos ocupa si la transmisión de las parcelas llevada a cabo por el obligado tributario debe calificarse como realizada o no en el seno de la actividad económica ejercida por el mismo.

Los hechos que constan en el expediente son:

1. En el ejercicio 2006 la sociedad dotó la RIC por importe de 883.058,88 euros.

El beneficio contable de dicho ejercicio con cargo al cual se dota la RIC es de 1.090.196,15 euros. Dicho beneficio procede, entre otros, de los siguientes ingresos:

- De los ingresos de explotación, 1.108.390,81 euros, proceden de la venta de unos terrenos (parcelas NUM005 , NUM006 , NUM007 , NUM008 y NUM009 ) resultantes del proyecto de Compensación del Plan Parcial Playa Blanca, dentro del Plan General de Ordenación Urbana del municipio de Yaiza, en virtud de mandamiento expedido por el indicado Ayuntamiento con fecha 17/01/2005.

- De los ingresos financieros, 153.421 euros, proceden del cobro de unos dividendos por las participaciones que tiene en la sociedad Fomento de Inversiones Inmobiliarias SA.

2. El 11-01-2002 adquiere dos porciones de terrenos sitas en el termino municipal de Yaiza. El precio de la compraventa es de 73.704,97 euros. En la escritura de compra consta que "las fincas de dicha sociedad transmitidas hoy, se encuentran dentro del Plan Parcial Playa Blanca, tal y como lo enseña el plano pericial adjunto que se une copia del mismo" (estipulación quinta de la escritura publica de fecha 11-01-2002).

En diligencia nº 6 el representante del obligado tributario aporta un escrito en el que manifiesta que Miranocha SL adquirió en el año 2002 un terreno de 16.915 m2 en la zona de PLAYA000 . Dicha adquisición le otorgó determinada participación en múltiples parcelas de la Junta de Compensación del Plan Parcial Playa Blanca, ejecutado sobre una superficie aproximada de 1.500.000 m2.

3. La entidad contabiliza la adquisición de estos terrenos en la cuenta 2210012 de inmovilizado.

4. El 7 de febrero de 2003 el Ayuntamiento de Yaiza aprueba con carácter definitivo los estatutos y bases de actuación del Plan parcial Playa Blanca.

El 8 de abril de 2003 se constituye la Junta de Compensación del plan Parcial Playa Blanca. Miranocha SL no desempeñó en la Junta tareas directivas o gestoras.

5. La entidad esta dada de alta en el epígrafe de IAE 685: Alojamientos Turísticos Extrahoteleros.

El objeto social que consta en la Memoria de las Cuentas Anuales de 2006 es el de "adquisición, dirección, gestión, administración, organización técnica de establecimientos y o empresas turísticas. Durante los últimos ejercicios ha desarrollado paralelamente la actividad de promoción inmobiliaria".

6. En diciembre de 2006 la entidad contabiliza la venta de las siguientes parcelas resultantes del proyecto de Compensación del Plan Parcial Playa Blanca:

- El 4-12-2006 contabiliza en la cuenta 7010000 la venta de las parcelas NUM005 , NUM006 , NUM007 (porcentaje de participación 16,50%).

Dicha venta se formaliza en escritura pública de fecha 29-11-2006. En la escritura (que obra en el expediente) consta que las fincas objeto de la misma se venden con el uso especificado y exclusivamente los derechos edificatorios recogidos en la misma.

En el otorgar segundo de dicha escritura se establece lo siguiente:

La venta de la parcela NUM007 (finca registral NUM010 ) se efectuó en la situación y con las características que posee la finca actualmente, es decir, se incluye en el precio de la venta el proyecto Básico, la licencia concedida por el Ayuntamiento con las tasas municipales pagadas y la urbanización que corresponda a las citadas parcelas. Los gastos por estos conceptos serán asumidos por la parte vendedora; por ello son de su cargo los impuestos y tasas correspondientes a las liquidaciones tributarias establecidas por el Ayuntamiento para el Proyecto Básico y la obtención de la Licencia, así como el proyecto y ejecución de la urbanización. El resto de trámites necesarios para su posterior desarrollo serán de cuenta y cargo de la parte compradora.

En cuanto a las fincas NUM005 y NUM006 (fincas registrales NUM011 y NUM012 ), se transmiten sin proyecto técnico de construcción, por lo que no se ha pagado por ellas ningún importe de tasa de gestión de

licencias, por lo que carecen de licencias de edificación siendo todos los tramites necesarios para el desarrollo de las mismas por cuenta y cargo de la parte compradora".

- El 4-12-2006 contabiliza en la cuenta 7010000 la venta de la parcela NUM008 (porcentaje de participación 4,76%).

Dicha venta se formaliza en escritura pública de fecha 13-12-2006; Según consta en la escritura pública se venden las participaciones que a los vendedores les corresponden (el porcentaje de participación de Miranocha es del 4,76%) y se vende exclusivamente los derechos edificatorios.

En la estipulación primera de dicha escritura se establece lo siguiente:

"La participación de la parcela que se vende no dispone de proyecto, ni se ha pagado por ella ningún importe por tasa de gestión de licencias, por lo que carece de licencia de edificación, siendo todos los trámites necesarios para el desarrollo de las mismas por cuenta y cargo de la parte compradora.

La parte compradora exime y exonera a la parte vendedora de cualquier tipo de responsabilidad derivada de la elaboración y desarrollo del proyecto Técnico de Edificación....".

- El 15-12-2006 contabiliza en la cuenta 7010000 la venta de la parcela NUM009 (porcentaje de participación 16,5%).

Dicha venta se formaliza en escritura pública de fecha 28-12-2006; Según consta en la escritura pública se vende exclusivamente los derechos edificatorios.

En la estipulación primera de dicha escritura se establece lo siguiente:

"La parcela que se vende no dispone de proyecto, ni se ha pagado por ella ningún importe por tasa de gestión de licencias, por lo que carece de licencia de edificación, siendo todos los trámites necesarios para el desarrollo de las mismas por cuenta y cargo de la parte compradora

La parte compradora exime y exonera a la parte vendedora de cualquier tipo de responsabilidad derivada de la elaboración y desarrollo del proyecto Técnico de Edificación ..."

Según consta en las escrituras públicas de ventas, de las cinco parcelas transmitidas por Miranocha SL en el ejercicio 2006 la única que dispone de proyecto y por la que se han pagado las tasas por licencias es por la parcela NUM007 . Por el resto de las parcelas no se dispone de proyecto ni consta que se haya pagado importe alguno.

CUARTO: Pues bien, como se ha indicado, la cuestión planteada se centra en determinar si Miranocha SL realizó o no una actividad económica a los efectos de determinar si el beneficio obtenido por la venta de las parcelas aquí cuestionadas puede servir de base para la dotación de la RIC de acuerdo con el artículo 27 de la ley 19/94 .

La entidad reclamante entiende que realiza una actividad de promoción inmobiliaria y que los terrenos aportados a la Junta de compensación se han vendido una vez realizadas las transformaciones y obras necesarias para la urbanización.

Es criterio de este Tribunal expuesto en resoluciones tales como las de 01-03-2012 (RG 3595/10 y RG 4050/10) y 26-04-2012 (RG 4832/10, RG 4833/10 y RG 4834/10) la posibilidad de apreciar la existencia de actividad económica incluso antes del inicio de ejecución material de las obras, y así en dichas resoluciones, tras reproducir la definición que de rendimientos de actividad económica da el artículo 25.1 del TRLIRPF se dice:

"Esto es, si el ejercicio de una actividad económica está normalmente configurado como una cadena de actuaciones ("ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos") tendentes a "intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios", es claro que las actuaciones realizadas por P hasta su disolución constituyen eslabones de dicha cadena, debiendo por tanto tributar como entidad que ejerce "actividad económica" (y cuyo activo, por tanto, está afecto a la misma). Y dichas acciones realizadas por P comienzan ya antes de la adquisición de las acciones de la entidad por los ahora reclamantes, se intensifican tras dicha adquisición de acciones, y continúan con posterioridad a la disolución de la sociedad si bien bajo la forma de comunidad de bienes.

Y no es obstáculo para llegar a la conclusión anterior el hecho de que no se hubieren iniciado materialmente las obras al tiempo de la disolución de la entidad pues como dice la SAN de 20-10-2011 (rec. n°. 470/2008 ):

"En último termino, estima la Sala que no puede identificarse, como pretende la recurrente, el momento de afección de los terrenos a la actividad empresarial de promoción inmobiliaria con el inicio de las obras de urbanización, pues el desempeño de dicha actividad empresarial es anterior al inicio de las obras de promoción, siendo así que, como se ha expuesto, se sitúa, en el caso que se enjuicia, en el acto de constitución y aportación a la sociedad, de forma que con independencia del momento concreto en que se hayan iniciado las obras de promoción, lo que resulta evidente, a juicio de la Sala, es que dicha actividad se venía desarrollando por la sociedad desde su inicio, pues incluso la referida actividad requiere una serie de actos previos -fases previas a la ejecución material- al inicio de las obras que, indudablemente, deben calificarse de actividad de promoción".

En igual sentido se ha pronunciado el Tribunal Supremo ( TS) en sentencia de 3 de abril de 2014 (recurso nº 6417/2011 ) donde afirma que:

...no puede identificarse, como pretende la recurrente, el momento de afección de los terrenos a la actividad empresarial de promoción inmobiliaria con el inicio de las obras de urbanización, pues el desempeño de dicha actividad empresarial es anterior al inicio de las obras de promoción, siendo así que se sitúa, en el caso que se enjuicia, en el acto de constitución y aportación a la sociedad, de forma que, con independencia del momento concreto en que se hayan iniciado las obras de promoción, lo que resulta evidente, como apreció la Sala de instancia, es que dicha actividad se venía desarrollando por la sociedad desde su inicio, pues incluso la referida actividad requiere una serie de actos previos --fases previas a la ejecución material-- al inicio de las obras que, indudablemente, deben calificarse de actividad de promoción'

También se dice en la citada sentencia del TS que "la mera aportación de terrenos a varias juntas de compensación en ejecución del planeamiento no determina el desarrollo de una actividad económica".

Pues bien, en el caso que nos ocupa, de las cinco parcelas vendidas (parcelas NUM005 , NUM006 , NUM007 , NUM008 y NUM009 ) la única parcela en la que, conforme el criterio expuesto, cabe apreciar que está afecta a una actividad económica de promoción inmobiliaria realizada por Miranocha SL es en la parcela NUM007 pues consta en la escritura pública que "La venta de la parcela NUM007 (finca registra! NUM010 ) se efectuó en la situación y con las características que posee la finca actualmente, es decir, se incluye en el precio de la venta el proyecto Básico, la licencia concedida por el Ayuntamiento con las tasas municipales pagadas y la urbanización que corresponda a las citadas parcelas. Los gastos por estos conceptos serán asumidos por la parte vendedora; por ello son de su cargo los impuestos y tasas correspondientes a las liquidaciones tributarias establecidas por el Ayuntamiento para el Proyecto Básico y la obtención de la Licencia, así como el proyecto y ejecución de la urbanización "

Respecto el resto de las parcelas vendidas (parcelas NUM005 , NUM006 , NUM008 y NUM009 ) de los datos que obran en el expediente resulta claro que se han vendido antes de comenzar la actividad urbanizadora habiéndose limitado la actividad de la reclamante a la entrega de los terrenos a la Junta de Compensación. Ninguna actividad económica de promoción inmobiliaria cabe atribuir a la reclamante en estas parcelas, conforme el criterio expuesto, pues en las escrituras publicas de venta consta que "La parcela que se vende no dispone de proyecto, ni se ha pagado por ella ningún importe por tasa de gestión de licencias, por lo que carece de licencia de edificación, siendo todos los trámites necesarios para el desarrollo de las mismas por cuenta y cargo de la parte compradora".

Por otro lado hay que tener en cuenta que la entidad no está dada de alta en el epígrafe del IAE de promoción inmobiliaria de edificaciones y que contabilizó como inmovilizado en sus balances todos los inmuebles controvertidos y aunque es cierto que estos hechos no implican que la entidad no realizara una actividad económica de promoción inmobiliaria sí constituyen indicios relevantes, junto al resto de datos obrantes en el expediente, de que en dichas parcelas no se ha realizado una actividad económica de promoción inmobiliaria por Miranocha SL.

Y tampoco existe actividad empresarial de compraventa de inmuebles tal y como consta en el acuerdo de liquidación sin que por otra parte la entidad haya aportado prueba alguna de la existencia de local y empleado en los términos del artículo 25 del TRLIRPF, al que se remite el 61.1.a) del TRLIS a los efectos de determinar cuando existe actividad económica de compraventa de inmuebles.

La documentación aportada por la reclamante al Tribunal Regional resulta insuficiente para acreditar que realizase una actividad de promoción inmobiliaria de las parcelas NUM005 , NUM006 y NUM009 . Así la copia de la factura de los honorarios de arquitecto es del año 2005 y se refiere a una obra situada en la PLAYA001 , un proyecto situado en la CALLE000 de San Bartolomé de Tirajama. Y respecto de las facturas emitidas por la entidad Horinsa no se indica a que parcela corresponde por lo que bien pudieran referirse a la parcela NUM007 puesto que en la

escritura de venta de la misma consta que en el precio de venta se incluye el proyecto Básico, la licencia concedida por el Ayuntamiento con las tasas municipales pagadas y la urbanización que corresponda a la citada parcela asumiendo la parte vendedora (Miranocha) estos gastos, además, la cuota de participación de Miranocha que figura en estas facturas (1,361%) es similar a la que consta en la escritura de venta de la finca NUM007 (1,89%).

Por lo expuesto y a modo de resumen debe señalarse que únicamente cabe considerar que Miranocha SL ha realizado una actividad económica de promoción inmobiliaria en la parcela NUM007 siendo por tanto el beneficio obtenido por la venta de la misma apto para dotar la RIC. Por el contrario, respecto de las restantes parcelas vendidas (parcelas NUM005 , NUM006 , NUM008 y NUM009 ) la entidad no ha realizado una actividad económica de promoción inmobiliaria por lo que el beneficio obtenido por la venta de las mismas no es apto para dotar la RIC."

Pues bien, para iniciar el examen de este primer motivo del recurso debemos reproducir la STS de 28 de septiembre de 2016, RCU 3334/2015 , que aunque referida a una sociedad patrimonial es harto relevante, pues recoge la doctrina jurisprudencial, incluida la STS de 3 de abril de 2014 , citada por la recurrente, sobre cuándo estamos en presencia de una actividad de promoción inmobiliaria encontrándonos también con una aportación a una Junta de Compensación que actúa con el carácter de fiduciaria, declarando al respecto el Alto Tribunal:

" PRIMERO. Conviene, ante todo, tener en cuenta, los hechos que fueron tenidos en cuenta por la Inspección para considerar que la entidad recurrente no podía acogerse al régimen especial de sociedades patrimoniales por el que había tributado en el ejercicio de 2004, porque más del 50% de su activo estaba afecto a la actividad económica de promoción inmobiliaria. Estos hechos fueron los siguientes:

1. La sociedad fue constituida mediante escritura de fecha 19 de junio de 2001, siendo su objeto social según los estatutos, entre otras actividades: " La tenencia, adquisición, construcción, arrendamiento, explotación, enajenación y administración de fincas urbanas y rústicas, la promoción inmobiliaria y la compra y venta de viviendas y locales en general".

El obligado tributario figuraba dado de alta en el epígrafe 834 del IAE " Servicios de la Propiedad Inmobiliaria e Industria" desde el 1 de abril de 2002, dándose de alta posteriormente en el ejercicio 2008 en el epígrafe 833.1 "Promoción inmobiliaria de terrenos" y en el epígrafe 151.4 " otras producciones de energía".

2. Con fecha 15 de julio de 2004, la entidad vende a la sociedad Hergumar La Vega, SA, la participación indivisa que tenía sobre determinadas fincas derivadas de la adjudicación que se le hizo en el Proyecto de Actuación Sector 2- La Cañada- Villanubla ( Valladolid), publicado en el Boletín Oficial de la Provincia de Valladolid en la fecha de 16 de junio de 2004, fincas que se encontraban dentro del Plan Parcial del Sector de suelo urbanizable Residencial " DIRECCION001 ".

La entidad figuraba entre los promotores del Proyecto de actuación por el sistema de concierto, y las fincas provenían de la compra realizada el 25 de octubre de 2002 a la sociedad Cerámica Nueva del Duero, SA, de una participación indivisa de una finca rústica.

3. La sociedad conservó parcelas incluidas dentro de los referidos Planes de Actuación con un valor contable de 32.134,44 euros.

4. Con fecha 16 de noviembre de 2004 la entidad vende a Invercadiz, SL, una parcela resultante de la parcelación del sector A.S.H UA zona A- izquierda, sita en Zaratán, Valladolid.

5. Lavall, XXI poseía otra parcela perteneciente a la Junta de compensación del SAU del Municipio de Arroyo de la Encomienda que tenía carácter fiduciario, habiendo sido adquirida en tres operaciones, la primera en el ejercicio 2002. La Junta de Compensación se había constituido el 4 de junio de 2004 y la entidad había abonado los gastos de urbanización en los ejercicios 2006 y 2007.

6. El obligado tributario adquirió en el ejercicio 2004 una participación del 20% en la sociedad Promociones Villas de Nubla, SL, dada de alta en los epígrafes del IAE 833.1. "Promoción Inmobiliaria de Terrenos" y 833.2 " Promoción inmobiliaria de edificaciones".

7. En la escritura de compraventa otorgada a favor de Hergumar La Vega, SA, se manifiesta que la operación es empresarial, sujeta al IVA.

8. El propio obligado indicó en sus cuentas anuales depositadas en el Registro Mercantil que su actividad económica durante el ejercicio 2003 fue de "promoción inmobiliaria", y durante los años 2004 y 2005 de "Promoción y venta de edificaciones".

SEGUNDO. La sentencia confirma la conclusión de la Inspección de que la entidad había llevado a cabo una actividad económica de promoción inmobiliaria, teniendo en cuenta la venta efectuada a la sociedad Hergumar La Vega, SA, aunque al tiempo de la transmisión no se hubieran iniciado las obras materiales de urbanización, y la existencia de parcelas aportadas a la Junta de compensación del Municipio de Arroyo de la Encomienda, aunque la formal incorporación como socia no se verificase hasta la fecha en que se documentó la compraventa previa mediante escritura de 5 de febrero de 2006.

Contra la referida sentencia se interpone recurso de casación para unificación de doctrina, considerando la parte que la cuestión que se plantea es la relativa a si para que se considere que un activo, en concreto terrenos, está sujeto a actividad económica es preciso que opere - o no- una transformación física y jurídica de los mismos, a los efectos de poder acogerse al régimen especial que regulaba el art. 61 del Texto Refundido de la ley del Impuesto sobre Sociedades , aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

Se aporta como sentencia de contraste la dictada en fecha 24 de marzo de 2010 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del Principado de Asturias , que declaró en relación a una entidad, que se había acogido al régimen especial en la declaración de 2003, que no desarrollaba actividad económica alguna al dedicarse exclusivamente a la compra y venta de terrenos, y no a la promoción inmobiliaria, por no haber impulsado, programado o financiado ni una sola obra de edificación.

La parte considera especial clarificar si la transformación ha de ser tanto física como jurídica, para que pueda hablarse propiamente de promoción inmobiliaria, y de ahí que interese un pronunciamiento de que la promoción inmobiliaria consiste en el desarrollo urbanístico del suelo para poner en el mercado inmobiliario parcelas que antes no estaban en el mismo por sus condiciones tanto físicas como jurídicas. (...)

(...) CUARTO. Ciertamente el supuesto fáctico que contempla la sentencia de contraste es muy distinto al que se examinó por la sentencia impugnada, y que en base a las circunstancias que tiene en cuenta le lleva a concluir que la actividad de la recurrente era la de promoción inmobiliaria, al existir una ordenación por cuenta propia de medios productivos, viniendo a admitir que, en relación con esta actividad, no han de cumplirse los requisitos del apartado 2 del art. 25 del Texto Refundido del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas , que se refiere a las actividades de arrendamiento y compraventa de inmuebles, actividades distintas de la promoción inmobiliaria.

En todo caso, y aunque se aceptase la identidad de situaciones pretendida, y la existencia de contradicción en relación a la necesidad del inicio de ejecución material de la urbanización para que pueda hablarse de actividad de promoción inmobiliaria, no cabría aceptar como correcta la doctrina de la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, si existen circunstancias singulares que permiten concluir que la verdadera actividad desarrollada es la de promoción inmobiliaria.

Así lo hemos reconocido en la reciente sentencia de 26 de febrero de 2015, cas. 3263/2012 , en la que declaramos, frente a la alegación de la entidad de que sólo se podrá considerar iniciada la actividad de promoción inmobiliaria cuando comienza la transformación física del terreno, de acuerdo con la doctrina mantenida por la Dirección General de Tributos, consultas V 1536/2005, de 22 de julio, V- 1840/2005, de 20 de septiembre, V 1505/2008, de 13 de julio, lo siguiente:

"Hemos afirmado en la sentencia de 3 de abril de 2014 ( casación 6437/11 , FJ 7º), que 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, y que habrá de atenderse a las circunstancias de cada caso para concluir si ha habido giro económico y, por lo tanto, si los activos están 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.

El mismo criterio se sigue en la reciente sentencia de 27 de octubre de 2014, (casación. 4428/2012 en un supuesto de aportación de terrenos por una sociedad para su urbanización ( todo su activo) y que, por virtud de la operación de ejecución urbanística, se transformaron en parcelas que enajenó, importando poco 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.

En suma con arreglo al artículo 75. 1a) de la ley de 1995, (61.1 a) del texto refundido de 2004 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades ), tienen la consideración de sociedades patrimoniales aquellas en las que más de la mitad de su activo no esté afecto a actividades económicas, remitiendo el mencionado precepto a la regulación propia del impuesto sobre la renta de las personas físicas para determinar si existe actividad económica o si un elemento patrimonial se encuentra afecto a la misma, regulación conforme a la que cabe hablar de tal cuando el contribuyente ordena por cuenta propia medios de producción y recursos humanos, o uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios (artículo 25.1).

En el presente caso, ante las circunstancias que concurren, hay que reconocer la imposibilidad de acogerse la entidad al régimen especial de sociedad patrimonial, pues no estamos ante simples actos que reflejen voluntad de iniciar una actividad de promoción inmobiliaria y, por tanto, ante meros actos internos de la sociedad, sino ante el ejercicio efectivo de una actividad de promoción inmobiliaria, que se inició con la adquisición de terrenos en 1999 para su aportación a un proyecto de reparcelación que se gestiona a través de una Junta de Compensación fiduciaria, para lo que fue preciso suscribir acuerdos con terceros ( Real Murcia, SAD, Gestión de Estructuras Deportivas, S.L) y un convenio urbanístico con el Ayuntamiento de Murcia, al objeto de desarrollar la actuación necesaria, apareciendo como principal responsable , aunque luego la urbanización se encargara a la entidad vinculada Desarrollos Nueva Condomina, siendo el resultado final la adjudicación como consecuencia del proyecto urbanístico de derechos de aprovechamiento urbanístico que fueron objeto de transmisión en el año 2003, antes de la aprobación definitiva del mismo en 2004.

En esta situación, no puede identificarse el momento de afección de los terrenos a la actividad empresarial de promoción inmobiliaria con el inicio de las obras de urbanización, pues el desempeño de dicha actividad empresarial es anterior al inicio de las obras, situándose en el caso de que se enjuicia con la modificación de los Estatutos, y cesión de los derechos urbanísticos por parte del Real Murcia, que determinó una serie de actos previos para situar los terrenos en condiciones de ser enajenados u ofrecidos al mercado una vez urbanizados o estando en curso",

Como deriva de la resolución recurrida se reconoce:

- a) La existencia del Plan Parcial Playa Blanca.
- b) La constitución de la Junta de Compensación el 8 de abril de 2013, del mismo nombre.
- y c) El obstáculo para la estimación de la pretensión de la parte, viene dado por el texto contenido en la estipulación primera de dichas escrituras, en las que consta respecto de las fincas discutidas "no dispone de proyecto, ni se ha pagado ningún importe por tasa de gestión, por lo que carece de edificación".

Esta argumentación, nos lleva a efectuar las siguientes consideraciones.

En el ámbito del sistema de ejecución del planeamiento urbanístico de compensación, las actuación urbanística se concreta a través de dos instrumentos:

1) El proyecto de compensación a través del cual se verifican todas las operaciones jurídicas de acomodación de derechos y deberes a lo ordenado por el Plan y, concretamente, la distinción de beneficios y cargas, la adjudicación de las parcelas resultantes o finales en la sustitución de las primitivas apartadas y la localización de terrenos de entrega o cesión obligatoria y de las reservas previstas en el Plan ( artículo 172 de Reglamento Urbanístico , aprobado por Real Decreto 1674/1980, de 18 de julio), proyecto del que no hay duda en el caso de autos.

2) El proyecto de Urbanización que permite la realización material de las obras a cargo de la Junta de Compensación, quedando gravadas las parcelas resultantes y afectas con carácter general al pago de la cantidad que corresponda a cada una de ellas, según el presupuesto en el suelo definitivo de la cuenta de costes (arts. 175 a 178 RG).

De esta manera, aunque es cierta la cláusula mencionada por el órgano administrativo, también lo es que en la escritura pública de 13 de diciembre de 2006, en la que se vende la parcela NUM008 se dice que "está calificada urbanísticamente como residencial" y que su aprovechamiento edificatorio se fija en novecientos treinta metros de techo.

Y la adquisición por los vendedores es de 27,74 % de la finca, "con el uso especificado y exclusivamente los derechos edificatorios" recogidos en la misma.

Lo mismo sucede, con la salvedad referida al aprovechamiento edificatorio, en la escritura de 28 de diciembre de 2016, respecto de la Parcela NUM009 y de 29 de noviembre de 2006, respecto de las parcelas NUM005 y NUM006 .

Y si estas parcelas y con esa calificación urbanística se adquirieron el 11 de enero de 2002, dos fincas de carácter rústico (se habla en la escritura pública de esa fecha, al referirse a las mismas de "Porción de Terreno" y en las notas registrales, folios 60 y 61 del expediente, se les atribuye específicamente la condición de "rústicas") y a través de la operación de ejecución urbanística mediante el sistema de compensación, aquellos terrenos se convirtieron en parcelas que la entidad posteriormente enajenó, cuando en la Memoria de las Cuentas anuales de la sociedad de 2006, se incluye también "durante los últimos ejercicios ha desarrollado paralelamente la actividad de Promoción Inmobiliaria" (pág. 2 de 19 del Acuerdo de Liquidación de 8 de febrero de 2010) reconociendo la propia Administración esa actividad respecto de la parcela NUM007 y como dice la STS antes citada " y se enajenan a terceros en cumplimiento del objeto social", existe por tanto una ordenación por cuenta propia de modos de producción con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

El hecho de que no hubiera iniciado la edificación no es obstáculo a la conclusión adoptada, pues la Jurisprudencia ha venido señalando que la preparación de un bien para su posterior explotación empresarial lo habilita para considerarlo afecto a la misma.

Así, en STS de 13 de junio de 2013, RC 4554/2011 , se dice:

"La claridad de los textos legales explícitos en la sentencia impugnada, así como el decisivo razonamiento en que funda su desestimación del recurso contencioso administrativo responden a un reiterado criterio jurisprudencial, según el cual en los sucesivos regímenes reguladores de la materia, tanto si se está en presencia de una exención por reinversión como si se atiende al sistema de diferimiento o al de deducción en cuota, bajo uno u otro sistema legal lo que se exige es que en todo caso se trate de la transmisión de elementos afectos a actividades empresariales y que las ganancias reinvertidas procedan de dicha transmisión ( sentencias de 10 y de 20 de mayo de 2013 , recursos de casación 4882/2011 y 5360/2010 ), doctrina que se mantiene en su enunciado general, pero que en cuanto a su aplicación a la hora de calificar el estado del bien como afecto y necesario para la actividad económica de la empresa, ha recibido un impulso jurídico favorable al reconocimiento de esta situación en la última de las sentencias citadas -la de 20 de mayo de 2013 -, en la que con relación a unos terrenos adquiridos en el año 1978 como rústicos, en los que se había desarrollado durante todo ese tiempo la actividad agrícola de cultivo de naranjos (actividad que no constituía objeto de la sociedad titular de los mismos) y que una vez recalificados, le habían sido adjudicadas en fecha 5 de abril de 1991 en la reparcelación voluntaria efectuada mediante convenio urbanístico suscrito con el Ayuntamiento de Burjasot, se razonó en términos de afirmar que

<<(…), el Tribunal a quo no tuvo en cuenta que la Inspección, aparte de negar que los elementos enajenados tuviesen la consideración de inmovilizado material, mantuvo que, en todo caso, se trataban de bienes que no estaban afectos ni eran necesarios para la actividad de la empresa al no dedicarse en el momento de la transmisión a ninguna actividad, argumentación muy distinta a la que recoge en la sentencia, al basarse exclusivamente en la realización de una actividad agrícola que no se encontraba incluida en el objeto social de la entidad.

En todo caso, no cabe desconocer que la actividad principal de la sociedad era la de promoción inmobiliaria y de explotación de inmuebles mediante arrendamiento, y que desde su constitución en 1967 se dedicó al desarrollo de esta actividad, sin perjuicio del ejercicio de otras secundarias, como la actividad de gimnasio e instalaciones deportivas que realizó en los ejercicios inspeccionados 1994 y 1995.

Por otra parte, hay que reconocer que, desde el momento de la adquisición de los terrenos en el año 1978, inicialmente rústicos, la entidad desarrolló diversas actuaciones hasta conseguir su calificación como edificables para su explotación posterior en régimen de arrendamiento, por lo que no cabe negar la afectación del terreno transmitido a una actividad empresarial, debiendo analizarse en este contexto la operación de permuta realizada>>.

Ubicados en este contexto conceptual, en el que la actividad de preparación del bien para su futura explotación empresarial lo habilita para ser considerado como afecto a la misma, aunque en términos estrictos ésta todavía no se haya iniciado al realizarse su transmisión por no haberse consumado la precisa habilitación del bien para ser explotado porque -como en este caso y el resuelto por la sentencia que invocamos- no se haya concluido la edificación que habría de ser objeto de arrendamiento, sin embargo el dato real del despliegue de una actividad dirigida a obtener aquel objetivo permite admitir que el bien estaba afecto a la actividad empresarial de la sociedad titular del mismo.

Es por eso que, conforme a este criterio jurídico de calificación, no cabe dudar que el contrato de arrendamiento de industria suscrito en el año 2002 en función de los apartamentos que no llegaron a construirse pone de manifiesto una actuación objetivamente dirigida a hacer efectiva la actividad empresarial de la sociedad en términos más vigorosos que los del caso enjuiciado en la mencionada sentencia de 20 de mayo de 2013, lo que determina que debamos estimar el motivo y con él y por las mismas razones, tanto el recurso de casación como el contencioso administrativo del que trae causa, lo que además nos obliga a desestimar el del Abogado del Estado, en el que se pretendía el mantenimiento de la sanción anulada por la sentencia recurrida."

En el mismo sentido la STS de 8 de junio de 2015, RC, 1307/2014, que se remite a aquella, señalando:

"Ciertamente, resulta irrelevante cuál fuera el destino inicial que la empresa recurrente pretendiera dar al inmueble, pues el dato determinante es si fue destinado efectivamente a un uso duradero en relación con su giro empresarial [sentencia de 26 de septiembre de 2011 (casación 3179/09, FJ 2º)], pero ocurre que en este caso, según declara probado la Sala de instancia, los terrenos en cuestión sí quedaron afectos a la actividad empresarial, pues se incorporaron al proceso urbanizador a fin de construir un centro comercial, herramienta indispensable para el ejercicio de su giro social, dándose la circunstancia de que, por cambios en el sistema de actuación urbanística (compensación por el de expropiación) y, por ende, en función de hechos independientes de su voluntad, resultaron terrenos sobrantes. En la sentencia de 13 de junio de 2013 (casación 4554/11, FJ 3º), que la de instancia cita, hemos afirmado que la actividad de preparación del bien para su futura explotación empresarial lo habilita para ser considerado como afecto a la misma."

Pero, además, existe otro punto a destacar, y es que consta la construcción por la recurrente de un edificio compuesto por sótano, garajes, locales y tres plantas con tres viviendas cada una, promoción inmobiliaria admitida por la Inspección al comprobar la RIC, en los ejercicios 1996, 1998 y 1998, pues allí solo se discutió el plazo de entrada en funcionamiento de los activos en que se materializó la RIC inspeccionada, regularización inicialmente desestimada por el TEARC en resolución de 30 de junio de 2013, pero estimada parcialmente por el TSJ de Canarias en sentencia de 19 de mayo de 2016 y en la que en ningún momento se llegó a cuestionar el carácter empresarial de la promoción inmobiliaria llevada a cabo por la recurrente.

Dichos documentos, junto con las actuaciones de la Inspección, obran en los folios 474 a 627 y 628 y ss del expediente administrativo.

Luego este motivo del recurso debe ser estimado tanto en lo que respecta a la liquidación como a la sanción.

#### **Cuarto.**

En el segundo se defiende la procedencia de dotar el beneficio que nos ocupa por los dividendos percibidos con ocasión de la participación de la actora en el capital de la entidad "Fomento de Inversiones Inmobiliarias, S.L." y su aptitud para dotar la RIC con cargo a ellos.

Expone que la literalidad del artículo 27 de la Ley 11/94, no hace distinción alguna en cuanto a la naturaleza del beneficio contable que ha de servir como base a la dotación por la que las entidades pueden destinar a la reserva los beneficios obtenidos, sin adjetivo ni distinción de clase alguna.

Pues bien, dicho motivo no puede prosperar a la vista de la Jurisprudencia del Alto Tribunal.

Así la STS de 18 de mayo de 2012, RCU 43/2009, FJ6 excluye los ingresos de carácter financiero por no estar afectos a la actividad empresarial, incluyéndose los beneficios que procediesen de la colocación de tesorería que se derivan de la gestión ordinaria del circulante.

"La solución dada al caso que nos ocupa por la resolución del TEAR de 31 de enero de 2007 es la misma que a un caso análogo le dio la sentencia de esta Sala de 13 de octubre de 2011, que después de recordar los términos en los que se pronunciaban sobre cuestiones relativas a qué beneficios cabía dotar para la RIC las sentencias de 5 de mayo de 2005 y 29 de septiembre de 2011, decía que delimitado el alcance y extensión de los términos del artículo 27.1 de la Ley 19/1994 con los precedentes jurisprudenciales citados, los rendimientos obtenidos de la mera tenencia de bienes, en este caso ingresos financieros no procedentes de actividad económica realizada por establecimientos situados en Canarias, no dan derecho a la reducción de la base imponible por dotación a la RIC. Ciertamente que dichos rendimientos integran el resultado del ejercicio, con incidencia en el Impuesto de Sociedades a efectos de determinar la base imponible, mas ello no es óbice para que legalmente se establezca una limitación a los efectos de la dotación de un determinado beneficio, en este caso la RIC, circunscrito por imperativo legal a aquellos beneficios económicos generados por la explotación económica, quedando excluidos los ingresos de carácter financiero que por no estar afectos a la actividad empresarial, por no ser generados por la actividad económica por el propio establecimiento en Canarias, no pueden dotarse al citado beneficio."

En este sentido, STS de 13 de Octubre de 2011, RC 5475/2007, FJ2.

Y dado que el excedente de tesorería, los ingresos que pretenden aplicarse a dotación del RIC, procedentes de la participación accionarial que la recurrente ostenta en la entidad "Fomento de Inversiones Inmobiliarias, S.L." no constituye un excedente de tesorería derivado de la actividad económica de la empresa, no resulta aplicable la STS de 23 de enero de 2014, RC 5172/2011 que admite la procedencia de esa dotación cuando los ingresos tengan esa condición, en los siguientes términos:

"TERCERO. Procede, pues, conforme a los términos en los que se planteó el debate, teniendo en consideración las acotaciones realizadas por el auto de esta Sala inadmitiendo los motivos de casación antes referidos, resolver el fondo del asunto.

Respecto del ejercicio de 1999, único que por las razones dichas puede ser objeto de enjuiciamiento, del importe dotado de RIC ascendente a 92 millones de pesetas, sólo se consideró procedente la dotación de 16.894.233 pesetas, constanding ingresos por intereses de acciones y obligaciones, Letras del Tesoro y beneficio por venta de valores negociables, en concreto por venta del denominado fondo de inversión, "Fondo IBEX BK FIM", cuya fecha de imposición fue el 24 de abril de 1996 y de reembolso el 17 de mayo de 1999.

La cuestión en litigio quedó claramente delimitada en sede económico administrativa, resolviendo el TEAC en el sentido de que "Respecto de los beneficios financieros, la doctrina de la Dirección General de Tributos y el Informe de la Comisión de la Reserva para Inversiones en Canarias, se refieren a la posibilidad de que una parte de los beneficios financieros formen parte de la dotación misma, al disponer que <<todos los beneficios procedentes de la titularidad de activos que estén relacionados con el desarrollo de Canarias de actividades económicas, empresariales o profesionales, deberán beneficiarse de la aplicación de la Reserva para Inversiones en Canarias, incluidos los obtenidos por la colocación temporal de excedentes de tesorería o de recursos que, según las necesidades propias de cada sector, sea adecuado mantener para afrontar inversiones futuras>>. Es decir, se admite la posibilidad de que la rentabilidad obtenida como consecuencia de la colocación de <<picos de tesorería>> procedentes de una actividad empresarial, se acoja a la RIC, dado que dicha rentabilidad tendrá la consideración de empresarial>>. Otro supuesto sería el hecho de que la entidad, ante la obtención de unos recursos extraordinarios, por no necesitarlos en el marco de su actividad, los invierta en activos financieros para obtener rentabilidad, en cuyo caso, tal y como ocurre en el presente, esos rendimientos financieros no tendrían la consideración de beneficios de la actividad".

Este Tribunal se ha pronunciado abundantemente sobre la cuestión en disputa, con carácter general se ha dicho que "el alcance y extensión de los términos del artº 27.1, los rendimientos obtenidos de la mera tenencia de bienes, en este caso ingresos financieros no procedentes de actividad económica realizada por establecimientos situados en Canarias, no dan derecho a la reducción de la base imponible por dotación a la RIC. Ciertamente que dichos rendimientos integran el resultado del ejercicio, con incidencia en el impuesto de sociedades a efectos de determinar la base imponible, mas ello no es óbice para que legalmente se establezca una limitación a los efectos de la dotación de un determinado beneficio, en este caso la RIC, circunscrito por imperativo legal a aquellos beneficios económicos generados por la explotación económica, quedando excluidos los ingresos de carácter financiero que por no estar afectos a la actividad empresarial, por no ser generados por la actividad económica por el propio establecimiento en

Canarias, no pueden dotarse al citado beneficio", añadiendo en otras ocasiones que "configurándose la RIC como un incentivo fiscal alternativo al diferimiento por reinversión en el impuesto sobre sociedades previsto en el artículo 21.1 de la Ley 43/1995 -que era el vigente en el ejercicio 1997- ( apartado 7 del artículo 27 de la Ley 19/1994 ), resulta lógico entender que está pensado para situaciones análogas a las que se aplica ese diferimiento, entre las que no se encuentran las rentas procedentes de elementos patrimoniales no afectos a la actividad económica... Tampoco es ilógico, sino todo lo contrario, que, siendo el objetivo pretendido con la RIC, el fomento de la inversión productiva realizada en el archipiélago Canario por los empresarios establecidos, sólo pudiera dotarse dicha reserva con los beneficios derivados de la actividad empresarial que realicen esos establecimientos".

El criterio general sentado por la doctrina jurisprudencial es bien claro, en el sentido de que los ingresos financieros no procedentes de actividad económica de los establecimientos situados en Canarias, no pueden dotar la RIC, y por ende, no dan derecho a su deducción.

Ahora bien, a dicha regla general, como se ha acogido por este Tribunal, se admite una excepción, la procedencia de la deducción por dotación a la RIC de ingresos financieros obtenidos por la colocación temporal de excedentes de tesorería o de recursos, en el normal desenvolvimiento de la actividad económica cuyos beneficios pueden dar lugar a la dotación de la RIC. Esto es, se incluiría dentro de la excepción aquellos beneficios derivados de la colocación de excedentes de tesorería en productos financieros en la gestión ordinaria de la actividad empresarial, y que como tales se caracterizan por ser esporádicos y temporales, a corto plazo.

Constituyendo una excepción, la prueba de que los beneficios con los que se dotó la RIC procedentes de ingresos financieros reúne estas características a los efectos que ahora interesan, corresponde a la parte recurrente, que aspira a la deducción de dichos beneficios, art 105 de la LGT . Pues bien, nos encontramos que la parte demandante, se limita a afirmar que dedicándose a la actividad económica de construcción, promoción y explotación de inmuebles, transitoriamente colocó los excedentes de tesorería provenientes del normal desarrollo de su actividad en inversiones financieras temporales a la espera de acometer las importantes inversiones proyectadas y mientras se posibilitaba la obtención de las licencias y permisos pertinentes para llevar a cabo la construcción de 220 apartamentos y locales en Lanzarote, y al efecto presenta documentación en la que efectivamente se acredita que a partir de 2003 se llevó a cabo la construcción referida. A nuestro entender resulta insuficiente la prueba documental traída a los efectos de acreditar que se trata de excedentes de tesorería derivado de la actividad económica de la empresa, puesto que el hecho de que en 2003 se llevara a cabo la construcción, a los efectos que nos interesa, nada dice, ni siquiera indiciariamente, puesto que lo procedente hubiese sido acompañar los estados contables anuales de los que poder derivar la situación empresarial y con ella hacer la lectura e interpretación de las inversiones financieras llevadas a cabo; por el contrario, de los datos que constan, hechos, por demás, que resultan conteste, la conclusión categórica a la que se llega es justamente la contraria a la preconizada por la parte demandante, esto es, que los rendimientos obtenidos por inversiones financieras en el ejercicio de 1999 no proceden de la inversión de excedentes ordinarios de tesorería. Así es, para tenerlos como tales debería identificarse con el activo circulante, lo que exige una vinculación causal en la realización de la actividad empresarial, caracterizado por su constante movimiento y atentos al tráfico normal de la empresa por lo que precisan una liquidez inmediata, lo que impide que su duración en la empresa sea superior a doce meses; y cuando se trata de inversiones financieras, como es el caso, cabe distinguir aquellas que conforman el activo no corriente, son inversiones en productos financieros a largo plazo, esto es, a más de doce meses, lo que constituye el inmovilizado financiero, de aquellas que conforman el activo circulante o corriente, que son inversiones financieras temporales, inferior a doce meses; encontrándonos que conforme consta y no se discute, el beneficio procedente de inversiones financieras más importante con notable diferencia en el ejercicio de 1999, fue el de la liquidación del referido Fondo de Inversión, cuya inversión ascendió a la suma de 400.000.000 pesetas y que fue suscrito en 24 de abril de 1996, esto es, más de tres años a la fecha en que fue reembolsado, con un beneficio de 91.475.725 pesetas, su elevada cuantía, su proyección temporal y resto de circunstancias, entre las que cabe destacar que ni siquiera haya acompañado la demandante la Memoria y su Cuadro de Financiación con la que aclarar la obtención y aplicación en inmovilizado o circulante, o que no se justifique que una inversión realizada en el año 1996 se deshaga en 1999 cuando se dice que tiene por objetivo el llevar a cabo unas construcciones que se realizan en 2003, llevan razonablemente a considerar que estamos ante un inmovilizado financiero; respecto de las otras dos partidas, las mismas carecen de relevancia comparadas con esta inversión, pero en todo caso, tampoco ha hecho la parte demandante esfuerzo probatorio suficiente para su consideración de beneficios obtenidos de excedentes de tesorería, como era su obligación, sin que la documental presentada resulte suficiente como ha quedado dicho, teniendo en cuenta por demás que sólo se computó en 1999 un exceso de dotación de RIC de 75.105.767 pesetas. Lo cual ha de llevarnos

a desestimar la demanda de la parte actora, sin que quepa entrar en otras consideraciones, puesto que lo dicho también es suficiente para desestimar el sexto de los motivos de casación, dejando señalado que este motivo formulado por infracción de los arts. 10 de la Ley 43/1995, en relación con los arts. 189 del Real Decreto Legislativo 1564/1989 y 84 de la Ley 2/1995, y Real Decreto 1643/1990 y Orden Ministerial de 28 de diciembre de 1984, en tanto que el legislador incluye los ingresos financieros dentro del resultado de las actividades ordinarias, los trata como ingresos vinculados a la explotación económica de toda sociedad, por lo que deben tener un tratamiento de beneficios económicos derivados de la actividad económica, no fue objeto de atención en la demanda de la parte actora, introduciéndose en sede casacional como cuestión nueva que, por ende, no fue examinada por la Sala de instancia, ni cabe ahora entrar sobre la misma en atención a los términos en que se formuló la demanda."

A todo ello, debe añadirse que el obligado se ha aplicado respecto de esos ingresos la deducción por doble imposición interna de dividendos, extremo al que, en absoluto, hace referencia la demanda, en lo que respecta a la liquidación.

#### Quinto.

El último motivo del recurso versa sobre la sanción impuesta a la recurrente, como consecuencia de la aplicación de la RIC a los ingresos financieros examinados en el motivo anterior del escrito rector.

Expone la actora que la deducción por doble imposición no es un beneficio, sino un instrumento para evitar una injusticia, como es que una misma renta tribute dos veces, en la RIC la renta que se beneficia, procedente de los dividendos obtenidos, ya ha tributado en origen y no tiene que volver a tributar en destino, por lo que no hay aplicación de dos beneficios simultáneamente.

Alega la interpretación razonable de la norma, y que la disparidad de la interpretación nace de un concepto jurídico indeterminado, cual es el beneficio apto para la dotación de la RIC, manifestando la ausencia de culpabilidad, antijuricidad y tipicidad, por lo que la sanción debe ser anulada.

El TEAC, en su Fundamento de Derecho Sexto, págs. 20 y 21, señala al respecto lo siguiente:

"SEXTO : En cuanto a la sanción impuesta, y en lo que se refiere al juicio de culpabilidad imputable a la conducta del recurrente, de conformidad con lo establecido en el artículo 183.1 de la Ley 58/2003 "Son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas por esta u otra Ley". Profundizando en este concepto de negligencia, como ha dicho este Tribunal Central en diversas resoluciones, su esencia radica en el descuido, en la actuación contraria al deber objetivo de respeto y cuidado del bien jurídico protegido por la norma. En este sentido se ha pronunciado también en reiteradas ocasiones el Tribunal Supremo, en Sentencias, entre otras, de 9 de diciembre de 1997, 18 de julio y 16 de noviembre de 1998 y 17 de mayo de 1999, en las cuales se hace referencia a la Circular de la Dirección General de la Inspección Tributaria de 29 de febrero de 1988, que, a su vez, se hacía eco de la tendencia jurisprudencial de «vincular la culpabilidad del sujeto infractor a la circunstancia de que su conducta no se halle amparada en una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables, especialmente cuando la Ley haya establecido la obligación, a cargo de los particulares, de practicar operaciones de liquidación tributaria». Así, la negligencia no exige como elemento determinante para su apreciación un claro ánimo de defraudar, sino un cierto desprecio o menoscabo de la norma, una lasitud en la apreciación de los deberes impuestos por la misma. Es, en definitiva, el resultado del incumplimiento del deber general de cuidado en el cumplimiento de las obligaciones tributarias a lo que se atiende, lo que a su vez exige indudablemente una valoración de la conducta respecto de la que se pudiera considerar como razonable atendiendo a las circunstancias concretas del caso.

Y en cuanto a las circunstancias excluyentes de la culpabilidad dispone el artículo 179.2.d) de la Ley 58/2003 : "Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos: (...) d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 de esta ley. Tampoco se exigirá esta responsabilidad si el obligado tributario ajusta su actuación a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta formulada por otro obligado, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas

en la contestación a la consulta exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y éstos no hayan sido modificados".

En primer lugar hay que señalar que al admitirse como apto para dotar la RIC el beneficio obtenido por la venta de la parcela NUM007 como queda razonado en el Fundamento de Derecho Cuarto determina la nulidad de la sanción impuesta al respecto por lo que sólo procede analizar la sanción impuesta referida a la venta del resto de las parcelas (parcelas NUM005 , NUM006 , NUM008 y NUM009 ) y a los ingresos financieros (dividendos) cuyos beneficios no se han considerado aptos para dotar la RIC.

Pues bien, en estos supuestos, de lo dicho en los fundamentos que confirman estas regularizaciones tributarias sancionadas por la Inspección se desprende que no cabe apreciar interpretación razonable eximente de responsabilidad dada la claridad de las normas fiscales y contables que regulan la materia y que debían ser conocidas por el contribuyente. Ha de concluirse que además de no concurrir una interpretación razonable cuando se dota la RIC con beneficios que no derivan de una actividad económica no existe en el presente caso ningún otro elemento o supuesto que avale la existencia de una conducta diligente en el cumplimiento de sus obligaciones, de acuerdo con la doctrina del Tribunal Supremo de la culpabilidad de la entidad reclamante en el resultado antijurídico producido cuando, además, y como bien dice la inspección, habiendo aplicado ya una deducción que evita la tributación de los dividendos (deducción por doble imposición de dividendos) se aplica otro incentivo fiscal sobre el mismo concepto con lo que estos dividendos no solo no tributan sino que permiten declarar una base imponible menor de la que correspondería.

Así pues, la concurrencia tanto de los elementos necesarios para calificar la conducta del obligado tributario como constitutiva de infracción tributaria como la apreciación de, cuanto menos, negligencia en dicha conducta, justifica la imposición de sanción en estos casos en los que se confirma la regularización inspectora (parcelas NUM005 , NUM006 , NUM008 y NUM009 ) y dividendos), sin que pueda apreciarse ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en el artículo 179 de la Ley 58/2003 ."

Asimismo, debe reproducirse el Fundamento de Derecho Tercero, del Acuerdo de Resolución del procedimiento sancionador de 8 de febrero de 2010, en el que se señala:

" TERCERO. El instructor considera que la aplicación de la normativa vigente en el momento en que tuvieron lugar los hechos anteriores -Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y RD 2063/2004, de 15 de octubre, RGRSTdeterminaría lo siguiente:

1. Estimar probados los hechos y circunstancias recogidos en el expediente, considerándose subsumibles en el tipo de infracción regulado por el art. 195.1, por el importe de renta neta declarada incorrectamente sin que se haya producido falta de ingreso por la compensación de partidas pendientes de deducir, y el tipo regulado por el art. 191, por la parte de dicha declaración incorrecta que ha generado una falta de ingreso.

2. Estimar la voluntariedad de la conducta del sujeto infractor, apreciando la necesaria concurrencia del elemento subjetivo de culpa, a efectos de lo dispuesto por el art. 183.1 de la Ley 58/2003 . En efecto, la aplicación de dos beneficios fiscales simultáneamente sobre el mismo concepto de ingresos -los dividendos percibidos de la entidad "Fomento de Inversiones Inmobiliarias" no puede excusarse en base a interpretación razonable de norma alguna, por lo que se aprecia el concurso de negligencia en las circunstancias concurrentes, por la violación del deber de cuidado o diligencia que han de observar los sujetos pasivos en el conocimiento de sus deberes fiscales y el cumplimiento de los mismos. La infracción del artículo 195 apartado 1 segundo párrafo, es calificada como grave en el mismo apartado, fijándose en el apartado 2 una multa pecuniaria proporcional del 15%. La infracción del artículo 191 se considera leve pues no se aprecia la concurrencia de ocultación, en aplicación del apartado 2 del referido artículo. La sanción por infracción leve consistirá en multa pecuniaria proporcional del 50%".

Y esta Sala comparte esas argumentaciones pues, en el fondo, la conducta de la parte originaría una renta incorrecta, sin que pueda admitirse la interpretación aducida por la parte, cuando, además, existe, un exceso evidente de la norma, con el consiguiente perjuicio para la Hacienda Pública.

En consecuencia, el motivo debe decaer y el recurso estimarse en parte.

#### Sexto.

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

## FALLO

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

Que debemos ESTIMAR Y ESTIMAMOS PARCIALMENTE el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de la entidad MIRA NO CHA, S.L., contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 11 de septiembre de 2014, a que las presentes actuaciones se contraen, la cual anulamos exclusivamente en los términos del Fundamento Jurídico Tercero de esta sentencia, con las consecuencias legales inherentes a esta declaración, confirmándola en el resto de su pronunciamientos, por ser ajustada a derecho, debiendo cada parte abonar las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad..

La presente sentencia 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; 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.

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

### PUBLICACIÓN

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

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.