



---

## **En la plusvalía prevalece la transformación jurídica del terreno sobre la física. Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de diciembre de 2016.**

**Salvador José Llopis Nadal**

Socio

[salvador.llopis@cuatrecasas.com](mailto:salvador.llopis@cuatrecasas.com)

Es objeto de comentario en el presente artículo la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 20 de diciembre de 2016 (número de resolución 2675/2016), dictada en el seno del recurso de casación ordinario 2883/2015, de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, siendo ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchis.

Para el comentario de la referida sentencia dividiremos el presente artículo en los siguientes apartados:

1. Antecedentes y planteamiento de la cuestión
2. Respuesta del Tribunal Supremo
3. Conclusión

### **1. Antecedentes y planteamiento de la cuestión**

En el ejercicio 2004, la entidad mercantil recurrente vendió dos parcelas urbanas para uso residencial adquiridas durante el ejercicio 2001 como suelo urbano industrial. La plusvalía obtenida por la referida venta se integró en la parte especial de la base imponible, tributando al 15% en la autoliquidación presentada en concepto del Impuesto sobre Sociedades, como consecuencia de



considerar que resultaba de aplicación el régimen especial de tributación de las entidades patrimoniales regulado en el entonces vigente artículo 61 del TRLIS<sup>1</sup>.

Dicho ejercicio fue objeto de inspección y el Jefe de la Oficina Técnica de la Dependencia Regional de Inspección de Madrid dictó acuerdo en fecha 16 de noviembre de 2006 en el que negaba la aplicación del régimen de las entidades patrimoniales y consideraba que resultaba de aplicación a dicho ejercicio el régimen general del Impuesto sobre Sociedades. El fundamento de esta regularización es que la Inspección consideró que la entidad había desarrollado una actividad de promoción inmobiliaria, y por tanto económica, sobre las parcelas vendidas en 2004, incumpliendo así uno de los requisitos caracterizadores de las sociedades patrimoniales exigidos por el art. 61.1 del TRLIS.

En particular se consideró por la Inspección que no se cumplía con el requisito consistente en que, durante más de noventa días del ejercicio social, más de la mitad del activo del obligado tributario estuviera constituido por elementos no afectos a actividades económicas. Para el análisis del cumplimiento de dicho requisito se hace preciso acudir a lo dispuesto en el artículo 25 de la LIRPF, en virtud del cual *“Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.”*

El citado acuerdo de liquidación fue recurrido ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid que desestimó íntegramente la reclamación del contribuyente. Dicha resolución fue recurrida en alzada ante el Tribunal Económico Administrativo Central que, mediante resolución de 1 de marzo de 2012, estimó en parte el recurso de alzada, anulando la sanción y confirmando la liquidación controvertida. Esta resolución fue recurrida ante la Audiencia Nacional que, en sentencia de fecha 25 de junio de 2015, desestimó el recurso contencioso-administrativo interpuesto.

---

<sup>1</sup> TRLIS: Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.



La Audiencia Nacional entendió ajustada a Derecho la liquidación tributaria por cuanto estimó, dados los elementos fácticos anteriores, coetáneos y posteriores a la transmisión de las parcelas en el año 2004, que la entidad había desarrollado una actividad económica. En consecuencia, consideró, al igual que había hecho la Inspección, que no se había cumplido con el requisito referido al porcentaje de afectación a actividades económicas del activo de la sociedad.

Frente a dicha sentencia de la Audiencia Nacional se interpuso recurso de casación por el obligado tributario, dictándose por el alto Tribunal la sentencia que comentamos en el presente artículo. Así las cosas, la cuestión discutida ha sido la corrección de la aplicación del régimen de las entidades patrimoniales, siendo preciso para ello analizar si la mercantil desarrolló la actividad económica de promoción inmobiliaria en el ejercicio comprobado y, por tanto, si los terrenos transmitidos estaban o no afectos a dicha actividad.

## 2. Respuesta del Tribunal Supremo

El Tribunal Supremo confirma en su sentencia la tesis mantenida por las instancias previas, tanto en vía económico-administrativa como en la judicial. Así, entiende la concurrencia de actividad económica y, por tanto, el incumplimiento del citado requisito del artículo 61.1 del TRLIS.

En primer lugar, rechaza el recurso de casación formulado por el recurrente por el error en la técnica casacional empleada. A juicio del Tribunal, *“el motivo de casación desplegado no pone el acento en la interpretación efectuada por la sentencia impugnada del artículo 61 TRLIS, sino en el sustrato fáctico que habilita la aplicación del precepto, a partir de la muy numerosa y concluyente reunión de indicios, que determina la conclusión de que el expresado régimen privilegiado que tal artículo define y aplica debe excluirse en el caso presente, toda vez que no se cumplen sus requisitos normativos y, en particular, el de la desafectación de los activos propios, en la proporción que la ley establece, para que la mercantil regularizada pueda favorecerse de dicho régimen, toda vez que desarrolla una actividad empresarial con toda evidencia.”* Y, en consecuencia, al estar vetada la fiscalización de la prueba de la instancia al Tribunal Supremo en el recurso de casación, no procede la revisión del pronunciamiento de instancia.



Y es que, el recurrente defendía que no se desarrolló actividad económica alguna porque, a su juicio, no existe en la relación de hechos probados ninguno que determine la realización de un acto urbanístico que implique la ordenación por cuenta propia de medios de producción con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, no existe ninguna aportación de terrenos a una junta de compensación y no existe ninguna obra de transformación o de urbanización en los terrenos.

Con independencia de lo dicho respecto del planteamiento del recurso de casación, el Tribunal analiza, y es aquí la relevancia de su pronunciamiento, si concurre o no el requisito de la afectación económica de más de la mitad del activo de la mercantil recurrente. Para ello interpreta cuándo puede entenderse que se produce el inicio de la actividad económica de promoción inmobiliaria y, por tanto, la afección de los activos.

Indica el Tribunal, que se ha de relativizar la precisión del momento exacto en que se produce la afección de los activos al funcionamiento empresarial. Para alcanzar tal conclusión se han de analizar los actos previos, coetáneos y posteriores a la urbanización de los terrenos y siempre que de ellos quepa inferir que se ha producido el desarrollo de una actividad mercantil, no sólo física, sino también jurídica de los terrenos, habrá de concluirse que hay actividad económica.

En particular, en el caso analizado, a juicio del Tribunal cobra más relevancia el criterio de la relativización del momento a partir del cual se entiende iniciada la actividad inmobiliaria. Así, en la medida en que cuando se adquirieron los terrenos por la mercantil recurrente ya eran de naturaleza urbana, aunque industrial, *“no estaba dicho suelo necesitado propiamente de la realización de obras de urbanización (...) sino de una actividad sustancialmente distinta y de menos entidad, como es la reparcelación (...)”*.

Añade el Tribunal que en el presente caso prevalece en mayor medida la transformación jurídica sobre la física como signo evidente de la existencia de actividad económica, habida cuenta de que la transformación jurídica incorpora un *“el extraordinario incremento de valor de los terrenos adquiridos de que se ha beneficiado la recurrente, el cual no es en modo alguno fruto del azar, sino consecuencia directa de la iniciativa urbanística afrontada por aquélla, compradora de los terrenos por cesión de otra vinculada a ella, para obtener la recalificación urbanística del suelo, de industrial a residencial, en el Plan General de Torrejón de Ardoz, así como la aprobación del proyecto de reparcelación, inicial y definitiva, con su*



*correspondiente protocolización notarial, actos todos ellos sin cuya realización concatenada no se habría experimentado esa notable ganancia patrimonial que la propia recurrente admite producida, si bien indebidamente llevada a la parte especial de la base imponible.”*

### 3. Conclusión

Resulta resaltable que el Tribunal Supremo ponga el acento en la transformación jurídica de los terrenos, sin necesidad de una transformación física, para apreciar la existencia de actividad económica de promoción inmobiliaria en sede de la entidad transmitente y negar con ello la aplicación del régimen de las entidades patrimoniales al caso en concreto.

Sin perjuicio de lo anterior, sería conveniente recordar las peculiares circunstancias envolventes al caso analizado por el alto Tribunal que coadyuvan a la conclusión alcanzada. Así, en primer lugar, la calificación previa del suelo como urbano industrial y no como suelo rústico, ya que, según el Tribunal, la naturaleza de una calificación u otra determina la necesaria concurrencia o no de una actividad física para su transformación. Es evidente que no puede exigirse aquello que no es necesario para su transformación puesto que podría llevarnos al absurdo de que nunca concurriese actividad económica. En segundo lugar, la intervención de entidades vinculadas. Y, en tercer lugar, “*el extraordinario incremento del valor de los terrenos de que se ha beneficiado el recurrente*” con ocasión del cambio de calificación del suelo y de la aprobación del proyecto de reparcelación.