

**Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 1ª, Sentencia 213/2020 de 14 Jul. 2020, Rec. 904/2019**

**Ponente: Murgoitio Estefanía, Luis Javier.**

**Nº de Sentencia: 213/2020**

**Nº de Recurso: 904/2019**

**Jurisdicción: CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA**

ECLI: *ES:TSJPV:2020:411*

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. Modificación de la liquidación provisional practicada. Transmisión de inmueble. El hecho de haber existido una sola promoción de un inmueble unifamiliar que finalmente ha sido patrimonializado por los socios de la empresa no implica que la sociedad ejerza la actividad económica de promoción inmobiliaria, pues no es una actividad ni principal ni continuada en el tiempo, sino episódica y ocasional, desprovista de una verdadera dimensión mercantil y solo aplicada al uso propio familiar. El valor de adquisición en la transmisión a título oneroso se integra con el coste de las inversiones y mejoras en los bienes adquiridos, computando sobre el valor del terreno el valor de las obras de construcción y los gastos y tributos inherentes a la adquisición y declaración de obra nueva, por lo que la variación patrimonial tributable sería el valor en venta menos el coste del suelo y de construcción.

*El TSJ País Vasco estima parcialmente el recurso contencioso administrativo interpuesto contra resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional, modificando la liquidación practicada por el Impuesto sobre Sociedades.*

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DEL PAÍS VASCO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**RECURSO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO N.º 904/2019**

**PROCEDIMIENTO ORDINARIO**

**SENTENCIA NÚMERO 213/2020**

ILMOS./AS. SRES./AS.

PRESIDENTE:

D. LUIS JAVIER MURGOITIO ESTEFANÍA

MAGISTRADOS/AS:

D. JUAN ALBERTO FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ

D.ª TRINIDAD CUESTA CAMPUZANO

En Bilbao, a catorce de julio de dos mil veinte.

La Sección 1ª de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, compuesta por el Presidente y Magistrados/as antes expresados, ha pronunciado la siguiente SENTENCIA en el recurso registrado con el número 904/2019 y seguido por el procedimiento ordinario, en el que se impugna la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Gipuzkoa de 30 de setiembre de 2.019, desestimatoria de la reclamación nº 2017/0478, seguida a nombre de la sociedad mercantil actora frente al acuerdo del Servicio de Gestión de Impuestos Directos de 20 de Junio de 2.017, por el que se practicaba liquidación provisional por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio de 2.015.

Son partes en dicho recurso:

- **DEMANDANTE:** ALPAJUBOR, S. L, representada por la procuradora D.ª ANA VIDARTE FERNÁNDEZ y dirigida por la letrada D.ª ANE ALKORTA GURRUTXAGA.

- **DEMANDADA:** La DIPUTACIÓN FORAL DE GIPUZKOA, representada por la procuradora D.ª BEGOÑA URIZAR ARANCIBIA y dirigida por el letrado D. IÑAKI ARRUE ESPINOSA.

Ha sido Magistrado Ponente el Ilmo. Sr. D. LUIS JAVIER MURGOITIO ESTEFANÍA.

**I.- ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.-** El día 04 de diciembre de 2019 tuvo entrada en esta Sala escrito en el que D.ª ANA VIDARTE FERNANDEZ, actuando en nombre y representación de ALPAJUBOR, S.L., interpuso recurso contencioso-administrativo contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Gipuzkoa de 30 de setiembre de 2.019, desestimatoria de la reclamación nº 2017/0478, seguida a nombre de la sociedad mercantil actora frente al acuerdo del Servicio de Gestión de Impuestos Directos de 20 de Junio de 2.017, por el que se practicaba liquidación provisional por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio de 2.015; quedando registrado dicho recurso con el número 904/2019.

**SEGUNDO.-** En el escrito de demanda se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia en base a los hechos y fundamentos de derecho en el mismo expresados y que damos por reproducidos.

**TERCERO.-** En el escrito de contestación, en base a los hechos y fundamentos de derecho en el mismo expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que se desestimaran los pedimentos de la parte actora.

**CUARTO.-** Por Decreto de 23 de junio de 2020 se fijó como cuantía del presente recurso la de 360.187,20 euros.

**QUINTO.-** Por resolución de fecha 25 de junio de 2020 se señaló el pasado día 02 de julio de 2020 para la votación y fallo del presente recurso.

**SEXTO.-** En la sustanciación del procedimiento se han observado los trámites y prescripciones legales.

## II.- FUNDAMENTOS JURIDICOS

**PRIMERO.-** Se combate mediante el presente recurso la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Gipuzkoa de 30 de setiembre de 2.019, desestimatoria de la reclamación nº 2017/0478, seguida a nombre de la sociedad mercantil actora frente al acuerdo del Servicio de Gestión de Impuestos Directos de 20 de Junio de 2.017, por el que se practicaba liquidación provisional por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio de 2.015.

El escrito de demanda que se incorpora a los folios 65 a 76 de estos (24 páginas), plantea, con un orden de exposición que no se justifica debidamente, una primera cuestión de fondo, -referida a no deberse considerar a *Alpajubor, S.L* como sociedad patrimonial del artículo 14 de la NFIS 2/2014-, para después suscitar aspectos de carácter jurídico-procedimental enunciados como, **"De la incongruencia argumentativa incurrida por parte del TEAF. Falta de motivación de la resolución impugnada"** -ordinal Tercero.2- y **"falta de acreditación formal de los presupuestos tenidos en cuenta por parte de la resolución del TEAF"**- Tercero.3-, que en toda lógica, y por ser susceptibles de determinar la invalidez de las actuaciones administrativas, habrán de anteponerse en su examen. Fuera de alcance queda, de momento, la cuestión subsidiaria que se desarrolla en el punto 4.

**SEGUNDO.-** Con la necesaria alteración de esos puntos de examen, el alegato referido a la falta de congruencia y motivación se traduce en una general enunciación del principio, con citas de la normativa económico-administrativa y común que no trascienden de su mero enunciado. Basta con examinar el texto de la Resolución recurrida para verificar que hace una extensa y argumentada valoración en sus Fundamentos Primero a Cuarto, páginas 3 a 16, sobre las cuestiones controvertidas en dicha vía, y lo que resulta determinante en este punto de las garantías formales de procedimiento no es ya que el interesado coincida o no, o estime o no acertadas e idóneas las fundamentaciones de la resolución, pues lo que han de expresar es el criterio de la Administración -y no el del sujeto pasivo-, de manera que éste pueda conocer las razones de la desestimación de su reclamación y no se le origine indefensión, que es lo que cualifica en el artículo 48.2 de la LPCAP 39/2015, de 1 de Octubre, la invalidez de los actos administrativos. Y como en este caso ese estándar se supera con holgura y está lejos la parte recurrente de siquiera sugerir tal indefensión, las meras y retóricas invocaciones al uso que se realizan devienen irrelevantes respecto de esas afirmadas incongruencias o falta de motivación, no exentas de implicaciones de fondo no debidamente diferenciadas, y desde la premisa básica y general de que el acto o la resolución no está sujeto a responder a cada inciso argumental que el interesado haya deslizado en sus alegaciones.

Como decía esta misma Sala y Sección en Sentencia de 2 de diciembre de 2016 (ROJ: STSJ PV 4205/2016) en R.C-A nº 4/2015;

"Nada de ello se compadece con la verdadera índole del vicio procedimental que se denuncia, que no abre paso a peticiones de principio acerca de lo que la resolución o el acuerdo administrativo ha debido motivar y cuál ha debido ser su contenido de forma y fondo, su método expositivo o de análisis, ni la mayor o menor dedicación de detalle expositivo que haya debido prestar a las alegaciones concretas del recurrente, siempre con tendencial acogimiento de las mismas. Las partes no pueden confundir la falta de motivación de una resolución administrativa o judicial con que deban éstas seguir al dictado las alegaciones, argumentos y enfoques de los litigantes. Esta máxima se reitera por la Jurisprudencia en tantas o más ocasiones que los fundamentos básicos de la falta de motivación y sus verdaderos contornos, y se pueden hacer innumerables citas de la doctrina constitucional, como la STC 36/2006, de 13 de febrero, cuando alude al derecho a la motivación de las resoluciones judiciales y señala que no impone *"una determinada extensión de la motivación jurídica, ni un razonamiento explícito, exhaustivo y pormenorizado de todos los aspectos y perspectivas que las partes puedan tener de la cuestión sobre la que se pronuncia la decisión judicial"*, y se reputa suficiente que las resoluciones, **"vengan apoyadas en razones que permitan conocer cuáles han sido los criterios jurídicos esenciales fundamentadores de la decisión, o, lo que es lo mismo, su ratio decidendi"** ( STC 75/2007, de 16 de abril, FJ 4), de suerte que, *"La motivación constituye una garantía esencial para el justiciable mediante la cual es posible comprobar que la decisión judicial es consecuencia de la aplicación razonada del ordenamiento jurídico y no el fruto de la arbitrariedad sin que se reconozca un pretendido derecho al acierto judicial en la selección, interpretación y aplicación de las disposiciones legales"* ( STC 183/2011, de 21 de noviembre , FJ 5º)."

En suma, los motivos de impugnación basados en deficiencias procedimentales de la resolución a cargo del Tribunal Foral han de ser desestimados.

-En segundo término, y como se adelantaba, la sociedad mercantil recurrente desarrolla con separación una amplia digresión de cariz teórico e intensivo sobre la prueba procesal, específicamente orientada finalmente a sostener que indebidamente el TEA Foral habría apreciado, en base a indicios o presunciones, circunstancias fiscalmente relevantes que no estarían debidamente documentadas o acreditadas en las actuaciones, lo que le lleva a la conclusión de que esa insuficiente actividad probatoria debe determinar la *nulidad* de la liquidación provisional.

En puridad, ese fundamento no cuestiona la idoneidad del marco procedimental en que las actuaciones se han desarrollado, -el de la comprobación limitada del artículo 130 y siguientes de la NFGT 2/2005, de 8 de Marzo-, sino que la Administración no haya soportado la carga que en ellas le corresponde y que, con un amplio abanico de citas, la parte actora sitúa con gran imprecisión lo mismo en la jurisprudencia sobre la prueba en el recurso contencioso-administrativo, que en comentarios sobre el artículo 217 LEC, o el artículo 114 (hoy 105) de la LGT, con una amplia recensión de todos esos criterios.

Ahora bien, dado que la Norma Foral General Tributaria, en su artículo 101.1, se remite a la valoración de la prueba en la LEC, y que el apartado 2, ratifica la regla de que en los procedimientos tributarios la prueba corresponde a quien pretenda hacer valer los hechos constitutivos del derecho que esgrime, es de tener presente que el artículo 217 de la referida LEC no consagra *" a priori"* máximas probatorias cerradas que puedan anticiparse a toda apreciación del resultado probatorio. Por ello, lo que le corresponde al Tribunal, en función de lo previsto por el artículo 217.1 LEC, es verificar el eventual carácter dudoso de algunos de los hechos proclamados por las partes y de los que ordinariamente se desprenda el efecto jurídico de su pretensión, o que la impidan o enerven, y, en función de ello, atribuir a la parte a la que le correspondía su acreditación, la

consecuencia negativa al respecto.

La jurisprudencia ha mantenido reiteradamente que, en base al principio tradicional de que *"ei incumbit probatio, qui dixit, non qui negat"*, la regla general es que corresponde a cada parte la prueba del presupuesto de hecho de la norma que invoca a su favor.- STS. de 13 de Junio de 1.998, (Ar. 4.782) y 14 de Julio de 2.000, (Ar. 7.581), entre otras muchas-. Así, la STS de 14 de Noviembre de 2.013, (ROJ. 5.669), reitera que, *"a tenor de la doctrina del Tribunal Supremo expresada en la STS de la Sala 3ª de 22 de enero de 2000 compete en todo caso a cada parte la carga de probar sus pretensiones. En efecto, según la sentencia citada la carga de la prueba es un concepto no demasiado perfilado en el proceso contencioso, que se limita a ser tributario de la doctrina civilista nacida de los artículos 1214 y siguientes del Código Civil . La importancia del expediente administrativo en nuestra jurisdicción explica la falta de relevancia de este tema. La carga de la prueba, paradójicamente, tiene interés sólo cuando hay falta o ausencia de prueba de hechos relevantes. En ese caso, el Tribunal debe hacer la imputación lógica a la parte que quebrantó el "onus probandi". En Derecho Tributario, la carga de la prueba tiene, por otra parte, una referencia específica en el art. 114 de la Ley General Tributaria , que impone a cada parte la prueba del hecho constitutivo de su pretensión, en términos afines a las tradicionales doctrinas civilísticas"*.

En consecuencia, pese a que esta cuestión surja alegatoriamente de manera diferenciada y con tintes de infracción procedimental, no cabe darle una respuesta abstracta si no es a través de la verificación de cuáles son los elementos tributarios sobre los que las partes mantienen posiciones enfrentadas y las dudas que puedan constatarse respecto de su concurrencia o ausencia, bien entendido que no se está ante cuestiones de prueba procesal -que ninguna de las partes ha solicitado siquiera en este caso-, sino de trasponer escalonadamente dichos esquemas y reglas al ámbito del procedimiento administrativo o económico- administrativo de que se trate, y de las potencialidades más o menos plenas que ofrezca cada uno de ellos, pues no bastaría con trasladar sistemáticamente la carga de la prueba al sujeto pasivo -como con deformada práctica ha solido hacerse-, si por sumariedad o limitación estructural no se está ante trámites que la encuadren ni tengan por finalidad objetiva.

**TERCERO.-** La cuestión principal de fondo que el proceso trae a debate y resolución la expone la sociedad recurrente en los términos que siguen;

\* Sostiene que no es una sociedad patrimonial a efectos del artículo 14.1 NFIS. En relación con el factor de composición del patrimonio, la letra a) requiere que, *"al menos durante noventa días del período impositivo, más de la mitad de su activo esté constituido por valores o que más de la mitad de su activo no esté afecto a actividades económicas"*, y la recurrente asume que en 2.015 cumplía ese requisito de las sociedades patrimoniales.

\* Respecto de la letra b) (socios), de que concurra que; *" los socios (que) representen, al menos, el 75 por 100 de la participación en el capital o de los derechos de voto de la entidad, sean personas físicas, entidades que tengan la consideración de sociedades patrimoniales u otras entidades vinculadas con las citadas personas físicas o entidades en los términos establecidos en el artículo 42 de esta Norma Foral, debiendo cumplirse este requisito durante todo el período impositivo"*, igualmente se acepta por ser los socios dos personas físicas al 50 por 100.

\* No acepta en cambio la parte actora la concurrencia del requisito de la letra c) (ingresos), de que; *" al menos, el 80 por 100 de los ingresos de la entidad procedan de las fuentes de renta siguientes:*

*-Las referidas en el artículo 63 de la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas,*

*-Las derivadas de la explotación de los bienes a que se refieren las letras c) y d) del apartado 2 siguiente.*

*-Las que se correspondan con ingresos derivados de la cesión a terceros de capitales propios o de prestaciones de servicios, cuando el cesionario o el destinatario sea una persona o entidad vinculada con el contribuyente en los términos establecidos en el artículo 42 de esta Norma Foral, siempre que estas operaciones no se efectúen a través de la organización de medios personales y materiales de que disponga la entidad y resulten proporcionados para las mismas"*

-En este punto la recurrente manifiesta que en 2.011 se planteó la posibilidad de iniciar la actividad de promoción inmobiliaria dándose de alta en dicha actividad, y adquiriendo un solar para construir una vivienda unifamiliar en la CALLE000 nº NUM000 de Loyola (Donostia-San Sebastián), que, tras ser construida, no se logró vender y, ante ello, fue adquirida en un 50 por 100 por el hijo de los socios, y el otro 50 por 100 los padres-socios.

En consecuencia, frente al criterio de la Administración, lo cierto es que no solo desarrollaría la actividad de arrendamiento de locales, sino también la de promoción y construcción, y respecto de ésta señala que la letra b) de esa regla excluye a las *"entidades que se dediquen principalmente a la actividad de promoción inmobiliaria y/o construcción y acrediten disponer de con la correspondiente organización de medios materiales y personales para el ejercicio de esa actividad de forma continuada en el tiempo, y su volumen de operaciones en el período impositivo no supere la cantidad a que se refiere la letra b) del apartado 2 del artículo 13"*.

Opone así a los actos recurridos que confundan la actividad con el destino final de la edificación, pese a reconocerle que hizo la promoción y que se vendió a un tercero. Indica que cuenta con la organización necesaria (medios materiales y humanos) para dicha actividad al contar con un empleado y un local en el Paseo de los Fueros nº 2 y está de alta en el Epígrafe 833.2 del IAE. Duce como acreditado que ha realizado una actividad de promoción en el ejercicio de 2.015, no siendo exigencia normativa que los medios personales y materiales se empleen en exclusiva en dicha actividad. Pese a ello el TEAF concluye que no se da dicha actividad económica por el carácter ocasional de la promoción; no disponer de medios materiales; ser adquirida por una persona vinculada a los socios (hijo) con fondos donados por los padres-socios, pero para ello ofrece diversas razones coyunturales, y sostiene que la operación se realizó a precio de mercado - 1.370.000 € más IVA-. Concluye que no puede basarse en meros indicios que la actora no haya desarrollado nunca actividad de promoción inmobiliaria con una interpretación extensiva contraria a la norma y en base a hechos que nada tienen que ver. Se cita el Artículo 101 NFGT y se incide en que ese proceder es contrario a la tutela judicial efectiva del artículo 24 CE.

La oposición de la representación procesal de la Diputación Foral en este capítulo principal del recurso se manifiesta en las páginas 4 a 6 de su escrito de contestación, -folios 118 a 123 de estos autos-, y después de precisar que es reconocida de contrario la concurrencia de los requisitos a) y b) del artículo 14.1 de la NFIS 2/2014, de 17 de Enero, indica respecto del de la letra c), como resumen, que los ingresos de la sociedad en 2.015 procedieron del alquiler de inmuebles, (38.168 €) y de la compraventa entre la sociedad y sus socios y el hijo de éstos de una vivienda unifamiliar por importe de 1,370.000 €, sin que haya acreditado, pese a su alta en IAE, que sea una verdadera empresa dedicada a la promoción inmobiliaria, De hecho, desde 1.994 su actividad exclusiva ha sido la de arrendar inmuebles con un empleado y un local y sin organizar nunca ningún

otro tipo de medios para desarrollar la actividad que pretende, requerida de más personal y recursos, que no se incrementaron desde la compra del solar en 2.011 y hasta 2.015, y tampoco ha realizado nunca ninguna otra promoción fuera de esa construcción y venta de la vivienda familiar como única actuación que, insiste, en que se realizó a favor de los socios y del hijo de éstos con el dinero donado por los padres; es decir, que la propiedad pasó formalmente y en apariencia de una persona a otra pero permaneció de hecho en las mismas manos de quienes eran antes socios, detentando actualmente el 50 % ellos y el otro 50% su hijo. Se trata en suma de la construcción de una vivienda para uso propio, sin que pueda concluirse que exista actividad económica, y procederá en definitiva la calificación resultante de sociedad patrimonial que los actos recurridos señalan.

**CUARTO.-** Y en efecto, a criterio de la Sala, debe rechazarse el planteamiento que desarrolla la sociedad mercantil recurrente en torno a este pedimento principal del proceso.

La referida parte reconduce confusamente a un problema de prueba lo que realmente no lo es, o, al menos, no lo es con la directriz y el significado esencialmente voluntarista que ella le atribuye.

No se echa en falta en las actuaciones la acreditación de los hechos básicos y fundamentales en que la Administración sustenta la concurrencia de los requisitos de las sociedades patrimoniales del artículo 14.1 de la NFIS 2/2004, de 17 de Enero, al punto de que ni siquiera la parte actora los pone en duda como tales, y lo que anima su recurso es una apreciación o valoración normativa distinta de tal soporte fáctico, que no considera subsumible en tales reglas jurídicas de aplicación.-Apartado c)-. Por el contrario, no deja entrever siquiera el alegato de la actora qué es lo que la Administración tributaria no habría probado y en qué radicaría esa falta o insuficiencia de acreditación.

Lo que propugna en definitiva dicha parte es que por el hecho de haber existido una sola "promoción" en el tiempo de un inmueble unifamiliar que finalmente ha sido patrimonializado por los propios socios y un hijo de los mismos, se le considere como ejerciente de la actividad económica de "promoción inmobiliaria" además de la excluida de arrendamiento de locales, pero en primer lugar, esa actividad aislada de edificar por cuenta propia una vivienda familiar -como hacen muchos contribuyentes no empresarios del ramo mediante "autopromoción"-, no tiene el debido encaje en la norma porque no es una actividad ni principal ni continuada en el tiempo, sino episódica y ocasional, a la vez que, en segundo término, y como la Administración infiere con todo fundamento, estuvo objetiva y concluyentemente desprovista de una verdadera dimensión mercantil y solo aplicada al uso propio familiar. Es la parte recurrente la que de haber sostenido un relato de hechos distinto, soportaba la carga de probar que esa actividad tenía una verdadera o mayor magnitud con más número de promociones de cara al mercado y a terceros adquirentes, o que han existido subcontrataciones al respecto, -como en base a la mera alta en IAE se posibilita-. Lo que no puede pretenderse en base al artículo 101 NFGT, ni al artículo 217 de la LEC, es que la Administración acredite en contrario o desvirtúe hechos que nadie afirma ni sostiene o que por su naturaleza meramente hipotética o de excepción, (así, que no se pudo vender a terceros el inmueble familiar promovido o que pudo realizar otras promociones a través de terceros subcontratados ya que el IAE le facultaba) inscribirían la prueba en el terreno de los hechos obstativos que solo puede acreditar, por virtud del principio de facilidad, quien cuenta con la disponibilidad para hacerlo

A efectos de esta consideración nos remitimos íntegramente a lo que se anticipaba en el F.J. Segundo de la presente.

En consecuencia, debe rechazarse el recurso en el aspecto principal de su fundamento.

**QUINTO.-** En relación con la cuestión subsidiaria defiende la sociedad recurrente con notable amplitud expositiva -f. 14 a 22 de su escrito de demanda-, que, de considerársele sociedad patrimonial, se tenga en cuenta la inclusión de los costes de construcción, la sobreimposición de la renta generada o el quebranto del principio de capacidad económica.

Se destaca que se le aplican los artículos 32, 56.2 y 67. 9 de la NFIS con una liquidación de **348.737,24 €**, sin tenerse en cuenta el coste soportado por la construcción de la vivienda que forma parte del valor de adquisición del bien, cifrándolo seguidamente en los sucesivos ejercicios de 2.011 a 2.015 en un total de 1.276.661,58 €, según documentación contable. Destaca que a dichas sociedades se les hace tributar según las normas sustantivas del IRPF, y que el artículo 45.1.b) de la NF. 3/2014, de 17 de Enero, establece que el valor de adquisición en la trasmisión a título oneroso se integra con el coste de las inversiones y mejoras en los bienes adquiridos, a la vez que se refiere a Consultas vinculantes que lo corroboran en tales autopromociones, computando sobre el valor del terreno el valor de las obras de construcción y los gastos y tributos inherentes a la adquisición y declaración de obra nueva. Ello supondría que la variación patrimonial tributable sería el valor en venta de 1.370.000 € menos el coste del suelo y de construcción de 1.276.661,58 €, ascendente a **93.338,42 €**. Se transcriben igualmente las Normas de Valoración 2ª y 4ª del PGC respecto del inmovilizado material, y el criterio al respecto del ICAC.

Apunta que el TEA Foral sostiene en cambio que, al estar calificado el inmueble como existencias en el ámbito de la actividad promotora, debe integrarse en la base el importe de 1.370.000 € obtenido en la venta, al margen de que la Administración haya considerado que no estaba destinada a la venta sino para uso propio de los socios, lo que que no permitiría considerar a dicho inmueble como inmovilizado material o inversión inmobiliaria en los términos del artículo 40.9 NFIS. Frente a ello considera incongruente dicha argumentación ya que debería contabilizarse como existencias aunque no haya llevado a cabo una promoción como tal.

La oposición a este extremo en vía jurisdiccional de la representación de la Administración demandada -f. 122 de los autos-, consiste en señalar que pese a ser una entidad patrimonial, debe tributar por las reglas del IS, en que no se tendrían en cuenta los costes de edificación del inmueble y de la compra del solar a la hora de calcular la base de gravamen derivada de la venta, obteniéndose la BI de manera sintética sin distinguir entre diversas fuentes de renta sin deducción de costes y gastos. El Artículo 32 solo se remite a los Capítulos III, IV y VI de la propia NFIS 2/2014, de 17 de Enero, que solo permiten correcciones y ajustes de ingresos a las reglas de valoración de elementos patrimoniales sin incluir costes de edificación ni de obtención del suelo.

Para dar respuesta a esta cuestión, que implica enfoques diversos de legalidad y constitucionalidad, se empieza por hacer cita del Artículo 32 NFIS respecto de "**Normas especiales en materia de gastos**", que es como sigue:

1. Las sociedades patrimoniales a que se refiere el artículo 14 de esta Norma Foral no podrán considerar deducible ningún gasto, aun cuando lo tuvieran contabilizado en su cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas, ni podrán aplicar lo dispuesto en los demás artículos del presente Capítulo, determinando su base imponible exclusivamente con los **ingresos íntegros** que obtengan corregidos por la aplicación de lo dispuesto en los Capítulos III, IV y VI de este Título.

2. Cuando entre los ingresos de la entidad a la que se refiere el apartado anterior se encuentren rendimientos del capital inmobiliario procedentes de viviendas a los que se refiere el apartado 1 del artículo 32 de la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, las sociedades patrimoniales podrán aplicar lo dispuesto en el citado precepto en relación con esas rentas.

Asimismo, en caso de que entre los ingresos de la entidad se encuentren rendimientos procedentes de la cesión o constitución de derechos de uso y disfrute sobre otros bienes inmuebles, podrán considerar deducible un importe equivalente al 30 por 100 de los ingresos íntegros procedentes de cada inmueble y el importe de los intereses de los capitales ajenos invertidos en la adquisición, rehabilitación o mejora de los bienes, derechos o facultades de uso o disfrute de los que procedan los rendimientos, y demás gastos de financiación, sin que la suma de ambos importes deducibles pueda dar lugar, para cada inmueble, a un rendimiento neto negativo.

Cuando entre los ingresos de la entidad se encuentren dividendos y participaciones en beneficios a los que se refieren las letras a) y b) del artículo 34 de la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, las sociedades patrimoniales podrán aplicar lo dispuesto en el número 24 del artículo 9 de dicha Norma Foral en relación con esas rentas.

No obstante, las sociedades patrimoniales podrán aplicar lo dispuesto en el artículo 66 de la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Por su parte, el artículo 67.9 indica que *"No serán de aplicación las deducciones reguladas en este Capítulo a las sociedades patrimoniales a que se refiere el artículo 14 de esta Norma Foral."*

Con la anterior aproximación y a la vista de las posiciones contrapuestas de los litigantes, la primera premisa a asentar es que, en efecto, tales sociedades patrimoniales a salvo de reenvíos puntuales al régimen del IRPF, se rigen por la normativa del Impuesto sobre Sociedades, pero no puede por ello dejarse de lado que de conformidad con el artículo 15. 3 de la NFIS; *"En el régimen de estimación directa la base imponible se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Norma Foral, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas"*.

Por tanto, contra lo que parece deducir la Administración demandada del artículo 32 de la misma, lo que no pueden aplicar las sociedades patrimoniales es el régimen de **"correcciones en materia de gastos"** de los artículos 16 a 31 del Capítulo II que le preceden, (amortizaciones, fondo de comercio, etc...) así como las deducciones aplicables a las sociedades económicas activas, y esas reglas tienen pleno sentido si se tiene en cuenta que, por contraste con tales entidades comunes sujetas a ese tributo, las patrimoniales no desarrollan actividades económicas ni mercantiles ni cuentan con una organización y ordenación de medios humanos y materiales generadora de bienes y servicios que soporte esas impensas. Sin embargo se hace patente que, determinándose la base de imposición por el régimen del impuesto societario, -ya citado artículo 15.3-, su determinación no puede llevarse a cabo computando *"precios"* o *"ingresos"* obtenidos por la venta de un inmueble como si de un tributo indirecto se tratase, (poco se diferenciaría la modalidad de tributación que se propugna por la DFG de la propia del Impuesto sobre Transmisiones Onerosas, salvo en el sujeto pasivo obligado a soportarlo). Ni la naturaleza ni la coherencia sistemática del IS lo permiten, ni dejarían de darse probables efectos confiscatorios contrarios al artículo 31 CE, como luego se analizará,

En consecuencia, no puede compartirse la interpretación del artículo 32.1 que, frente a las sucesivas correcciones que por diversas fuentes de *rendimiento* de la entidad patrimonial seguidamente realiza, (inmobiliarios, de participaciones sociales y dividendos, de cesión de derechos de uso y disfrute) identifica la expresión **ingresos íntegros** con el nominal de la venta de un bien inmueble, invocando el carácter sintético y no analítico de tales rendimientos, cuando la identificación entre ingreso y rendimiento (y no la de base imponible con integración del precio de venta), es la que necesariamente prevalece.

Del mismo modo el artículo 40.9, dentro de las correcciones por reglas de valoración de bienes, señala que, *"A los efectos de **integrar en la base imponible las rentas positivas, obtenidas en la transmisión de elementos patrimoniales del inmovilizado material, del intangible y de inversiones inmobiliarias o de estos elementos que hayan sido clasificados como activos no corrientes mantenidos para la venta**, se deducirá hasta el límite de dichas rentas el importe de la depreciación monetaria producida desde la última actualización legal autorizada respecto al elemento transmitido o desde el día que se adquirió el mismo, si es posterior, calculada de acuerdo con las siguientes reglas..."*, pero ese precepto, -inaplicable como tal al caso-, no puede ser traído en auxilio de la interpretación administrativa, pues por mucho que haya quedado excluida en este caso la concurrencia de una actividad económica de inversión inmobiliaria para generar activos no corrientes destinados a la venta -sobre la que la parte recurrente insiste no obstante sin ninguna eficacia en esta faceta subsidiaria del litigio-, en nada se altera por ello la estructura básica del gravamen que es la de integrar en la BI rentas positivas (para el caso, ganancias), y no ingresos nominales de una transmisión, como esa disposición del artículo 40 asume como presupuesto general.

Si bien, el régimen del IS examinado no remite al artículo 45.1 de la Norma Foral del IRPF 3/2014, de 17 de Enero, (como la parte actora pretende), el tratamiento de la ganancia patrimonial derivada de la venta de un inmueble, al margen de la actividad económica de promoción inmobiliaria, no puede diferir conceptualmente del mismo en la tributación del IS, de acuerdo con las reglas -si se quiere, más subyacentes o menos explícitas-, que se han deducido del mismo, y que vendrían a concordar con el respaldo al menos doctrinal (Consultas vinculantes estatales citadas) del tratamiento de la autopromoción, y de las propias reglas contables invocadas, si bien despojadas de la connotación que la parte actora vuelve a atribuirles, amalgamando sus tesis principales con la subsidiarias.

En consecuencia, no objetados de contrario, -ni antes ni en el proceso-, los importes contabilizados por la actora en los conceptos de coste de adquisición del suelo y coste de la construcción, ha de estarse, sin alternativa procesal, a los que dicha parte señala en la página 17 de su escrito de demanda, con una ganancia o rendimiento de la operación de transmisión de **93.338, 42 €**, a integrar en la base.

Respecto de la referencia a la vulneración del principio de capacidad económica, resulta ya innecesario examinar esa perspectiva si por vía de interpretación se ha llegado a su plena acomodación a dicho postulado fundamental, como así acabamos de verificar.- Artículo 5.3 de la Ley Orgánica del Poder Judicial en relación con el artículo 35 de la LOTC-, sin por ello obviar la mención a la doctrina constitucional proclamada recientemente en Sentencias como la 126/2019, de 31 de octubre, en su F.J. 4, precisando la concepción constitucional de la confiscatoriedad tributaria, de la que seguidamente se transcribe una breve cita que de ella extrapolamos.

"Según lo expuesto, es un hecho incontrovertible que, en el concreto asunto que ha dado lugar al planteamiento de la presente cuestión de

inconstitucionalidad, al aplicarse el tipo de gravamen establecido en el art. 108.1 TRLHL a la base imponible calculada conforme a lo prevenido en el art. 107.4 TRLHL, **la cuota tributaria derivada superó el 100 por 100 de la riqueza efectivamente generada**; con ello se está exigiendo al sujeto pasivo que cumpla con su deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos mediante la imposición de una carga "excesiva" o "exagerada" [en la terminología del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (por ejemplo, en sentencias de 3 de julio de 2003, asunto Buffalo Srl c. Italia ; de 9 de marzo de 2006, asunto Eko-Elda AVEE c. Grecia ; de 14 de mayo de 2013, asunto N.K.M. c. Hungría , y de 2 de julio de 2013, asunto R.Sz. c. Hungría ), del Tribunal Constitucional alemán (por ejemplo, en las sentencias de 17 de enero de 1957; de 22 de junio de 1995, y de 18 de enero de 2006); o del Consejo Constitucional francés (por ejemplo, en las decisiones 2005-530, de 29 de diciembre; 2012-662, de 29 de diciembre, y 2013-684, de 29 de diciembre)]. Pues bien, es importante no olvidar, como ya hemos tenido la oportunidad de señalar, que "una cosa es gravar una renta potencial (el incremento de valor que presumiblemente se produce con el paso del tiempo en todo terreno de naturaleza urbana) y otra muy distinta es someter a tributación una renta irreal, diferencia esta que es importante subrayar porque, si así fuese, es evidente que el precepto cuestionado sería contrario al principio constitucional de capacidad económica, dado que -como hemos venido señalando- dicho principio quiebra en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia" ( SSTC 26/2017, FJ 3; 59/2017, FJ 3, y 72/2017, FJ 3). Y también es necesario no descuidar que todo tributo que someta a gravamen una riqueza inexistente en contra del principio de capacidad económica, **o que agote la riqueza imponible** so pretexto del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, estaría incurriendo, además, "en un resultado obviamente confiscatorio" ( STC 26/2017, de 16 de febrero, FJ 2, y ATC 69/2018, de 20 de junio, FJ 3)."

En suma, el recurso debe prosperar en esta faceta subsidiaria y anularse, con su alcance, los actos de gestión y reclamación que han sido combatidos en el proceso.

**SEXTO.-** La estimación parcial que de todo ello resulta, excluye la preceptiva imposición de costas a cualquiera de las partes.- Artículo 139.1 LJCA.-

Vistos los preceptos citados y demás de general aplicación al caso, la Sala, (Sección Primera), emite el siguiente;

## FALLO

**ESTIMAR PARCIALMENTE Y DE MODO SUBSIDIARIO EL RECURSO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO INTERPUESTO POR LA PROCURADORA DE LOS TRIBUNALES DOÑA ANA VIDARTE FERNÁNDEZ EN REPRESENTACIÓN DE "ALPAJUBOR, S.L.", CONTRA RESOLUCIÓN DEL TRIBUNAL ECONÓMICO- ADMINISTRATIVO FORAL DE GIPUZKOA DE 30 DE SETIEMBRE DE 2.019, DESESTIMATORIA DE LA RECLAMACIÓN Nº 2017/0478, SEGUIDA FRENTE A LIQUIDACIÓN PROVISIONAL PRACTICADA POR EL SERVICIO DE GESTIÓN DE IMPUESTOS DIRECTOS DE 20 DE JUNIO DE 2.017 EN CONCEPTO DE IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES DE 2.015 Y, SIN ACOGER LA PRETENSIÓN PRINCIPAL DE DICHA PARTE, ANULAR LA REFERIDALIQUIDACIÓN PROVISIONAL EN LO REFERIDO A LA INTEGRACIÓN EN LA BASE DE LA SUMA DE 1.370.000 EUROS POR LA TRANSMISIÓN DE INMUEBLE LLEVADA A CABO EN DICHO EJERCICIO, PROCEDRIENDO EN SU LUGAR LA DE 93.338,42 EUROS, SIN HACERSE IMPOSICIÓN DE COSTAS.**

Notifíquese esta resolución a las partes, advirtiéndoles que contra la misma cabe interponer **RECURSO DE CASACIÓN** ante la Sala de lo Contencioso - administrativo del Tribunal Supremo y/o ante la Sala de lo Contencioso - administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, el cual, en su caso, se preparará ante esta Sala en el plazo de **TREINTA DÍAS** ( artículo 89.1 LJCA), contados desde el siguiente al de la notificación de esta resolución, mediante escrito en el que se dé cumplimiento a los requisitos del artículo 89.2, con remisión a los criterios orientativos recogidos en el apartado III del Acuerdo de 20 de abril de 2016 de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, publicado en el BOE n.º 162, de 6 de julio de 2016, asumidos por el Acuerdo de 3 de junio de 2016 de la Sala de Gobierno del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco.

Quien pretenda preparar el recurso de casación deberá previamente consignar en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de este órgano jurisdiccional en el Banco Santander, con n.º 4697 0000 93 0904 19, un **depósito de 50 euros**, debiendo indicar en el campo concepto del documento resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso".

Quien disfrute del beneficio de justicia gratuita, el Ministerio Fiscal, el Estado, las Comunidades Autónomas, las entidades locales y los organismos autónomos dependientes de todos ellos están exentos de constituir el depósito ( DA 15.ª LOPJ).

Así, por esta nuestra Sentencia, de la que se dejará testimonio completo en los autos, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

**PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, estando celebrando audiencia pública la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en el día de su fecha, de lo que yo el Letrado de la Administración de Justicia doy fe en Bilbao, a 14 de julio de 2020.