

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

Referencia: NFJ065846

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CASTILLA-LA MANCHA**

Sentencia 830/2016, de 30 de diciembre de 2016

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 435/2015

**SUMARIO:**

**IS. Base imponible. Incrementos y disminuciones de patrimonio.** *Entrega de parcelas urbanizadas al agente urbanizador en pago de cuotas de urbanización.* El interesado defiende que no hay ganancia patrimonial porque no hay enajenación de bienes de su patrimonio a un tercero. El Tribunal le da la razón a la entidad pues entiende que la retribución recibida por el agente consiste en la adjudicación de parcelas que no habían sido adjudicadas previamente a ninguno de los propietarios. La entrega es un efecto jurídico del propio acuerdo de reparcelación. No puede decirse que el propietario reciba los terrenos y luego los entregue para el pago de los costes de urbanización, sino que los terrenos se adjudican directamente al urbanizador. No hay transmisión del patrimonio del propietario al urbanizador.

**PRECEPTOS:**

RDLeg. 1/2004 (TR Ley de ordenación del territorio y actividad urbanística), art. 92.

RDLeg. 7/2015 (TR Ley del Suelo y rehabilitación urbana), art. 23.

RDLeg. 3/2004 (TR Ley IRPF), art. 31.

**PONENTE:***Don Jaime Lozano Ibáñez.*

Magistrados:

Don JAIME LOZANO IBAÑEZ  
Don MIGUEL ANGEL NARVAEZ BERMEJO  
Don MIGUEL ANGEL PEREZ YUSTE  
Don RAQUEL IRANZO PRADES  
Don RICARDO ESTEVEZ GOYTRE

**T.S.J.CAST.LA MANCHA CON/AD SEC.2**

ALBACETE

SENTENCIA: 00830/2016

Recurso núm. 435 de 2015

Toledo

SENTENCIA Nº 830

SALA DE LO CONTENCIOSO

ADMINISTRATIVO. SECCIÓN 2ª.

Il'tmos. Sres.:

Presidenta:

D.ª Raquel Iranzo Prades

Magistrados:

D. Jaime Lozano Ibáñez

D. Miguel Ángel Pérez Yuste

D. Miguel Ángel Narvárez Bermejo

D. Ricardo Estévez Goytre

En Albacete, a treinta de diciembre de dos mil dieciséis.

Vistos por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, los presentes autos número 435/15 el recurso contencioso administrativo seguido a instancia de la mercantil JICEN, S.L., representada por el Procurador Sr. Serna Espinosa y dirigida por el Letrado D. José María Peña Martín, contra el TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CASTILLA-LA MANCHA, que ha estado representado y dirigido por el Sr. Abogado del Estado, sobre IMPUESTO DE SOCIEDADES; siendo Ponente el lltmo. Sr. Magistrado D. Jaime Lozano Ibáñez.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### Primero.

JICEN, S.L., interpuso recurso contencioso-administrativo contra la resolución del Tribunal Económico-administrativo Regional de Castilla-La Mancha de 26 de junio de 2015, por la cual se resolvieron las reclamaciones económico-administrativas 45.-01905-2012 y 45-02944-2012, en el sentido, la primera, de desestimación, confirmando por tanto la liquidación del Impuesto de Sociedades ejercicio 2009 girada por la Oficina de Gestión Tributaria de la Delegación de Toledo de la Agencia Tributaria, de fecha 29 de mayo de 2012 y con clave A4560012206001362; y la segunda, de estimación, con anulación de la sanción que se había impuesto.

### Segundo.

- Recibido el expediente administrativo, se dio traslado del mismo al demandante, quien formuló su demanda, en la cual, tras exponer los hechos y fundamentos que entendió procedentes, terminó solicitando la estimación del recurso contencioso-administrativo planteado.

### Tercero.

La Administración presentó contestación a la demanda, y en ella, tras exponer a su vez los hechos y fundamentos jurídicos que entendió aplicables, solicitó una sentencia desestimatoria del recurso.

### Cuarto.

No habiéndose recibido el pleito a prueba se presentaron escritos de conclusiones, tras de lo cual se señaló votación y fallo para el día 10 de octubre de 2016.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### Primero.

La cuestión que se plantea en la presente causa es si la entrega por un propietario de parcelas urbanizadas al agente urbanizador de una unidad de actuación, en el seno del acuerdo de reparcelación, en pago de las cuotas de urbanización devengadas, supone una transmisión que genera para el transmitente una ganancia patrimonial que como tal tributa en el impuesto de sociedades por la diferencia de valor entre el coste de adquisición y el de enajenación.

En concreto, se trataba del coste de la urbanización que había llevado a cabo "INICATIVAS CARRANQUE, SLU" en los sectores 2 y 5 de la Unidad de Ejecución 5 de Carranque, que, a razón de 13,98 €/m<sup>2</sup>, importaba un total de 502.633,98 €; cantidad que fue retribuida no en metálico sino con 302,95 m<sup>2</sup> de suelo urbanizado. Pues bien, el actuario razonó que el propietario había adquirido el suelo en 2003 a un determinado valor, al que luego había que añadir el valor incorporado al suelo con la urbanización, al precio que la propia urbanizadora liquidaba; lo cual daba un valor de adquisición del suelo de 40,87 €/m<sup>2</sup>, que para 302,95 m<sup>2</sup> suponen 12.381 € (el sustraendo para calcular la ganancia patrimonial derivada, se dice, de la enajenación); dado que se estaban entregando 302,95 m<sup>2</sup> para saldar una deuda de 502.633,98 €, el valor de enajenación de esos 302,95 m<sup>2</sup> (el minuendo de la operación) es precisamente ese, 502.633,98 €; y la ganancia patrimonial, 490.252,95 € (502.633,98-12.381).

El Tribunal Económico-administrativo Regional mantuvo la existencia de una ganancia patrimonial, tal como había declarado la Agencia tributaria, indicando que una cosa es que en la reparcelación no haya incrementos de patrimonio en cuanto a las parcelas que se adjudican a quienes intervienen en la misma como propietarios, pues meramente se sustituye un bien por otro, y otra que haya un abono en terrenos en pago por la urbanización, caso en que hay una traslación apta para poner de manifiesto el incremento de patrimonio. Hasta tal punto hay una entrega, que la misma se documentó mediante la correspondiente factura girada entre JICEN, S.L. e INICATIVAS CARRANQUE, SLU, con repercusión del IVA correspondiente. Y aunque la reparcelación pueda tener por objeto la adjudicación de solares resultantes al agente urbanizador en pago por su gestión (92.2 del Decreto Legislativo 1/2004, de 28 de diciembre de 2004, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Ordenación del Territorio y de la Actividad Urbanística), ello no implica que dicha adjudicación no implique una entrega de bienes generadora de una alteración de patrimonio gravable en sede del transmitente.

El recurrente afirma en su demanda que no debe liquidarse ninguna ganancia patrimonial por la sencilla razón de que no hay una enajenación de bienes de su patrimonio a un tercero que la pueda generar. Afirma que la transmisión de suelo urbanizado al urbanizador en pago de los costes de urbanización es un efecto directo del acuerdo de reparcelación, sin que dicho suelo llegue a ingresar en el patrimonio del interesado. Esto es, no entra en su patrimonio y luego sale para ingresar en el del urbanizador, sino que directamente se le adjudica a este último, de modo que no es posible que el interesado experimente ganancia patrimonial alguna. El actor cita en este sentido el art. 23.1 del Real Decreto Legislativo 7/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Suelo y Rehabilitación Urbana, según el cual: " El acuerdo aprobatorio de los instrumentos de distribución de beneficios y cargas produce el efecto de la subrogación de las fincas de origen por las de resultado y el reparto de su titularidad entre los propietarios, el promotor de la actuación, cuando sea retribuido mediante la adjudicación de parcelas incluidas en ella, y la Administración, a quien corresponde el pleno dominio libre de cargas de los terrenos a que se refieren las letras a ) y b) del apartado 1 del artículo 18". También invoca el art. 92.2 del Decreto Legislativo 1/2004, de 28 de diciembre de 2004, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Ordenación del Territorio y de la Actividad Urbanística, que dispone: "La reparcelación puede tener cualquiera de los siguientes objetos: a) La justa distribución de los beneficios y las cargas derivados de la ordenación urbanística, incluidos los gastos de urbanización y gestión. (...) e) La sustitución en el patrimonio de los propietarios, en su caso forzosa y en función de los derechos de éstos, de las fincas originarias por solares resultantes de la ejecución ". En cuanto a la factura, la misma no documenta, dice, una verdadera transmisión de parcelas del propietario al urbanizador, pues la adjudicación se produce ope legis por la aprobación del acto de reparcelación, sino que responde meramente a la necesidad del adjudicatario, que es empresario, de documentar de alguna forma la operación a efectos del IVA. El actor invoca la sentencia de esta Sala de 11 de noviembre de 2015 (r.c.a. 13/2013), dictada en un caso semejante.

El Abogado del Estado contesta a la demanda y quiere primero aclarar que la Administración no entiende que por la reparcelación se produzca un incremento de patrimonio, sino que el incremento deriva del hecho de que se haya pagado al agente urbanizador mediante entrega de terrenos; de modo que hay que distinguir entre los terrenos que percibe el propietario en la reparcelación como consecuencia de su aportación de suelo, caso en el que no hay incremento de patrimonio, y la operación de pago de los costes de urbanización al agente urbanizador, que puede hacerse en metálico o en terreno, pero que si se hace de esta última forma puede dar lugar a que se

ponga de manifiesto la ganancia patrimonial. El Abogado del Estado conoce la sentencia de esta Sala de 11 de noviembre de 2015 (r.c.a. 13/2013), pero solicita que sea reconsiderado su criterio. Así, dice el representante de la Administración, la sentencia parece acoger la tesis de la no existencia de incremento sobre la base de dos argumentos: la falta de voluntariedad del pago de los costes de urbanización mediante entrega de terrenos y la necesidad de tratar igual el caso del pago en metálico al pago mediante entrega de terrenos. Ahora bien, para el Abogado del Estado ninguno de los dos argumentos es decisivo. Que la entrega no sea voluntaria no impide que pueda haber una traslación que ponga de manifiesto el incremento, como sucede por ejemplo en la expropiación forzosa. Y en cuanto a los dos medios de pago, es natural que puedan producir efectos fiscales diferentes, basados precisamente en las diferencias jurídicas de uno y otro. Se invoca la sentencia de la Sala del TSJ de Madrid, de 2 de febrero de 2016, según la cual si el pago de costes de urbanización se hace en terrenos, se ha producido materialmente la transmisión, con independencia de la forma adoptada para llevar a cabo la misma, mientras que si se abona en metálico la cuestión varía significativamente.

### Segundo.

- La sentencia de esta Sala dictada en el recurso contencioso-administrativo 13/2013 indicó lo siguiente:

"PRIMERO.- Los recurrentes pretenden que se revoque la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla-La Mancha de 26 de octubre de 2012, que desestimó su recurso administrativo y las resoluciones recurridas derivadas de actas de disconformidad en que se le imponía el pago de 198.935,86 € por impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) de los ejercicios 2005 y 2006. Los hechos son los siguientes: los recurrentes don ... y doña ... aportaron 162.151,5 m<sup>2</sup> (97.932,7 m<sup>2</sup> privativos de don ... y 64.218,8 m<sup>2</sup> gananciales) a un Programa de Actuación Urbanística (PAU) en Illescas (Toledo) y el 17 de mayo de 2004 se firmó un convenio urbanístico a favor de Construcciones Villarejo S.A. como agente urbanizador, acordando compensarle por los costes de urbanización con terrenos edificables. El 29 de diciembre de ese año se aprobó el proyecto de reparcelación en que se adjudicaron al municipio cuatro parcelas, otras cuatro a los recurrentes y 12 parcelas al agente urbanizador. En los actos administrativos recurridos la administración imputó a los recurrentes dos ganancias patrimoniales sujetas al IRPF, una el año 2005 y otra el 2006 con fundamento en que habían entregado parcelas urbanizadas al agente urbanizador en pago de las cargas de dicha urbanización, lo que constituye una permuta sujeta al impuesto.

### Segundo.

Del expediente no resulta la entrega que se argumenta por la administración, no se produce la transmisión de alguna finca por los recurrentes al agente urbanizador, ni a título de permuta ni por otro título. En la página 409 y siguientes del expediente se consignan las fincas que se entregan como resultantes del PAU, los primeros reciben las parcelas que se consignan en la página 410, el municipio las de la página 412 y el agente urbanizador del 413, falta la transmisión a título de permuta argumentada por la administración, por el contrario a Construcciones Villarejo S.A., ya que en concepto de retribución del coste de urbanización correspondiente a toda la actuación, se le adjudican directamente las parcelas que se expresan, que no habían sido adjudicadas previamente a ninguno de los propietarios (la ausencia de transmisión de una finca o parcela concreta de los recurrentes al urbanizador resulta con claridad precisamente del documento de este urbanizador, citado por la administración demandada, que se encuentra en el folio 316 del expediente, en él no se dice que los recurrentes le entregan una finca, sino que su retribución es el 0,455 del total que le correspondería al propietario y que del total retribuido al agente urbanizador el porcentaje que le corresponde al recurrente es un 23,05%). Es una situación parecida a la que se produce cuando los propietarios de terrenos afectados por un PAU abonan en metálico el coste de la urbanización, que no conlleva el devengo de IRPF en ese momento. El eventual aumento de valor de sus propiedades sólo se pone de manifiesto cuando disponen de ellas, pero no por la realización del PAU, a diferencia de otros casos, claramente distintos al presente, en que los propietarios tras la recepción de las parcelas que les corresponden, abonan el coste de urbanización con la entrega de parcelas, lo que es un supuesto diferente del enjuiciado, en el que la administración sostiene que se produce una alteración del patrimonio que pone de manifiesto un incremento patrimonial.

### Tercero.

En este caso no se produce el hecho imponible del impuesto, el artículo 31 del Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (que estuvo vigente hasta el 1 de enero de 2007 cuando ocurrieron los hechos enjuiciados) disponía que "son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél ..." Y en este caso la inspección, seguida por el Tribunal Económico Administrativo Regional, argumenta que la entrega de parcelas de los actores para pagar al agente urbanizador los gastos de urbanización constituye una permuta, que en este caso produce un incremento de patrimonio, sin embargo la Ley 2/1998, de 4 de junio, de Ordenación del Territorio y de la Actividad Urbanística (vigente hasta el 8 de febrero de 2005, cuando en diciembre de 2004 se adjudicaron las parcelas), a diferencia de otras legislaciones regionales, al regular la reparcelación preceptúa en el número 2. A entre otros objetos la reparcelación puede servir para "la justa distribución de los beneficios y las cargas derivados de la ordenación urbanística, incluidos los gastos de urbanización y gestión", lo que ha ocurrido en este caso en que los gastos de organización y gestión han sido abonados mediante la reparcelación, por lo tanto los recurrentes y cada uno de los demás propietarios en el PAU no entregaron parcelas al urbanizador, sino que la entrega de estas a la entidad urbanizadora es un efecto jurídico directo del propio acuerdo de reparcelación y en virtud de este acuerdo una parte de las parcelas se adjudican directamente al urbanizador en pago de su gestión y urbanización, de forma similar a los casos en que se abonan en metálico y no producen en ese momento una variación patrimonial sujeta a IRPF".

### Tercero.

En principio las mismas razones que se daban en la anterior sentencia para adoptar la solución que allí se tomó concurren en el presente caso. El Abogado del Estado solicita no obstante la reconsideración del criterio adoptado, cosa que esta Sala desde luego está dispuesta a hacer; pero el problema estriba en que centra su crítica a la sentencia en dos argumentos de la misma que o no son esenciales o ni siquiera aparecen recogidos en ella. Así, en efecto, en cuanto la falta de voluntariedad del pago de los costes de urbanización mediante entrega de terrenos, no es un argumento que se contuviera en la sentencia, como acabamos de ver. Y por lo que respecta a que la razón de la decisión fuese la de igualar en el trato a quien abona los costos de urbanización en metálico y quien los abona en terrenos, este fue un argumento de comparación utilizado en la sentencia, pero desde luego no fue el decisivo. Simplemente, después de haber dado el argumento principal para decidir - al que enseguida aludiremos- se decía que en cualquier caso el interesado recibía así el mismo trato que si hubiera realizado el pago en metálico.

Como se desprende del texto de la sentencia que hemos transcrito, el motivo fundamental de la decisión es precisamente el que esgrime el actor en su demanda, a saber, que el régimen jurídico del acuerdo de reparcelación presenta unos rasgos propios que hacen que, cuando se abonan los costes de urbanización mediante terrenos urbanizados, no pueda decirse que el propietario reciba los mismos y luego los entregue para el pago de los costes de urbanización, de modo que hay dos transmisiones, sino que los terrenos se adjudican directamente al urbanizador al mismo tiempo que al propietario se le adjudican otros (de los que ya se han distraído los adjudicados al urbanizador en pago de los costes). Del mismo modo en que el Abogado del Estado insiste en que puede haber efectos jurídicos fiscales diferentes si se abonan los costes en metálico, o en terrenos, y que tal cosa no debe sorprender, porque deriva de las diferencias entre ambas situaciones, hay que decir que no cabe hacer abstracción - a efectos fiscales- de las concretas peculiaridades del negocio realizado y de su regulación atendiendo simplemente al aspecto material o económico de la cuestión; de modo que no coincidimos con la afirmación contenida en la sentencia del TSJ de Madrid que cita el Abogado del Estado que utiliza como argumento que "materialmente la transmisión de parte del suelo para compensar los gastos de urbanización se ha producido en realidad, con independencia de la forma adoptada para llevar a cabo tal transmisión", pues la forma en que se regulen los negocios y se produzcan los efectos jurídicos resulta muy relevante para enjuiciar las consecuencias fiscales de los mismos, siempre que tales formas y efectos no sean resultado de un artificio jurídico o construcción ad hoc de los interesados para eludir consecuencias fiscales, sino que derivan, como lo hacen en el caso de autos, de la forma en que la Ley los ha regulado.

Así, resulta difícilmente rebatible la postura del actor cuando pone de manifiesto que, de acuerdo con la normativa aplicable, el acuerdo de reparcelación puede utilizarse para la distribución de los beneficios y las cargas

derivados de la ordenación urbanística, incluidos los gastos de urbanización y gestión, lo que sugiere que la adjudicación al urbanizador es una adjudicación primaria u originaria idéntica a la que se hace a los propietarios, y sin un pase previo por el patrimonio de éstos; lo que se confirma cuando la norma establece que el acuerdo produce el efecto de la subrogación de las fincas de origen por las de resultado y el reparto de su titularidad entre los propietarios, el promotor de la actuación, cuando sea retribuido mediante la adjudicación de parcelas incluidas en ella, y la Administración.

Así pues, creemos que el criterio allí mantenido debe ser confirmado. Tanto el propietario como el agente urbanizador reciben primariamente los terrenos como consecuencia del acuerdo de reparcelación; el propietario ya los recibe con la correspondiente detracción de la parte de los mismos que va al agente urbanizador, de modo que no hay una verdadera transmisión desde el patrimonio del propietario al del urbanizador, pues el terreno urbanizado y reparcelado no llega a ingresar en aquél. El propietario aporta suelo, que junto con los demás suelos aportados y con las operaciones de urbanización entran en una bolsa común para reparto de beneficios y cargas a partir de la cual se hacen las cuentas y se realizan las adjudicaciones.

La documentación sobre la reparcelación que se ha solicitado como diligencia final confirma esta idea, pues, aunque el Abogado del Estado afirme lo contrario, en dicha documentación no aparece ninguna adjudicación previa a JICEN de las parcelas que se adjudican a INICIATIVAS CARRANQUE en pago de los gastos de urbanización, sino que lo que hay es aportación de suelo bruto por JICEN (y demás propietarios) y adjudicación primaria de unas parcelas a JICEN y otras a INICIATIVAS CARRANQUE en pago de los gastos de urbanización.

En cuanto a la existencia de una factura documentando la entrega de suelo por JICEN a INICIATIVAS CARRANQUE, vista la claridad de los documentos de reparcelación no hay más remedio que admitir, con el actor, que la expedición del documento es una exigencia que deriva de la mecánica propia del IVA, pero no que responda a la naturaleza real del negocio realizado.

#### **Cuarto.**

En cuanto a las costas, procede su imposición a la parte demandada ( art. 139 Ley de la Jurisdicción Contencioso- administrativa ).

Vistos los preceptos citados y demás de pertinente aplicación,

### **FALLAMOS**

**1-** Estimamos el recurso contencioso-administrativo.

**2-** Anulamos la resolución del Tribunal Económico-administrativo Regional de Castilla-La Mancha de 26 de junio de 2015, por la cual se resolvieron las reclamaciones económico-administrativas 45.-01905-2012 y 45-02944-2012, en la parte en la que desestimó la primera de ellas.

**3-** Anulamos la liquidación del Impuesto de Sociedades ejercicio 2009 girada por la Oficina de Gestión Tributaria de la Delegación de Toledo de la Agencia Tributaria, de fecha 29 de mayo de 2012 y con clave A4560012206001362.

**4-** Imponemos las costas a la Administración del Estado.

Notifíquese, con indicación de que contra la presente sentencia cabe interponer recurso de casación ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, debiéndose preparar ante esta Sala en el plazo de 30 días con cumplimiento de los requisitos del art. 89.2 LJCA .

Así, por esta nuestra Sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

**PUBLICACIÓN.** Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado D. Jaime Loza no Ibáñez, estando celebrando audiencia en el día de su fecha la Sala de lo Contencioso Administrativo que la firma, y de lo que como Secretario, certifico en Albacete, a treinta de diciembre de dos mil dieciséis.

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.