

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ078492

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 5 de marzo de 2020

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1114/2017

SUMARIO:

IS. Bonificaciones. Servicios públicos municipales. Según la Administración, la Sociedad de Mercados de Abastos de una ciudad cumple los requisitos objetivos para aplicar la bonificación y los objetivos respecto a la gestión de los Mercados Mayoristas de Frutas y Pescados, pero no del resto de actividades en competencia con el sector privado. Considera que la cesión de espacios en la ZAC no puede entenderse como complementaria del servicio público de mercados. Sin embargo, se obvia un informe de los Servicios Jurídicos del Estado que considera que la totalidad de las actividades de la sociedad se encuadra en el concepto de Unidad alimentaria para prestar el servicio de mercados centrales. El TS [Vid., SSTs de 27 de octubre de 2011, recurso n.º 3792/2009 (NFJ044794) y de 6 de febrero de 2014 recurso n.º 2490/2012 (NFJ053630)] ha considerado aplicable la bonificación de las rentas accesorias de los servicios públicos municipales. Procede estimar el recurso, entendiendo de toda las actividades desarrolladas en la ZAC son complementarias del servicio público de mercados, por lo que se incluyen en el ámbito de la bonificación.

PRECEPTOS:

RDLeg 4/2004 (TR Ley IS), art. 34.

Ley 7/1985 (LRBRL, art. 25).

PONENTE:*Don Jesús María Calderón González.***SENTENCIA****AUDIENCIA NACIONAL**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0001114 /2017

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 06600/2017

Demandante: MERCADOS DE ABASTECIMIENTOS DE BARCELONA, S.A. (MERCABARNA)

Procurador: MARIA LUISA MONTERO CORREAL

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

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

SENTENCIA nº:

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA

D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

Madrid, a cinco de marzo de dos mil veinte.

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 1114/2017, se tramita a instancia de la entidad MERCADOS DE ABASTECIMIENTOS DE BARCELONA, S.A. (MERCABARNA), representada por la Procuradora Doña Maria Luisa Montero Correal, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 11 de septiembre de 2017, relativa al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2008, liquidación y cuantía de 617.633,57 €, y en el que la Administración demandada ha estado representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

La parte indicada interpuso, en fecha 22 de noviembre de 2017, este recurso respecto de los actos antes aludidos, admitido a trámite y reclamado el expediente administrativo, se entregó este 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:

" A LA SALA SUPLICO: Que, teniendo por presentado este escrito junto con los documentos y anexos que lo acompañan, se sirva admitirlo, unirlo a los autos de su razón, y, en su virtud, tenga por formalizada la demanda en los presentes autos por parte de MERCADOS DE ABASTECIMIENTOS DE BARCELONA, S.A. y, previos los trámites legales, dicte sentencia por la que: SAN, Contencioso sección 2 del 05 de marzo de 2020 (ROJ: SAN 1040/2020

(i) declare no ser conforme a derecho la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central notificada el 26 de septiembre de 2017 que desestima parcialmente la reclamación económico-administrativa interpuesta contra la resolución de la URGE de fecha 22 de noviembre de 2013 y ordene al órgano competente de la AEAT la realización de cuantas actuaciones procedan para completar la devolución de ingresos indebidos por importe total de 1.299.993,22 € menos (i) el importe efectivamente devuelto por la Administración Tributaria en fase de recurso de reposición - 266.769,98 € - y (ii) el importe que, en su caso, haya sido devuelto por la Administración Tributaria en ejecución de la estimación parcial de la Resolución Impugnada; y ii) dado que tanto el importe de la cuota fue ingresada en el plazo voluntario de pago, declare procedente la devolución de las cantidades ingresadas y los correspondientes intereses de demora con abono a la siguiente cuenta bancaria:

Titular: MERCADOS DE ABASTECIMIENTOS DE BARCELONA, S.A.

Banco: CAIXABANK

Oficina en MERCABARNA c/ Transversal 8, nº 13 08040 BARCELONA

I BAN # NUM001

Swift CAIXESBBXXX"

Segundo.

De la demanda se dio traslado al 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: "que teniendo por presentado este escrito, se admita y se tenga por CONTESTADA LA DEMANDA dictándose, tras los trámites legales, sentencia en la que se desestime íntegramente el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el demandante con expresa condena en costas."

Tercero.

Solicitado el recibimiento a prueba del recurso, la Sala dictó auto, de fecha 22 de mayo de 2018, acordando el recibimiento a prueba, con el resultado obrante en autos.

Siguió el trámite de Conclusiones, a través del cual las partes, por su orden, han concretado sus 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 14 de septiembre de 2018; y, finalmente, mediante providencia de 24 de febrero de 2020 se señaló para votación y fallo el día 27 de febrero de 2020, fecha en que efectivamente se deliberó y votó.

Cuarto.

En la tramitación del presente recurso contencioso-administrativo se han observado las prescripciones legales exigidas en la Ley reguladora de esta Jurisdicción, incluida la del plazo para dictar sentencia. Y ha sido Ponente el Ilmo. Sr. D. Jesús María Calderón González, Presidente de la Sección, quién expresa el criterio de la Sala.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

Primero.

El presente recurso contencioso administrativo se interpone por la representación de la entidad MERCADOS DE ABASTECIMIENTOS DE BARCELONA, S.A. (MERCABARNA), contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 11 de septiembre de 2017, estimatoria parcial de la reclamación económico administrativo formulada en impugnación del acuerdo de resolución del recurso de reposición con número de recurso 2013GRC210400221H RGE011275892013, dictado por la Unidad de Gestión de Grandes Empresas (en lo sucesivo, URGGE) de la Delegación Especial de la AEAT en Cataluña el día 22 de noviembre de 2013, relativo al Impuesto sobre Sociedades del período impositivo 2008.

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

PRIMERO.- En fecha 24 de julio de 2009, dentro del plazo establecido para ello en la normativa tributaria, la entidad reclamante había presentado su autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2008 de la que resultaba una cantidad a ingresar de 209.818,96 euros.

SEGUNDO.- Mediante escrito que tuvo entrada en fecha 28 de abril de 2010 en el Registro General de Documentos de la AEAT en Cataluña, la interesada solicitó la rectificación de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2008, solicitando que se acordase una devolución de 1.299.993,22 euros, derivada de la aplicación de la bonificación prevista en el artículo 34.2 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (en adelante, TRLIS) a la cuota íntegra del impuesto que se correspondía con las rentas de la actividad como gestora de los mercados centrales municipales y de las actividades 31/7/2020 Consejo General del Poder Judicial: Buscador de contenidos complementarias que forman parte esencial de la gestión integral del servicio de abastos y mercados, solicitando asimismo el abono de los correspondientes intereses de demora devengados hasta la fecha de ordenación de su pago, conforme a lo dispuesto en el artículo 31 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

TERCERO.- En fecha 21 de octubre de 2011 se dictó por parte de la URGGE de la Delegación Especial de Cataluña propuesta de resolución de la rectificación de autoliquidación solicitada, con número de referencia NUM000 y número de recurso 2010GRC21040007E RGE014888472010, en la que se concluye que: "Por tanto, en conclusión, esta Unidad de Gestión de Grandes Empresas entiende que se cumple el requisito subjetivo de la bonificación, así como el requisito objetivo de la misma para la actividad o actividades de gestión de los Mercados Mayoristas de Fruta y Verdura y de Pescado y las actividades de Matadero. No obstante, el resto de actividades realizadas en competencia con el sector privado no pueden beneficiarse de la bonificación solicitada. No se ha aportado ni indicado por la entidad ninguna concreción numérica de rendimientos de unas y otras actividades, por lo que no resulta posible acceder a rectificar la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades presentada", y se concede un plazo de 15 días hábiles a la interesada para que pueda alegar lo que entienda conveniente, así como

aportar todos los documentos, justificantes o cualquier otra prueba que considere oportuna para la defensa de sus derechos.

CUARTO.- Presentadas alegaciones por parte de la interesada, mediante acuerdo de resolución de rectificación de autoliquidación de fecha 4 de marzo de 2013 dictado por la URGGE de la Delegación Especial de Cataluña, con número de referencia NUM000 y número de recurso 201 OGRC21 040007E RGE01488847201 O, se desestimó la solicitud planteada por Mercabarna, recogándose en dicho acuerdo las siguientes conclusiones:

"En conclusión, esta Unidad de Gestión de Grandes Empresas entiende que se cumple el requisito subjetivo de la bonificación, así como el requisito objetivo de la misma exclusivamente para la actividad o actividades de gestión de los Mercados Mayoristas de Fruta y Verdura y de Pescado y las actividades de Matadero. No obstante, el resto de actividades realizadas en competencia con el sector privado no pueden beneficiarse de la bonificación solicitada.

Únicamente sería posible considerar como complementarias de las actividades principales de Mercados Mayoristas susceptibles de la bonificación del art. 34.2 TRLIS, a aquellas que cumplan en primer lugar los requisitos expuestos en cuanto a que coadyuven de manera directa y muy precisa a la realización de la actividad principal y que desde una perspectiva económica sea inferior relativamente considerada con respecto de la actividad principal a la que se supone complementa o de la que es accesoria. Así mismo, cabe distinguir actividades respecto de las cuales se puede entender que sí cumplen con la misión de realización de la actividad de mercados (Almacenes, frigoríficos, plataformas logísticas y similares), de aquellas otras que actividades para las que entendemos que no se dan las condiciones anteriormente descritas.

Si bien es verdad que la actividad principal de Mercados se desarrolla principalmente mediante la cesión de espacios en el seno de los Mercados Centrales, para que dicha cesión de espacios en la ZA C pueda calificarse como una actividad complementaria, en el doble sentido anteriormente expuesto, realizada en gestión directa, deberá acreditarse también que dicha cesión de espacios se ha efectuado con la finalidad de coadyuvar a la actividad de Mercados, de modo que en su concertación con los cesionarios de los espacios se defina la finalidad de dichos espacios (o actividad que deberá desarrollar el cesionario en dicho espacio), las condiciones de uso, los precios, horarios y demás condicionantes dirigidos a la colaboración de dicho espacio en la actividad principal de mercados que se desarrolla en el seno de los Mercados Centrales.

No se ha aportado ni indicado por la entidad una cuantificación numérica de los rendimientos de unas y otras actividades con el nivel de detalle y concreción suficiente que permita conocer si el conjunto de actividades de servicio público bonificables tiene un resultado positivo y en qué medida, correspondiendo a la reclamante la acreditación de la misma, por lo que no resulta posible acceder a rectificar la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades impugnada."

QUINTO.- Disconforme con el acuerdo de resolución de rectificación de autoliquidación identificado en el anterior Antecedente de Hecho la interesada interpuso recurso de reposición en fecha 5 de abril de 2013 por dos cuestiones diferenciadas:

a) Aportación de información adicional que permita a la Administración concretar el importe de la devolución a efectuar en aplicación de los criterios contenidos en el acuerdo impugnado.

b) Desacuerdo con el criterio restrictivo respecto de las actividades a las que le resulta de aplicación la bonificación.

Este desacuerdo determina que la reclamante entienda procedente la devolución del importe íntegro originariamente solicitado sin perjuicio de que desee obtener la devolución que corresponda en aplicación del criterio expuesto.

Dicho recurso fue resuelto mediante acuerdo dictado por la URGGE de la Delegación Especial de Cataluña en fecha 22 de noviembre de 2013 por el que se acodó estimar parcialmente el mismo: " Procede estimar parcialmente el presente recurso de reposición, incorporando una bonificación regulada en el artículo 34.2 TRLIS por importe de 266. 769,98 euros, y proceder a la devolución del importe de 266. 769, 98€, que se desglosan en 209.818,96 euros de ingresos indebidos y en 56.951,02€ de exceso de cuota resultante a devolver de la liquidación del impuesto, junto a los intereses de demora devengados correspondientes. ". 31/7/2020 Consejo General del Poder Judicial: La citada resolución estudia de forma diferenciada ambos motivos de impugnación, analizando en primer lugar la documentación aportada por la interesada realizando una imputación de ingresos obtenidos por la cesión de espacios en función del tipo de espacio cedido en la ZAC (parcelas, locales, pabellones multiservicio o pabellones polivalentes) y en función del sector de actividad, analizando también los diferentes tipos de ingresos, realizando un cuadro analítico de ingresos y gastos por sectores de

actividad o económicos, al que nos remitimos. En segundo lugar, por lo que se refiere al desacuerdo de la interesada con el criterio aplicado por la URGGE al considerarlo restrictivo, se desestiman una a una las alegaciones de la reclamante, que son una reiteración de las manifestaciones ya expuestas en el escrito de solicitud de rectificación de autoliquidación.

SEXTO.- Disconforme con la resolución identificada en el Antecedente de Hecho precedente, el día 20 de diciembre de 2013 se interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Central, a la que se le asignó el número de referencia R.G.: 426/14. En la reclamación se solicitaba expresamente la apertura de un trámite de alegaciones.

Fueron incorporados al expediente los antecedentes remitidos por el órgano de gestión cuya puesta de manifiesto se notificó a la reclamante con fecha 23 de octubre de 2014, quien presentó ante ese Tribunal, en fecha 21 de noviembre de 2014, escrito en que se vierten las alegaciones que se resumen a continuación:

Primera.- Alega la reclamante que la resolución impugnada mantiene una interpretación no objetiva del Informe aclaratorio 3/2010 de la Dirección del Servicio Jurídico del Estado. Señala que dicho Informe finalizó afirmando que todas las actividades accesorias desarrolladas en la ZAC han de entenderse complementarias del servicio público de mercados, orientadas a su mejor prestación en beneficio de los usuarios del servicio, por lo que pueden considerarse incluidas en el ámbito de aplicación del artículo 34.2 TRLIS, pero que, pese a la claridad de esta afirmación, la resolución de la URGGE considera que los Servicios Jurídicos del Estado no han expresado una opinión "absolutamente concluyente" sobre este particular, criterio que no es compartido por la interesada.

Segunda.- La reclamante considera que la resolución de la URGGE no aplica la doctrina del Tribunal Supremo que confirma la aplicación de la bonificación a las actividades complementarias para la prestación de los servicios relacionados en el artículo 25.2 de la LBRL manteniendo una interpretación no objetiva. En concreto, invoca a estos efectos la sentencia del Tribunal Supremo de 6 de febrero de 2014 (rec. 2490/2012- caso Ferrocarrils de la Generalitat de Catalunya) y la sentencia del Alto Tribunal de 27 de octubre de 2011 (rec. 7312/2011, se entiende 3792/2009 - caso Metro de Madrid). Añade la interesada que la resolución impugnada justifica la no aplicación de la doctrina del Tribunal Supremo sobre la base de la distinta naturaleza del inmovilizado material objeto de cesión a terceros, criterio que no puede ser aceptado. Entiende que, conforme a lo ya alegado en el recurso de reposición la diversidad del inmovilizado material considerado en la sentencia del Tribunal Supremo (locales comerciales, cafeterías, fibra óptica, cabinas de fotografía) evidencia su distinta naturaleza y , por tanto, su necesario registro contable de forma separada en términos equiparables al caso de Mercabarna.

Además, también las actividades de alquiler de locales para cafetería, comercio y publicidad, que se han considerado bonificables en el Metro de Madrid podrían realizarse fuera de su perímetro subterráneo, esto es, en un inmovilizado estructuralmente separado y esta circunstancia, a su juicio, no ha condicionado el criterio del Tribunal Supremo. Rebate a continuación las diferentes afirmaciones de la URGGE en el acuerdo de resolución de 4 de marzo de 2013, después recurrido en reposición.

Tercera.- La reclamante alega que la resolución de la URGGE limita indebidamente el importe de la bonificación en la cuota del Impuesto sobre Sociedades al compensar las rentas negativas de la actividad de matadero únicamente con las rentas positivas bonificables, siendo este cálculo contrario a la doctrina vinculante de la Dirección General de Tributos (DGT), invocando a estos efectos las consultas V0491 -06 , de 24 de marzo, V2019-09 , de 15 de septiembre y V1728-12, de 7 de septiembre.

Cuarta.- La interesada considera que las rentas negativas procedentes de la actividad de matadero no corresponden a la prestación de un servicio público y, por tanto, no deben minorar el importe de las rentas positivas a efectos del cálculo de la bonificación en la cuota del Impuesto sobre Sociedades.

SÉPTIMO.- En fecha 11 de septiembre de 2017 el Tribunal Económico Administrativo Central (en adelante TEAC) dictó resolución en los siguientes términos:

"EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, reunido en Sala en el día de la fecha, en la presente reclamación económico-administrativa, ACUERDA: ESTIMARLA PARCIALMENTE, ordenando que el cálculo de la cuota íntegra bonificada se lleve a cabo conforme al o dicho en el fundamento de derecho quinto."

Contra esta resolución se interpone el presente recurso. 31/7/2020 Consejo General del Poder Judicial: Buscador de contenidos jurisprudencia.poderjudicial.es/search/editorial/#ref-9175668 5/10

Segundo.

La recurrente aduce los siguientes motivos de impugnación:

1. Incorrecta interpretación del informe 3/10 de los Servicios Jurídicos del Estado que considera que la totalidad de las actividades de MERCABARNA se integran en el concepto de Unidad Alimentaria con el propósito de prestar el servicio público de mercados centrales.

Tras exponer la ausencia de elementos de juicio diferenciales que puedan justificar la prevalencia del criterio de la URGE frente al criterio de los Servicios Jurídicos del Estado, debe reiterarse una vez más que el informe 3/10 concluye con rotundidad que la totalidad de las actividades desarrolladas en la ZAC han de entenderse complementarias del servicio público de mercados, orientadas a su mejor prestación en beneficio de los usuarios del servicio, por lo que pueden considerarse incluidas en el ámbito de aplicación del artículo 34.2 del TRLIS.

El texto del informe 3/10 no deja espacio a dudas razonables respecto a la consideración como actividades complementarias de, entre otras, los servicios de limpieza, bar, farmacia, bancos y cajas, tanto dirigidos a los operadores comerciales vendedores como a los compradores. Estas actividades tienen lugar en el recinto de MERCABARNA permitiendo el normal desarrollo de la actividad de mercado. Por su evidencia, parece ocioso señalar que los operadores y usuarios de las paradas del Mercado de Frutas y Verduras, del Mercado del Pescado y del Matadero, precisan de servicios de hostelería, farmacia, bancos y cajas, entre otros, para el normal devenir de su actividad en el Mercado.

De otro modo, la particular localización de los mercados centrales, fuera del casco urbano, dificultaría extraordinariamente el acceso a estos servicios y, por tanto, la prestación del servicio público a operadores y usuarios.

" Todas estas actividades insertas en el objeto social y que complementan la actividad principal definida en los apartados 1 y 2 del artículo 2 de los estatutos, tienen una marcada interconexión con aquélla, como se pone de manifiesto en la documentación sobre la actividad social de la propia empresa que se ha acompañado con la petición de informe.

Así, debe destacarse el contenido de la Memoria Justificativa del cumplimiento de los requisitos que acreditan a MERCABARNA como medio propio del Ayuntamiento de Barcelona y de otras Administraciones y Entidades públicas titulares de su capital social, en el que se justifica la interconexión entre la prestación del servicio municipal de mercados y las actividades complementarias que realiza MERCABARNA, en los siguientes términos:

"Además de estas actividades claramente identificadas como de servicio público, aunque hoy en día después de diferentes modificaciones legales no todas ellas tengan la consideración de servicio público de prestación obligatoria, Mercabarna ha llevado a cabo otras actividades que no forman parte del servicio público desde una visión restrictiva del mismo, y menos aún forman parte de los servicios de prestación obligatoria por parte de los ayuntamientos, pero que nunca podremos considerar como actividades ajenas al mismo, sino al contrario, totalmente necesarias y casi imprescindibles para su correcta prestación.

Estas otras actividades que podrían calificarse de auxiliares, de subsidiarias y de complementarias, están estrechamente relacionadas con las actividades principales, y desde una visión amplia del mundo empresarial, deberemos de convenir en que son del todo necesarias. Nos referimos a todo lo que en Mercabarna se conoce como desarrollo y explotación de la Zona de Actividades Complementarias (que a partir de ahora denominaremos ZAC), así como a la prestación directa de servicios (como son los proporcionados por el área de Formación y los departamentos de Relaciones Exteriores y Medio Ambiente) y a la promoción de otros servicios prestados por empresas especializadas que se instalan en la Unidad Alimentaria como objetivo de reforzar las actividades y las funciones de los Mercados Centrales".

Aporta también Informe elaborado por el Instituto Cerdá con fecha 12 de junio de 2008, valorado en el Informe 3/10 de los Servicios Jurídicos del Estado.

Cuanto antecede evidencia que el criterio de los Servicios Jurídicos del Estado ha valorado en detalle la distinta naturaleza de las actividades desarrolladas en la ZAC concluyendo que se gestionan de forma unitaria y sin considerarse capítulo aparte y distinto del de meramente auxiliar y adjetivo a la consecución de la finalidad social única que es la prestación del servicio público de mercado. La diferencia de criterio aplicado en la resolución de la URGE no puede justificarse, como manifiesta la resolución del TEAC, en la revisión individualizada de los

contratos relativos a las actividades en la ZAC. Como se ha expuesto, la revisión documental realizada por el órgano gestor es posterior a la determinación del criterio respecto a qué debe entenderse por actividad complementaria integrada en el servicio público y se dirige únicamente a la confirmación de la actividad realizada y la cuantificación de las rentas bonificadas con arreglo al criterio de la URGE.

Tanto si se examina desde la perspectiva de la limitación espacial en que se desarrollan las actividades de las paradas de mercado y las actividades complementarias ZAC, dentro del mismo recinto; como si se analiza teniendo en cuenta el beneficio innegable que propician las actividades ZAC a los usuarios del servicio de mercados, que son sus potenciales 31/7/2020 Consejo General del Poder Judicial: Buscador de contenidos jurisprudencia.poderjudicial.es/search/editorial/#ref-9175668 6/10 usuarios y consumidores; como, finalmente, si se consideran los ingresos que generan las actividades complementarias como recursos que coadyuvan a la sostenibilidad de la prestación del servicio de mercado, las actividades desarrolladas en la ZAC están íntimamente ligadas al servicio público.

2. No aplicación de la doctrina del Tribunal Supremo que confirma la aplicación de la bonificación del 99% que regula el artículo 34.2 TRLIS a las rentas derivadas de actividades complementarias integradas en la mejor prestación de servicios públicos.

La resolución del TEAC considera que la doctrina del Tribunal Supremo en sentencia 7312/2011 (relativa al metro de Madrid) y reiterada en sentencia de 6 de febrero de 2014 (caso Ferrocarrils de la Generalitat de Catalunya) no resulta aplicable al supuesto considerado, limitándose a considerar válida la argumentación de la URGE sin formular valoración alguna respecto a la argumentación de MERCABARNA.

No puede aceptarse este criterio.

La doctrina del Tribunal Supremo ha considerado aplicable la bonificación a las rentas accesorias que coadyuvan a la prestación de los servicios relacionados en el artículo 25.2. LBRL, en términos que resultan aplicables a las rentas de las actividades desarrolladas en la ZAC. Así, las sentencias del Alto Tribunal evidencian que la cesión de espacios destinados a locales comerciales, cafeterías, fibra óptica, cabinas de fotografía, entre otras, forma parte integral y complementaria de la mejor prestación del servicio público de transporte público subterráneo (Metro) y, por tanto, que no es razonable segregar las rentas que éstas generan a efectos de la bonificación en el Impuesto sobre Sociedades. No se observa una motivación razonable para no aplicar este criterio a las actividades realizadas en la ZAC que forman parte integral de la Unidad Alimentaria y coadyuvan a una mejor prestación del servicio público de mercados.

La resolución recurrida, aborda la cuestión suscitada en sus Fundamentos de Derecho Primero a Cuarto, ambos inclusive, el thema debati.

1) Hay que comenzar por indicar, como reseña el TEAC, que la Abogacía del Estado evacuó un informe aclaratorio en el que se afirmó:

"... todas las actividades accesorias desarrolladas en la ZAC han de entenderse complementarias del servicio público de mercados, orientadas a su mejor prestación en beneficio de los usuarios del servicio, por lo que pueden considerarse incluidas en el ámbito de aplicación del artículo 34.2 TRLIS."

2) El texto del Informe del Servicio Jurídico 3/10 no da lugar a dudas en cuanto a la interconexión entre la prestación del servicio municipal de mercados y las actividades complementarias que realiza Mercabarna que "nunca podremos considerar como actividades ajenas al mismo, sino al contrario totalmente necesarias y casi imprescindibles para su correcta prestación" todo ello a efectos de "reformular las actividades y las funciones de los Mercados Centrales".

Y es que parece lógico que los usuarios del Mercado de Frutas y Verduras, del Mercado del Pescado y del Matadero, precisen, para el devenir de su actividad en el Matadero de servicios de hostelería, farmacia, bancos y cajas, entre otros.

3) Las STS de 27 de octubre de 2011 RC 3792/2009, referido al Metro de Madrid, es rotunda al efecto al declarar en su Fundamento de Derecho Tercero:

" Quiere ello decir que la noción de servicio público, aplicada al que ahora nos ocupa, el transporte de viajeros en el ferrocarril suburbano o metropolitano, no se ciñe, en su configuración legal, a la mera y escueta actividad de transporte, sino que es comprensiva de otras actividades auxiliares y complementarias del transporte, amplitud que también deriva de una consideración en la que la Administración no parece haber reparado cuando excluye, a los efectos de la aplicación del artículo 32.2 LIS , las rentas no procedentes directamente del transporte, pues, según se razona en el reiterado informe complementario: "Así, servicios como el alquiler de locales comerciales, cesión de instalaciones para fibra óptica, publicidad, máquinas expendedoras, de fotografía, etc.,

que, en ningún caso pueden calificarse como servicios de transporte urbano de viajeros ni son de competencia obligatoria de los entes públicos locales quedan amparados por la bonificación fiscal. En definitiva se trata de rentas que no derivan de la prestación de un servicio público en materia de su competencia...".

Y en el Fundamento de Derecho Cuarto:

"En todo caso, con la modificación del artículo 34.2 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (heredero de artículo 32 de la Ley 43/1995), operada por Ley 46/2002, de 18 de diciembre, el legislador se ha sentido en la necesidad de aclarar que la bonificación se refiere a cualquiera de los servicios públicos enumerados en los artículos de la Ley de Bases de Régimen Local antes indicados.

Expuesto lo anterior, entendemos que el motivo de casación alegado por el Abogado del Estado, sin perjuicio del esfuerzo argumental realizado para la defensa de su tesis, debe ser desestimado: 31/7/2020 Consejo General del Poder Judicial: Buscador de contenidos jurisprudencia.poderjudicial.es/search/editorial/#ref-91756687/10

En efecto en primer lugar, en el informe ampliatorio de la Inspección, que se transcribe por la sentencia de instancia, se hace constar que el resultado contable, se compone de una parte positiva, las actividades calificadas expresamente como "accesorias" y una parte negativa, el transporte de viajeros, que es de deficitaria. Y como consecuencia de ese carácter deficitario se aplican las correspondientes subvenciones, con carácter anual, normalmente superior a los 20.000 millones de pesetas. Ahora bien, "en la medida en que se obtienen ingresos derivados de las actividades accesorias, estas subvenciones de explotación, inicialmente calculadas se minoran para que el resultado contable sea cero".

Es decir, el legislador, a través de las correspondientes Leyes de Presupuestos, concede a Metro de Madrid, cantidades a fondo perdido, y a la hora de concederlas "toma en cuenta", todos los ingresos, incluidos los derivados de sus actividades "accesorias", reconociendo, en suma, que los mismos forman parte de sus ingresos habituales y por tanto de su propia actividad.

Entonces, si contable y presupuestariamente hay una unidad integral, es evidente que debe existir una única e inescindible actividad, como recogen los jueces "a quo".

En segundo lugar, y al margen de las Resoluciones de la Dirección General de Tributos y del TEAC que se citan por la parte recurrida, es lo cierto que la sentencia de esta Sala de 22 de febrero de 2003 dictada en el recurso de casación 1650/1998, refiriéndose al ámbito de la bonificación en la cuota prevista en el art. 25.a).1 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre -actual art. 32.2 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre-, del Impuesto sobre Sociedades, en el sentido de si sólo habían de entenderse comprendidos, exclusivamente, los rendimientos que provinieran de explotaciones, en sentido estricto, de servicios municipales -en este caso, el de gas, prestado por la empresa municipal «Fábrica Municipal de Gas de San Sebastián, SA», de capital totalmente perteneciente al Ayuntamiento de Bilbao- o, por el contrario, permitía incluir también como propios de la explotación de tal servicio-, los provenientes de intereses de cuentas y depósitos bancarios, de dividendos de su cartera de valores y de alquileres de viviendas para el personal adscrito a la explotación, optó por esta última solución y desestimó el recurso de casación interpuesto por la Diputación Foral de Guipúzcoa, bajo la siguiente argumentación (Fundamento de Derecho Segundo):

"...S i bien no puede aceptarse que exista una total identidad de razón entre la bonificación del 50 por 100, que el precepto legal analizado arbitra para los rendimientos de las Cooperativas Fiscalmente Protegidas, y la de que aquí se trata - por la elemental razón de que la primera está concebida con referencia a rendimientos de más amplia procedencia que los de la segunda-, tampoco puede negarse que ni el precepto legal ahora analizado -el art. 25.a).1 de la Ley ni su desarrollo reglamentario - art. 177.1.a) del Reglamento de 15 de octubre de 1982 - hacen distinción alguna en cuanto a que, dentro de los rendimientos derivados de la explotación de servicios municipales o provinciales, haya que distinguir los estrictamente derivados poco menos que de las tarifas o contraprestaciones que los usuarios satisfacen por razón del servicio, de otros procedentes de la colocación financiera de capitales, que no se olvide están afectos al servicio y por tanto a su explotación, o de ventas o alquileres de inmuebles ocupados por personal adscrito a la explotación.

Si a todo ello se une que la bonificación venía legalmente configurada con mayor amplitud con que hoy la contempla el art. 32.2 de la vigente Ley del Impuesto, y que, como da por acreditado la sentencia de instancia, con criterio insusceptible de ser combatido en casación, la obtención de «esos otros» rendimientos no constituye otra cosa que resultados de una gestión prudente y razonable de la empresa municipal, la conclusión desestimatoria del recurso resulta absolutamente insoslayable".

Entendemos que la misma respuesta debe darse en el presente caso, en el que una gestión prudente y razonable del servicio público de transporte, que resulta deficitario, permite que sin dejar de estar afecto el inmovilizado a su finalidad principal, pueda ser utilizado también en la gestión de actividades que la propia Inspección califica de accesorias.

Por lo expuesto, no podemos estimar el motivo y sí confirmar la sentencia recurrida. "

En los mismos términos la STS de 6 de febrero de 2014, RC 2490/2012, que en su Fundamento de Derecho Tercero y fallo declara:

" (...) la sentencia de instancia sólo admite la accesoriedad respecto del servicio principal de transporte de los ingresos derivados de publicidad de estaciones y andenes, a los que sólo extiende la bonificación, excluyendo los derivados de la cesión a los empleados de viviendas y la cesión de los túneles para cableado de fibra óptica - únicos sobre los que se pronuncia, véase Fundamento Jurídico Undécimo, párrafo segundo-, puesto que "no existe una conexión clara, exigida en dicha resolución judicial, entre los citados rendimientos y la prestación de servicios", y por extensión excluye los ingresos financieros en proporción a las rentas bonificadas.

Desde luego, no queda suficientemente explicado en qué consiste la referida conexión clara entre los rendimientos y la prestación de servicio, que hace excluir a la Sala de instancia los ingresos procedentes de estos activos a efectos de su bonificación, más la simple exclusión da a entender que la Sala aplica un criterio restrictivo, que en modo alguno se deriva de los términos de la doctrina que le sirvió de fundamento y que luego fue avalada por la sentencia del Tribunal Supremo traída de contraste, que simplemente requiere que estén "afectos al servicio y por tanto a su explotación", y que respecto de los mismos ingresos se entendió que eran susceptible de la bonificación, así en la misma sentencia de 21 de mayo de 2009 (PROV 2009, 281459), que sirve de fundamento a la sentencia impugnada, que recordemos guarda estrecha similitud con el caso que nos ocupa, en tanto se trata de la misma actividad y sobre elementos materiales o activos similares en uno y otro caso, se entendió entre las actividades auxiliares o complementarias de la misma, "la cesión de instalaciones para fibra óptica", y la propia sentencia 31/7/2020 Consejo General del Poder Judicial: Buscador de contenidos jurisprudencia.poderjudicial.es/search/editorial/#ref-9175668 8/10 de 27 de octubre de 2011 (RJ 2012, 1592), del Tribunal Supremo, en el caso que pone de referencia, se hace expresa mención a rentas o alquileres de inmuebles ocupados por personal adscrito a la explotación" con referencia a otra anterior de la misma Sala. Todo lo cual ha de llevarnos a estimar parcialmente el recurso de casación para unificación de doctrina."

"FALLAMOS

Estimar parcialmente el recurso de casación para la unificación de doctrina interpuesto contra la sentencia de 2 de febrero de 2012 de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (LA LEY 13742/2012), sentencia que se casa y anula, en cuando no reconoce a la actora el derecho a bonificación del 99% de la cuota a los ingresos derivados de la cesión a los empleados de las viviendas y de la cesión de los túneles para la instalación de cableado de fibra óptica, e ingresos financieros en proporción a las rentas bonificadas a la que se extiende la presente, declarando el derecho de la recurrente a aplicarse dicha bonificación en los ejercicios 2001, 2002 y 2003."

4) Por otra parte, las afirmaciones de la "URGE" pueden ser rechazadas en base a las siguientes consideraciones:

a) "No obstante, a pesar de que existen ciertos parecidos con las actividades desarrolladas por Mercabarna, sin ánimo de ser exhaustivos se observan varias diferencias:

1. La ZAC o Zona de Actividades complementarias constituye unos bienes y derechos, un inmovilizado distinto y separado, a pesar de que se gestione de forma conjunta, del propio de los Mercados Centrales Mayoristas."

Conforme indica el texto de la Sentencia (Antecedente de hecho primero), Metro de Madrid aplica la bonificación a la totalidad de la cuota declarada sin distinción de la procedencia de renta, incluyendo conceptos tales como el alquiler de locales comerciales, la prestación del servicio de cesión de fibra óptica, máquinas expendedoras de bienes o fotográficas, publicidad, entre otros.

La diversidad del inmovilizado material referido evidencia su distinta naturaleza respecto a elementos propiamente afectos al transporte público de viajeros - vagones, riales, entre otros - y, por tanto, su necesario registro contable de forma separada en términos equiparables al caso de MERCABARNA. Además, resulta

evidente que también las actividades de alquiler de locales para cafetería, comercio y publicidad que se han considerado bonificables en el Metro de Madrid podría realizarse fuera de su perímetro subterráneo y esta circunstancia no ha condicionado el criterio del Tribunal Supremo.

b) "2. Las Actividades desarrolladas en la ZAC por Mercabarna no pueden, en general y en su mayor parte, considerarse como accesorias o complementarias de las de Mercado Central."

Como se ha indicado, el informe aclaratorio 3/2010 de la Dirección del Servicio Jurídico del Estado indica, literalmente, que todas las actividades accesorias desarrolladas en la ZAC han de entenderse complementarias del servicio público de mercados, orientadas a su mejor prestación en beneficio de los usuarios del servicio.

c) "3. Sin perjuicio de la necesaria coordinación, la gestión de la ZAC podría recaer en otra empresa distinta o incluso en el sector privado, por lo que no sería posible atribuirle un carácter accesorio o complementario."

También la gestión de locales comerciales, la prestación del servicio de cesión de fibra óptica, máquinas expendedoras de bienes o fotográficas, publicidad, a que se refiere la Sentencia del Tribunal Supremo, podrían ser gestionados por una empresa distinta o incluso por el sector privado y eso no es óbice para que se considere aplicable la bonificación.

d) "4. Son las actividades desarrolladas por los cesionarios de los derechos de superficie y arrendatarios (por algunos de ellos) las que podrían participar del carácter de accesorias, pero éstas no se desarrollan en gestión directa por Mercabarna sino por las entidades privadas arrendatarias o cesionarias."

La gestión de locales comerciales por Metro de Madrid se limita a su cesión a los cesionarios. Son éstos, como en el caso de MERCABARNA, quienes realizan la correspondiente actividad económica. Así lo evidencia el FJ 3º de la Sentencia del Tribunal Supremo en los siguientes términos

" (...) existencia de determinados establecimientos, en el interior de las estaciones, en los que se puede obtener el periódico, tomar un café o sacar dinero de un cajero automático, por nombrar solo algunos de los muchos "beneficios" que los viajeros encuentran en estas actividades "complementarias", teniendo siempre presente que la actividad de "METRO DE MADRID S.A", en todos estos servicios adicionales, se limita a la cesión de los espacios para que sean las empresas especializadas las que realicen la "actividad complementaria".

No puede objetarse a la aplicación de la bonificación sobre los rendimientos con origen en la ZAC que proceden de la cesión de espacios para la realización de actividades que realizan los operadores de mercados y no la propia MERCABARNA. Tampoco la venta de fruta, verdura o de pescado la realiza MERCABARNA y no ha sido óbice para que la resolución URGE considere la existencia de un servicio público bonificable. 31/7/2020 Consejo General del Poder Judicial: Buscador de contenidos jurisprudencia.poderjudicial.es/search/editorial/#ref-9175668 9/10

e) "5. Los ingresos por alquileres y cesiones de superficie obtenidos por un inmovilizado distinto del de los Mercados Mayoristas no es posible calificarlos de actividades complementarias o accesorias."

Nos remitimos a los comentarios formulados respecto a los puntos a y b.) "6. No existe déficit global ni resultado cero. No existen subvenciones presupuestarias (significativas). Se produce, gracias al concurso de los ingresos de la ZAC o ingresos en competencia con el sector privado, un beneficio suficiente que permite la distribución de dividendos a los accionistas."

El propio acuerdo desestimatorio de la URGE recurrido en reposición transcribe literalmente (pág. 5) parte de la "Memoria justificativa del cumplimiento de los requisitos que acreditan a MERCABARNA como medio propio del Ayuntamiento de Barcelona a los efectos de la gestión directa de los servicios públicos obligatorios de Mercados Mayoristas de Frutas y Verduras y de Pescado de la Ciudad de Barcelona", que indica lo siguiente: " Si Mercabarna no llevase a cabo las actividades complementarias al servicio público (actividades económicas en competencia) tendría muchas dificultades para equilibrar ingresos y gastos sin un incremento significativo de las tarifas del servicio".

Con arreglo a la información ya facilitada en el recurso de reposición ante la URGE, el hecho de que la contribución de los resultados ZAC determine un beneficio distribuible susceptible de reparto a los socios Administraciones públicas no obsta a la existencia de una unidad integral contable y presupuestariamente, cuyo patrimonio responde en su totalidad de las obligaciones de MERCABARNA.

g) 5) Como Recursos Generados, se toma el Beneficio después de Impuestos más la Dotación a Amortizaciones.

Al igual que en el supuesto considerado en la Sentencia del Tribunal Supremo relativa al Metro de Madrid, las rentas de la ZAC coadyuvan a la sostenibilidad de la prestación del servicio público de mercado evitando las

subvenciones - más propiamente, transferencias presupuestarias - que en otro caso debieran destinarse a la prestación del servicio público de mercado en una gran metrópoli como Barcelona.

5) La prueba pericial practicada por el perito don Bartolomé y ratificada judicialmente, acto al que no acudió la representación del Estado, respecto de su dictamen "Informe sobre la función rol y actividad del mayorista ubicado en Mercabarna", Ingeniero civil y Director General del Instituto Cerdá desde 1996, en el que se indica lo siguiente:

"(i) Que las actividades realizadas en la ZAC constituyen parte necesaria para el correcto funcionamiento del servicio público de Mercado;

(ii) Que la ZAC y los Mercados Centrales funcionan en un régimen de "simbiosis" de manera que ninguno de ellos podría funcionar independientemente del otro;

(iii) Que existe una gestión común de la ZAC y de los Mercados Centrales; y (iv) Que las actividades complementarias desarrolladas en la ZAC (restaurantes, telefonía, banca, farmacia, guardería, gasolinera, imprenta, informática, centro médico, etc.) son actividades que coadyuvan a la mejor prestación del propio servicio público de Mercados, por requerir los operadores mayoristas de dichas actividades de soporte de forma permanente."

Concluye que el dictamen, se ha emitido en el proceso de renovaciones de todas las concesiones de todos los operadores del Mercado.

Por todo lo expuesto, procede estimar el recurso, entendiendo que todas las actividades desarrolladas en la ZAC han de entenderse complementarias del servicio público de mercados, orientadas a su mejor prestación, en beneficio de los usuarios del servicio, por lo que pueden considerarse incluidas en el ámbito de aplicación del artículo 34.2 del TRLIS.

Tercero.

Con arreglo al artículo 139.1 de la LJCA procede condenar en costas a la Administración, con arreglo al criterio del vencimiento.

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 el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación de la entidad MERCADOS DE ABASTECIMIENTOS DE BARCELONA, S.A. (MERCABARNA), y debemos declarar: 31/7/2020 Consejo General del Poder Judicial: Buscador de contenidos jurisprudencia.poderjudicial.es/search/editorial/#ref-9175668 10/10

(i) No ser conforme a derecho la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central notificada el 26 de septiembre de 2017 que desestima parcialmente la reclamación económico-administrativa interpuesta contra la resolución de la URGE de fecha 22 de noviembre de 2013 y ordene al órgano competente de la AEAT la realización de cuantas actuaciones procedan para completar la devolución de ingresos indebidos por importe total de 1.299.993,22 € menos (i) el importe efectivamente devuelto por la Administración Tributaria en fase de recurso de reposición - 266.769,98 € - y (ii) el importe que, en su caso, haya sido devuelto por la Administración Tributaria en ejecución de la estimación parcial de la resolución del TEAC; y (ii) dado que el importe de la cuota fue ingresada en el plazo voluntario de pago, declare procedente la devolución de las cantidades ingresadas y los correspondientes intereses de demora con abono a la cuenta bancaria indicada en el escrito de demanda.

Con imposición de costas a la Administración.

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 Ilmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZÁLEZ estando celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional.

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