

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ083327

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 20 de julio de 2021

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 402/2018

SUMARIO:

Regímenes especiales por razón del territorio. Canarias. Reserva para Inversiones en Canarias (RIC).

Materialización de la RIC. Adquisición de participaciones en una sociedad que adquiere inmuebles de la recurrente. La Inspección consideró que el importe reinvertido era solamente el coste de los inmuebles vendidos, no el importe de la adquisición de las participaciones, y además únicamente, como no se optó por la materialización anticipada, por el coste desde el año de obtención del beneficio. Sin embargo, aunque la operación pueda articularse de otra forma, nos encontramos ante una legítima economía de opción. Es cierto que, al tratarse de una operación vinculada, se debe determinar el valor de mercado en una transacción entre partes independientes. Se trata de la transmisión de inmuebles por parte de una sociedad promotora, por un precio que podría ser comprobado por la Administración, a una sociedad que desarrolla una actividad de arrendamiento de inmuebles. La operación realizada es ajustada a Derecho.

PRECEPTOS:

Ley 19/1994 (Modificación régimen fiscal de Canarias), art. 27.
RDLeg 4/2004 (TR Ley IS), art. 16.

PONENTE:

Doña Concepción Monica Montero Elena.

Magistrados:

Don CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA
Don MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA
Don FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN
Don RAFAEL VILLAFANEZ GALLEGO

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000402 /2018

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 03612/2018

Demandante: JUANREJON PARK, S.L

Procurador: Dº JORGE DELEITO GARCIA

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilma. Sra.: Dª. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

SENTENCIA N° :

Ilmo. Sr. Presidente:

D. MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D. RAFAEL VILLAFANEZ GALLEGO

Madrid, a veinte de julio de dos mil veintiuno.

Visto el recurso contencioso administrativo que ante la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha promovido JUANREJON PARK, S.L y en su nombre y representación el Procurador Sr. D^o Jorge Deleito García, frente a la Administración del Estado, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 8 de marzo de 2018, relativa a Impuesto de Sociedades ejercicios 2008, 2009 y 2010, siendo la cuantía del presente recurso 108.584,74 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Se interpone recurso contencioso administrativo promovido por JUANREJON PARK, S.L y en su nombre y representación el Procurador Sr. D^o Jorge Deleito García, frente a la Administración del Estado, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 8 de marzo de 2018, solicitando a la Sala, que dicte sentencia, acordando anular la Resolución recurrida, todo ello por los motivos expuestos en el presente escrito o por cualquier otra infracción del Ordenamiento Jurídico, condenando en costas a la Administración demandada cuya aplicación errónea de la normativa aplicable al caso de autos han forzado la tramitación y resolución del presente recurso sin finalidad útil para el recurrente, de conformidad con el artículo 139.1 de la Ley de la Jurisdicción.

Segundo.

Reclamado y recibido el expediente administrativo, se confirió traslado del mismo a la parte recurrente para que en plazo legal formulase escrito de demanda, haciéndolo en tiempo y forma, alegando los hechos y fundamentos de derecho que estimó oportunos, y suplicando lo que en el escrito de demanda consta literalmente.

Dentro de plazo legal la administración demandada formuló a su vez escrito de contestación a la demanda, oponiéndose a la pretensión de la actora y alegando lo que a tal fin estimó oportuno, solicitando a la Sala que dicte sentencia desestime el presente recurso, confirmando íntegramente la resolución impugnada por ser conforme a Derecho, con imposición de costas a la actora.

Tercero.

No habiéndose solicitado recibimiento a prueba, y evacuado el trámite de conclusiones, quedaron los autos conclusos y pendientes de votación y fallo, para lo que se acordó señalar el día dieciséis de julio de dos mil veintiuno, en que efectivamente se deliberó, voto y fallo el presente recurso.

Cuarto.

En la tramitación de la presente causa se han observado las prescripciones legales, previstas en la Ley de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, y en las demás Disposiciones concordantes y supletorias de la misma.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS**Primero.**

Es objeto de impugnación en autos la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 8 de marzo de 2018, que estima parcialmente la reclamación interpuesta por la hoy actora, anulando las liquidaciones y sanciones correspondientes a los ejercicios 2008 y 2009.

Los antecedentes del presente recurso, son:

1.- En fecha 22 de enero de 2015 el Inspector Coordinador de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT de Canarias dictó acuerdo de liquidación correspondiente al IS 2008 a 2010 del que resultaba una cantidad a ingresar de 1.477.392,96 euros, de los cuales 1.177.263,68 euros correspondían a cuota y 300.129,28 euros a intereses de demora. El acuerdo se notificó el 22 de enero de 2015.

2.- Las actuaciones inspectoras se iniciaron el día 11 de marzo de 2013 mediante la notificación de la comunicación de inicio de un procedimiento inspector de alcance general referido al IS 2008 a 2010.

Las actuaciones de comprobación e investigación relativas al IS culminaron con la incoación del acta disconformidad NUM000, de fecha 18 de septiembre de 2014 y notificada ese mismo día.

3.- Los hechos relevantes a tener en cuenta para resolver la cuestión planteada son:

En los años comprobados la sociedad JUANREJON PARK SL estaba participada al 99,38% por la entidad neerlandesa HAVENSCHAAN BEHEER BV y se encontraba dada de alta en el epígrafe 833.2. PROMOCIÓN INMOBILIARIA DE EDIFICACIONES. A su vez, JUANREJON PARK SL es dueño del 100% del capital de la sociedad LETTINGCO SC.

JUANREJON SL dotó determinados importes por la reserva por inversiones en Canarias.

La totalidad de estas dotaciones se materializó en participaciones de LETTINGCO SL, suscritas en 4 ampliaciones de capital.

LETTINGCO SL realiza la materialización indirecta de la RIC, en el mismo día o al día siguiente de las ampliaciones de capital, adquiriendo inmuebles construidos por JUANREJON PARK SL, pagando un precio total de 4.799.382,60 euros. Los inmuebles adquiridos por LETTINGCO SL se dedican al arrendamiento.

La Inspección considera que la operación final no ha supuesto un auténtico proceso inversor, que es la finalidad pretendida por la RIC, porque LETTINGCO SL (encargada de la materialización indirecta) simplemente ha "devuelto" a JUANREJON PARK SL el dinero que el mismo día o el anterior le había aportado en las ampliaciones de capital (o bien ha asumidos pasivos en su nombre), dando como resultado neto del conjunto de las operaciones, la inexistencia de movimiento real de recursos.

Además, entiende la Inspección que, si se atiende al grupo económico en su conjunto, la única inversión para la que se han empleado los recursos de dicho grupo es la que corresponde al coste de la construcción de los inmuebles realizada en su momento por JUANREJON PARK SL.

Con base a lo anteriormente expuesto, la Inspección únicamente ha considerado válidos para la materialización indirecta por LETTINGCO SL de la RIC dotada entre 2003 y 2006 por JUANREJON PARK SL los costes incurridos desde el ejercicio 2003 (año más antiguo de las dotaciones) hasta el 31 de diciembre de 2010 (fin plazo de materialización de la RIC 2006). No se han aceptado las inversiones anticipadas a cada dotación debido a que la entidad no se acogió a dicha opción.

4.- Asimismo, las actuaciones inspectoras motivaron la imposición de una sanción por un importe de 27.575,99 euros, por 3 infracciones tributarias leves del artículo 191 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), una grave del artículo 195.1.1 0 LGT y otra grave del artículo 195.1.20 LGT, impuestas por acuerdo de fecha 13 de marzo de 2015 del Inspector Coordinador de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT de Canarias, notificado el 16 de marzo de 2015.

Cuestiones planteadas en la demanda.

Teniendo en cuenta la estimación parcial del TEAC, que declara la prescripción del derecho de la Administración a determinar la cuota tributaria de los ejercicios 2008 y 2009, la cuestión a dilucidar en el presente procedimiento se circunscribe a las siguientes cuestiones:

- a) La correcta materialización de la RIC en el ejercicio 2010.
- b) La necesidad de utilizar el conflicto de aplicación de la norma.
- c) La deducibilidad de los gastos consignados en el 2010.

Segundo.

Materialización de la RIC

Se cuestiona en el presente procedimiento la correcta materialización de la RIC dotada en los ejercicios 2004, 2005 y 2006, en la adquisición de participaciones de la entidad LETTINGCO.

JP, S.L. adquiere participaciones de la entidad LETTINGCO, a través de cuatro ampliaciones de capital que se producen entre los ejercicios 2005 y 2010, esto es, dentro del plazo de materialización de la RIC dotada en los periodos 2004, 2005 y 2006, por un importe total de 4.800.077,10 euros. A su vez, la materialización indirecta de LETTINGCO se produce a través de la adquisición de una serie de inmuebles promovidos por JP, S.L., cuyas compraventas se documentan junto con las ampliaciones de capital.

La Administración cuestiona la materialización, por:

a) Considera que la única materialización válida sería el coste de construcción de JP, S.L. respecto de los inmuebles que le adquiere LETTINGCO.

b) Entiende que, como JP, S.L. no se acogió a la opción de inversión anticipada, solo podría servir como materialización de la RIC el coste de construcción desde el año de obtención del beneficio (incluido) hasta el fin del plazo de cada materialización.

Respecto al segundo de los motivos, al haberse declarado por el TEAC la prescripción del derecho de la Administración a liquidar los ejercicios 2008 y 2009, la cuestión no tiene incidencia en el presente procedimiento, pues en el ejercicio 2010, único que permanece vivo en este momento, no se dio tal circunstancia.

Por tanto, la única cuestión a dilucidar es la relativa al coste de construcción, esto es, si el importe de la materialización debe abarcar el precio de compra de los inmuebles o, por si el contrario, como considera la Administración, solo debe tenerse en cuenta el coste de construcción incurrido por JP, S.L.

Regulación legal

El artículo 27 de la Ley 19/1994, de 19 de junio, dispone:

"4. Las cantidades destinadas a la reserva para inversiones en Canarias deberán materializarse en el plazo máximo de tres años, contados desde la fecha del devengo del impuesto correspondiente al ejercicio en que se ha dotado la misma, en la realización de alguna de las siguientes inversiones:

A. Las inversiones iniciales consistentes en la adquisición de elementos patrimoniales nuevos del inmovilizado material o intangible como consecuencia de:

- La creación de un establecimiento.
- La ampliación de un establecimiento.
- La diversificación de la actividad de un establecimiento para la elaboración de nuevos productos.
- La transformación sustancial en el proceso de producción de un establecimiento.

En ningún caso, se podrá materializar la reserva para inversiones en Canarias en la adquisición de inmuebles destinados a viviendas con fines turísticos.

También tendrán la consideración de iniciales las inversiones en suelo, edificado o no, siempre que no se hayan beneficiado anteriormente del régimen previsto en este artículo y se afecte:

- A la promoción de viviendas protegidas, cuando proceda esta calificación de acuerdo con lo previsto en el Decreto 27/2006, de 7 de marzo, por el que se regulan las actuaciones del Plan de Vivienda de Canarias, y sean destinadas al arrendamiento por la sociedad promotora.

- Al desarrollo de actividades industriales incluidas en las divisiones 1 a 4 de la sección primera de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas.

- A las actividades sociosanitarias, centros residenciales de mayores, geriátricos y centros de rehabilitación neurológica y física.

- A las zonas comerciales que sean objeto de un proceso de rehabilitación.

- A las actividades turísticas reguladas en la Ley 7/1995, de 6 de abril, de Ordenación del Turismo de Canarias, cuya adquisición tenga por objeto la rehabilitación de un establecimiento turístico.

A los solos efectos de entender incluido en el importe de la materialización de la Reserva el valor correspondiente al suelo, se considerarán obras de rehabilitación las actuaciones dirigidas a la renovación, ampliación o mejora de establecimientos turísticos, siempre que reúnan las condiciones necesarias para ser incorporadas al inmovilizado material como mayor valor del inmueble.

En caso de inmovilizado intangible deberá tratarse de derechos de uso de propiedad industrial o intelectual, conocimientos no patentados, en los términos que reglamentariamente se determinen, y de concesiones administrativas, y reunir los siguientes requisitos:

Utilizarse exclusivamente en el establecimiento que reúna las condiciones indicadas en esta letra.

Ser amortizable.

Ser adquirido a terceros en condiciones de mercado. En el caso de las concesiones administrativas se entenderá que son adquiridas en condiciones de mercado cuando sean objeto de un procedimiento de concurrencia competitiva.

Figurar en el activo de la empresa.

Tratándose de contribuyentes que cumplan las condiciones del artículo 101 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, en el período impositivo en el que se obtiene el beneficio con cargo al cual se dota la reserva, la inversión podrá consistir en la adquisición de elementos usados del inmovilizado, siempre que los bienes adquiridos no se hayan beneficiado anteriormente del régimen previsto en este artículo. Tratándose de suelo, deberán cumplirse en todo caso las condiciones previstas en esta letra.

Reglamentariamente se determinarán los términos en que se entienda que se produce la creación o ampliación de un establecimiento y la diversificación y la transformación sustancial de su producción."

Conclusiones.

Recordemos que la Inspección consideró que el importe reinvertido era solamente el coste de los inmuebles vendidos a LETTINGCO SL, no el importe de las participaciones adquiridas por la ampliación de capital, cuyos fondos se utilizaron por LETTINGCO SL para adquirir los inmuebles promovidos por JUANREJON PARK SL. Además, como no se optó formalmente por la materialización anticipada, únicamente se consideró materialización apta el coste de construcción desde el año de obtención del beneficio hasta el fin del plazo de cada materialización.

La Administración admite que nos encontramos ante un supuesto de materialización indirecta a través de una sociedad participada. El problema surge después, cuando hay que determinar el importe exacto de la materialización, considerando la Administración que éste no es el valor de mercado de los inmuebles (criterio que desde un punto de vista estrictamente legal debiera ser el que se asumiera) sino el coste de construcción que le supuso a JP, S.L. la promoción de aquellos.

La Administración considera que, desde el punto de económico, la situación es idéntica a si se hubieran inmovilizado existencias o, mejor dicho, si se hubieran activado los costes incurridos en la fabricación o construcción de un inmovilizado material por una empresa.

No podemos compartir la apreciación de la demanda.

Si consideramos el grupo en su conjunto, que es el presupuesto del que parte la Administración, observamos que existieron unos beneficios destinados a la reserva para inversiones de acuerdo con lo dispuesto en este artículo 27 de la Ley 19/1994, y que, con tales beneficios, se adquirieron unos inmuebles destinados al arrendamiento, si bien se adquirieron por encargo de su construcción.

No podemos admitir que en la operación que analizamos falte la concurrencia del motivo económico válido. Pensemos en que, si la actora hubiese adquirido los inmuebles de un tercero con idénticos beneficios, la Administración hubiese aceptado la operación. En esencia, esa operación es idéntica a la realizada: existencia de unos beneficios, se invierten en Canarias sobre un inmovilizado del que anteriormente no era titular ni la recurrente ni ninguna de las entidades del grupo. Es evidente que los beneficios constituyen una inversión en Canarias mediante la construcción de inmuebles destinados al arrendamiento.

Concurren todos los requisitos del artículo 27 de la Ley 19/1994.

Lo que considera la Administración es que la operación que nos ocupa podía haberse articulado de otra forma. Y, así, en la demanda se afirma:

"A los efectos anteriores, es importante volver resaltar que, desde el punto de económico, la situación es idéntica a si se hubieran inmovilizado existencias o, mejor dicho, si se hubieran activado los costes incurridos en la fabricación o construcción de un inmovilizado material por una empresa. A esto, y a nada más que a esto, se constriñe el proceso inversor"

No podemos compartir esta afirmación. En primer lugar, no nos encontramos ante existencias sino ante la adquisición de un inmovilizado con cargo a beneficios. En segundo lugar, los costes incurridos son precisamente para la construcción del inmueble objeto de reinversión, por lo tanto, no se trata de activar costes de una construcción.

Lo cierto es que nos encontramos ante una opción de la actora válida desde el punto de vista de la RIC, por más que la operación pudiera articularse de otra forma. Nos encontraríamos ante una legítima economía de opción.

La recurrente ha adquirido un inmueble del que antes no era titular, con inversión de beneficios en Canarias, y estos son los requisitos de la RIC.

Cierto que, al tratarse de operaciones vinculadas, la Administración podrá acudir a la determinación del precio de mercado en equivalencia al que hubiesen acordado partes independientes, por aplicación del artículo 16 del RDL 4/2004. Pero, sin duda, la operación realizada se subsume en lo previsto por la RIC.

Como afirma la recurrente:

1º) La materialización se ha realizado en bienes aptos. La operación se circunscribe a las relaciones habituales entre una sociedad que se dedica a la promoción de edificaciones (JP, S.L.) y otra que se dedica al arrendamiento de bienes inmuebles (LETTINGCO), con el añadido de que, al tratarse de entidades vinculadas, la operación se ha ajustado de forma estricta a precio de mercado.

2º) La materialización se ha realizado en plazo. En el ejercicio 2010 se produce la materialización de la RIC dotada en el 2006, por lo que se ajusta plenamente al límite temporal establecido tanto a nivel doctrinal como jurisprudencial.

3º) Existe un auténtico esfuerzo inversor por parte de LETTINGCO, quien abona el precio de las adquisiciones con recursos propios mediante transacciones bancarias, una parte, y la restante mediante la subrogación en la carga que pesaba sobre los inmuebles. Este esfuerzo inversor fue comprobado por la propia Inspección de Tributos a través de la vida laboral de la Sociedad, quien dispone de suficientes recursos humanos para el desarrollo de la actividad de arrendamiento de bienes inmuebles. Actividad que, recordemos, nunca fue puesta en tela de juicio por parte de la Administración. En este sentido, interesa recordar que uno de los principales motivos de regularización de la RIC es precisamente corregir aquellas situaciones en las que la inversión se realiza a través de la adquisición de inmuebles para su posterior arrendamiento. En este caso, en ningún momento se ha dudado que LETTINGCO realice una auténtica actividad económica de arrendamiento, disponiendo para ellos con un local en exclusiva donde gestionar la actividad, de trabajadores contratados a jornada completa para el desarrollo de la misma, y la existencia de un número significativo de inmuebles afectos a la actividad que conllevan una carga de trabajo suficiente que justifica la contratación del personal.

Y, volvemos a insistir, si los inmuebles se hubiesen adquiridos de un tercero para su arrendamiento, ya construidos, ninguna objeción hubiese puesto la Administración, pero tal operación es sustancialmente idéntica a la que nos ocupa, se han adquirido unos inmuebles construidos por una vinculada para su arrendamiento.

No un mero trasvase de los inmuebles de existencias a inmovilizado. Es cierto que estamos, como afirma la recurrente, en presencia de unos inmuebles dispuestos para su venta (y por eso figuran en existencias), que pertenecen a una sociedad que desarrolla una actividad económica de promoción de viviendas y que decide transmitirlos a otra sociedad, (por un precio que siempre podrá ser objeto de comprobación por la Administración), con personalidad jurídica propia, que desarrolla una actividad económica de arrendamiento de bienes inmuebles. Y es esta sociedad adquirente la que procedería a considerar esos elementos como integrantes de su activo.

Entendemos que la operación realizada es ajustada a Derecho.

Tercero.

Deducibilidad de los gastos consignados en el 2010.

El gasto cuestionado por la Inspección en el ejercicio 2010, que tiene que ver con las comisiones abonadas al matrimonio formado por Doña Antonieta y Don Andrés.

El motivo por el que el TEAC no admite la deducción es porque no considera razonable que se paguen comisiones por venta de inmuebles en un período en el que no ha habido ventas.

Sin embargo, el único período donde no existió ventas en las que participaran como captadores el matrimonio Antonieta- Andrés fue el año 2009, no dándose tal circunstancia en el 2010, donde sí hubo venta.

La recurrente explica que, por JP S.L., se intenta diferir su abono a través de su fraccionamiento mensual. Nada anormal hay en que una entidad quiera fraccionar el pago a lo largo del tiempo, a través del fraccionamiento de una cantidad fija, que se estipula contractualmente por la participación de la venta de un inmueble.

En cuanto a las pruebas, obra en autos:

(i) las comisiones figuran contabilizadas en la cuenta pertinente de la explotación de la sociedad (se aportó extracto contable de sus registros);

(ii) se aportaron ante la Inspección las facturas emitidas por los citados señores a la Sociedad, en las que constaba claramente que el importe recibido era en concepto de comisión por venta (diligencia núm. 4 de 21 de mayo de 2013).

Entendemos probado el pago de comisiones por la gestión para venta de inmuebles y, por tanto, supone un gasto correlativo a ingresos.

Dado el resultado estimatorio del presente recurso, y como consecuencia de ello, queda anulada la sanción tributaria impuesta.

Cuarto.

Procede imposición de costas a la demandada, conforme a los criterios contenidos en el artículo 139.1 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, toda vez que la presente sentencia es estimatoria.

VISTOS los preceptos citados y demás de general y pertinente aplicación, por el poder que nos otorga la Constitución:

FALLAMOS

Que estimando el recurso contencioso administrativo interpuesto por JUANREJON PARK, S.L y en su nombre y representación el Procurador Sr. Dº Jorge Deleito García, frente a la Administración del Estado, dirigida y

representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 8 de marzo de 2018, debemos declarar y declaramos no ser ajustada a Derecho la Resolución impugnada, y en consecuencia debemos anularla y la anulamos y con ella todos los actos de los que trae causa, con imposición de costas a la demandada.

Así por ésta nuestra sentencia, que se notificará haciendo constar que 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 y 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; siguiendo las indicaciones prescritas en el artículo 248 de la Ley Orgánica 6/1985, y testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales junto con el expediente, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por la Ilma. Sra. Magistrada Ponente de la misma, 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.