

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ085701

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia 810/2022, de 2 de marzo de 2022

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 750/2018

SUMARIO:

Sociedades patrimoniales. Inexistencia de sociedad patrimonial. Realización de actividad económica. Comienza señalando la Sala que, siendo obvio que las juntas de compensación no tributan por el impuesto sobre sociedades en cuanto corporaciones de derecho público que cumplen determinadas funciones por delegación de la administración, también es verdad que por sí mismas no llevan a cabo actuaciones las actuaciones materiales de transformación, les corresponde la gestión de las obras de urbanización y contratan las obras, pero no las ejecutan. En el caso del recurrente, existe un proyecto de compensación de carácter reducido por su condición de propietario único, pero claro está, el propietario único del ámbito de gestión no se constituye en entidad urbanística corporativa. En estos casos, de propietario único, que además ejecuta las obras urbanísticas, de las que resultan las parcelas urbanizadas que luego transmite hay que afirmar la existencia de una actividad económica, la de ejecución material de las obras y actuaciones de urbanización para conformar el producto urbanístico inmobiliario, por más que por las características y ciclos de estas operaciones se produzcan dilaciones desde el inicio de operaciones físicas y jurídicas de transformación hasta la obtención de parcelas de resultado urbanizadas y se procede a su enajenación. Y aunque la ordenación urbanística que incidía en el sector experimentó algunas alteraciones, lo cierto es que las parcelas transmitidas por la recurrente habían sido urbanizadas por ella, de manera que en ese caso la transformación física urbanizadora llevada a cabo y la ulterior venta de parcelas de resultado constituyen actividad económica. En definitiva, aunque una sociedad de carácter patrimonial pueda obtener rendimientos de la realización de una actividad económica en las condiciones establecidas la Ley (no superar el umbral establecido legalmente y que se mantengan durante 90 días en el ejercicio fiscal), el planteamiento de la recurrente insiste en que la actividad llevada a cabo por las Juntas de Compensación no constituye una actividad económica, lo que ya ha quedado redargüido para el supuesto de propietario único, que no puede ser asimilado a una entidad urbanística colaboradora y que, en definitiva, conduce a que la reclasificación de activos como existencias operada por la Inspección fue correcta.

PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 13 y 61.

RDLeg. 3/2004 (TR Ley IRPF), art. 27.

PONENTE:*Don José Félix Martín Corredera.***AUDIENCIA NACIONAL**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000750 /2018

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 0007703/2022

Demandante: B&C, Bienestar y Confort, SA

Procurador: DOÑA CARMEN GARCÍA MARTÍN

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. JOSE FELIX MARTIN CORREDERA

SENTENCIA

Ilmo. Sr. Presidente:

D. MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA

Ilmos. Sres. Magistrados:

D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA
D. JOSE FELIX MARTIN CORREDERA
D. RAFAEL VILLAFANEZ GALLEGO

Madrid, a dos de marzo de dos mil veintidós.

Esta Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional (Sección Segunda) ha visto el recurso contencioso administrativo nº 750/2018 interpuesto por B&C, Bienestar y Confort, SA, representada por doña Carmen García Martín, impugnando el acuerdo del TEAC de 7 de junio de 2018 (RG.: 2446-15) en resolución del recurso de alzada deducido frente a la anterior resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, de 18 de diciembre de 2014, resolviendo acumuladamente las reclamaciones 28/24153-11 y 28/15066-12, relativas al impuesto sobre sociedades. Se ha personado en las actuaciones como parte demandada la Administración General del Estado, representada por el Abogado del Estado.

Ha sido ponente don José Félix Martín Corredera, magistrado de la Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

La representación de B&C, Bienestar y Confort, SA interpuso recurso contencioso-administrativo impugnando el acuerdo del TEAC de 7 de junio de 2018 (RG.: 2446-15) en resolución del recurso de alzada deducido por la sociedad recurrente frente a la anterior resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, de 18 de diciembre de 2014, resolviendo acumuladamente las reclamaciones 28/24153-11 y 28/15066-12, deducidas contra los acuerdos de liquidación del impuesto sobre sociedades, ejercicios 2006 a 2007 y de imposición de sanción, dictados por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de la AEAT de Madrid.

Admitido el recurso y previos los oportunos trámites la parte actora formalizó su demanda en la que tras relatar los antecedentes del caso, expone sus argumentos de impugnación y termina solicitando una sentencia por la que estime el recurso y declare:

«1.- La prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria correspondiente a los ejercicios de 2005 y de 1 de enero a 30 de noviembre de 2006, así como el Acuerdo sancionador.

2.- La nulidad de la Resolución recurrida, dejando sin efecto los Acuerdos de Liquidación correspondientes a los ejercicios de 2005, de 1 de enero a 30 de noviembre de 2006 y de 1 de diciembre a 30 de noviembre de 2007.

3.- En todo caso, la nulidad de los Acuerdos de Imposición de Sanción recurridos.»

Segundo.

El Abogado del Estado contestó a la demanda oponiéndose a los argumentos de impugnación aducidos en ella y termina solicitando que se resuelva este proceso por sentencia que desestime el recurso contencioso-administrativo interpuesto, con imposición de costas a la recurrente.

Tercero.

No habiendo sido acordado el recibimiento a prueba y de conformidad con el art. 64 LJCA, se confirió traslado para conclusiones, presentándose por las partes sus escritos correspondientes, tras lo cual se declararon concluidas las actuaciones.

Cuarto.

Para votación y fallo se señaló el 23 de febrero de 2022, fecha en la que ha tenido lugar.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero. Hechos y antecedentes del litigio.**

Referidos más arriba la resolución del TEAC objeto del recurso y los concernidos por este, son antecedentes de interés para la solución del caso, a la vista del expediente y de los documentos que constan en autos, los siguientes:

1.- El acuerdo de liquidación es consecuencia del acta de disconformidad número 7191105 con el que concluyeron las actuaciones de comprobación e investigación de carácter general relativas al concepto Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2005, 2006 (de 01/01/2006 a 30/11/2006) y 2006 (de 01/12/2006 a 30/11/2007) de Bienestar y Confort, SA, la cual venía acogida en los periodos comprobados al régimen de sociedades patrimoniales. De la liquidación resulta una deuda a ingresar de 6.441.422,73 € (5.323.244,21 de cuota y 1.118.178,52 de intereses de demora).

Las conclusiones determinantes de la liquidación, en lo que a este recurso interesa son dos: una, la improcedencia del régimen de sociedades patrimoniales por la realización de actividades económicas. Y otra, la improcedencia de la deducción de una provisión dotada por existir un litigio respecto a la valoración de un justiprecio determinado por el Jurado de Expropiación.

Las actuaciones inspectoras motivaron asimismo la imposición de sanciones por importe de 2.661.622,11 euros, como responsable de 3 infracciones tributarias leves del artículo 191 LGT.

Disconforme con los acuerdos notados, Bienestar y Confort, SA dedujo sendas reclamaciones económico-administrativas ante el TEAR de Madrid. Fueron resueltas acumuladamente por acuerdo de 18 de diciembre de 2014 el TEAR, frente a la que se dedujo el recurso de alzada en el que ha recaído el acuerdo del TEAC objeto de este recurso.

Segundo. Planteamiento de las cuestiones a decidir.

Los motivos aducidos en apoyo de las pretensiones son los que sucintamente se recogen a continuación.

1º: Que por la duración de las actuaciones inspectoras se ha producido la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria durante los ejercicios de 2005 y de 1 de enero a 30 de noviembre de 2006 al ser improcedente imputar a la recurrente de 90 días de dilaciones.

2º: Que durante los ejercicios inspeccionados resultaba procedente aplicar a Bienestar y Confort, SA el régimen de sociedades patrimoniales del artículo 61 del TRLIS.

3º: Que era procedente la deducción de la dotación de la provisión realizada en la declaración del impuesto sobre sociedades de 1 de diciembre de 2006 a 30 de noviembre de 2007 al estar pendiente un litigio en materia expropiatoria.

4º: Que no se ha cometido infracción tributaria y, subsidiariamente, que no procede sancionar porque las normas tributarias han sido interpretadas siguiendo los criterios doctrinales y jurisprudenciales de aplicación.

Tercero. Sobre la duración de las actuaciones inspectoras y la prescripción del derecho a liquidar.

Se sostiene en la demanda, reiterando en lo esencial las extensísimas alegaciones presentadas en las reclamaciones, la prescripción del derecho de la Administración a liquidar por exceso del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras por considerar no imputables al obligado las dilaciones que se le atribuyen.

Iniciadas el 11 de junio de 2010, las actuaciones inspectoras finalizaron el 24 de agosto de 2011 (439 días) mediante la notificación del acuerdo de liquidación. La Inspección contabilizó un total de 90 días por la suma de cinco dilaciones, cuatro por solicitudes de aplazamiento y otra por ampliación del plazo de alegaciones al acta.

Las cuestionadas, que la recurrente considera que son le son imputables a ella, sino a la Inspección son las siguientes:

Dilación nº 1: entre el 25/06/2010 y el 12/07/2010: 18 días.

Dilación nº 2: entre el 03/08/2010 y el 08/09/2010: 37 días
Dilación nº 3: entre el 19/10/2010 y el 27/10/2010: 9 días
Dilación nº 4: entre el 06/04/2011 y el 14/04/2011: 9 días
Dilación nº 5: entre el 08/05/2011 y el 16/05/2011: 9 días
Dilación nº 6: entre 08/06/2011 y el 15/06/2011: 8 días

Ahora bien, tales dilaciones imputadas derivan de solicitudes de aplazamiento de las actuaciones, salvo la última, que se trata de la solicitud de ampliación del plazo de alegaciones. Pese a todo ello, la recurrente, reproduciendo sus alegaciones ante los órganos económico administrativos, insiste en que no se justifica por qué cada plazo concedido es adecuado para el cumplimiento de la petición efectuada, que, además, el retraso no ha impedido la continuación de las actuaciones, en uno de los casos se confirió un aplazamiento inferior al determinado legalmente y, finalmente, considera que el comportamiento de la Inspección durante el procedimiento evidencia un "fraude procesal".

Sin necesidad de entrar en el detalle de las dilaciones (acabamos de decir que salvo la última obedecen a solicitudes de aplazamiento) y teniendo en cuenta que la dilación de 27 se produce por retraso en la aportación del Libro Registro de Facturas Emitidas del 2º al 4º trimestre de 2006, que debe estar a disposición de la Inspección (artículo 171.1 RGAT), de manera que el plazo para su aportación puede ser inferior a 10 días, un planteamiento tachando de indebidas las dilaciones por solicitudes de aplazamiento - que no guardan relación con el comportamiento de la Administración-, constituye una contradictio in adiecto, contradicción que no es admisible. Por lo demás, indudablemente, la falta de aportación dificultó el normal desarrollo de las actuaciones y fuera de esto no es preciso motivar en cada caso la adecuación del plazo concedido a la finalidad perseguida, algo distinto y que no debe confundirse con la motivación de las dilaciones en el acta y en el acuerdo de liquidación.

El motivo se desestima.

Cuarto. Sobre inexistencia de sociedad patrimonial y procedencia de la reclasificación de activos.

B & C Bienestar y Confort, SA ha tributado por el régimen especial de sociedades patrimoniales (artículo 61 TRLIS) del Impuesto sobre Sociedades en el ejercicio 2005 y en los ejercicios 2006 (de 1/01/2006 a 30/11/2006 y de 1/12/2006 a 30/11/2007) objeto de comprobación.

Según el artículo 61.1 TRLIS citado, «tendrán la consideración de sociedades patrimoniales aquellas en las que concurren las circunstancias siguientes: a) Que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o que más de la mitad de su activo no esté afecto a actividades económicas (...)».

Por su parte, conforme al artículo 27 de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas «se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios».

La Inspección considera que Bienestar y Confort, SA ha realizado una actividad económica en la venta de 62 parcelas en 2005, 34 en 2006 y 2 en 2007, en su mayor parte situadas en el municipio de Alovera (Guadalajara) resultantes de las actuaciones de desarrollo urbanístico del Sector I-6 de las Normas Subsidiarias del Ayuntamiento de Alovera, urbanizadas por la recurrente, y otras inmuebles resultado de promociones de la recurrente en Alcalá de Henares.

Frente al criterio de la Inspección, confirmado por el TEAC, se sostiene por la recurrente que la actividad urbanizadora de Alovera no constituye la realización de actividad económica, lo que en definitiva conduciría a la improcedencia de la reclasificación de las parcelas como existencia y para ello expone ampliamente la doctrina relativa al sistema de compensación urbanística, sistema que era el determinado por el planeamiento como sistema de actuación para la ejecución del desarrollo.

Siendo obvio que las juntas de compensación no tributan por el impuesto sobre sociedades en cuanto corporaciones de derecho público que cumplen determinadas funciones por delegación de la administración, también es verdad que por si mismas no llevan a cabo actuaciones las actuaciones materiales de transformación, les corresponde la gestión de las obras de urbanización y contratan las obras, pero no las ejecutan.

En el caso del recurrente, existe un proyecto de compensación de carácter reducido (artículo 173 RGU) por su condición de propietario único, pero claro está, el propietario único del ámbito de gestión no se constituye en entidad urbanística corporativa. En estos casos, de propietario único, que además ejecuta las obras urbanísticas, de las que resultan las parcelas urbanizadas que luego transmite hay que afirmar la existencia de una actividad económica, la de ejecución material de las obras y actuaciones de urbanización para conformar el producto urbanístico inmobiliario, por más que por las características y ciclos de estas operaciones se produzcan dilaciones desde el inicio de operaciones físicas y jurídicas de transformación hasta la obtención de parcelas de resultado urbanizadas y se procede a su enajenación. La jurisprudencia y legislación citada en la demanda solo conduce a confusiones y malentendidos innecesarios, señaladamente la relativa a los supuestos en que la Junta enajena

parcelas para generar ingresos con los que cumplir los fines que le asigna el ordenamiento urbanístico, ni es asimilable con la figura del agente urbanizador - que se cita - previsto en alguna legislación urbanística, aunque este asuma igualmente la responsabilidad de ejecutar el planeamiento. Y aunque la ordenación urbanística que incidía en el sector experimentó algunas alteraciones, lo cierto es que las parcelas transmitidas por la recurrente habían sido urbanizadas por ella, de manera que en ese caso la transformación física urbanizadora llevada a cabo y la ulterior venta de parcelas de resultado constituyen actividad económica.

Respecto a la venta de plazas de garajes y trasteros promovidos en Alcalá de Henares, es de notar que hasta el ejercicio 2005, Bienestar y Confort, SA venía declarando la realización de una actividad económica, desarrollado diversas promociones inmobiliarias en Alcalá de Henares. El cambio de objeto social a mera tenedora de bienes se produce el 15/09/2003 y la presentación de la declaración de cese de actividad se presentó los días 10/05/05 y 30/09/05. Pero sucede que durante los ejercicios objeto de comprobación continuaba vendiendo inmuebles que constituían existencias a finales de 2004 y que el 1/1/2005 reclasifica como inmovilizado material, de manera que debe entenderse que mantenía la actividad económica de promoción. Que modificara su objeto social y se diera de baja en el IAE responde al interés puramente fiscal de aparentar el cese en la realización de una actividad económica para acogerse a un régimen fiscal más favorable.

En otro orden de cosas, aunque una sociedad de carácter patrimonial pueda obtener rendimientos de la realización de una actividad económica en las condiciones establecidas en el artículo 61.1, a) TRLIS (no superar el umbral establecido legalmente y que se mantengan durante 90 días en el ejercicio fiscal), el planteamiento de la recurrente insiste en que la actividad llevada a cabo por las Juntas de Compensación no constituye una actividad económica, lo que ya ha quedado redargüido para el supuesto de propietario único, que no puede ser asimilado a una entidad urbanística colaboradora y que, en definitiva, conduce a que la reclasificación de activos como existencias operada por la Inspección fue correcta.

Por lo demás, la escasa relevancia cuantitativa y cualitativa de las operaciones de arrendamiento no desvirtuarían en ningún caso las conclusiones alcanzadas al respecto de la realización de actividades económicas.

Quinto. Sobre provisión por responsabilidades

Figura registrada con fecha 30/11/2007, cargada en la cuenta 6710.0000001 una dotación por importe de 1.318.141,43 euros, justificado con la contestación a la demanda al recurso 1107/2005, interpuesto por don José Luis Godín y otros contra acuerdo del Jurado de Expropiación Forzosa.

Sucede que como consecuencia de una expropiación, el Jurado Provincial de Expropiación fijó una valoración (acuerdo de 19/10/2006) y fue satisfecho un importe de 1.461.327,91 euros en fecha 17/04/2007 mediante la entrega de un cheque bancario por importe de 1.318.141,43 euros y mediante la orden de cancelación de depósitos por importe de 143.186,47 euros (importe que recibe la recurrente por transferencia en mayo de 2007).

Frente al criterio de la Inspección, de que la documentación aportada es insuficiente para justificar la dotación de la provisión y, en definitiva, para entender que no procede la dotación por no concurrir el supuesto del artículo 13.2 a) TRLIS puesto que si el Jurado de Expropiación fija un justiprecio, y el recurrente lo impugna la sentencia o mantiene el justiprecio o lo mejora, sostiene el recurrente que la posición de la Abogacía del Estado defendiendo en la contestación a la demanda que la valoración no había de calcularse mediante el método residual y que había interpuesto diversos recursos de lesividad, le había creado incertidumbre.

El artículo 13 del TRLIS que dispone en su apartado 1 que «[n]o serán deducibles las dotaciones a provisiones para la cobertura de riesgos previsibles, pérdidas eventuales, gastos o deudas probables»,

El apartado 2 del mismo artículo, recoge una serie de excepciones a esta regla general. En la letra a) incluye como supuesto que sí es deducible:

«a) Las dotaciones relativas a responsabilidades procedentes de litigios en curso o derivadas de indemnizaciones o pagos pendientes debidamente justificados cuya cuantía no esté definitivamente establecida».

Así las cosas, no nos sirven aquí tampoco los argumentos de la actora. Es de sobra conocido que en los procesos contenciosos promovidos por los expropiados contra los acuerdos de los Jurados expropiatorios no cabe reformatio in peius alguna, la cual se produciría si pese a ser cuestionada por los demandados (en este caso por la Administración expropiante) se fijase un valor inferior del determinado por el Jurado en la resolución objeto del recurso.

Por lo demás, como no constaba resolución del Consejo de Ministros declarando lesiva la resolución del órgano de tasación ni interposición de demanda de lesividad, la dotación resultaba improcedente.

Sexto. Sobre las sanciones.

Como los argumentos al respecto de la tipicidad van referidos a la inexistencia de actividad económica, por considerar que urbanizar no suponía realizar una actividad económica, ya han sido analizados, resta por señalar

que es culpable la conducta de la recurrente al modificar su objeto social y darse de baja en el IEAE con un interés puramente fiscal de aparentar el cese en la realización de una actividad económica para acogerse a un régimen fiscal más favorable; por otro lado, en orden a la dotación, es insostenible que esta pudiera ser procedente cuando la recurrente era la expropiada que no se conformaba con el justiprecio determinado por el Jurado, pues la tasación no puede ser rebajada en su contra en vía jurisdiccional.

Séptimo. *Decisión del recurso y pronunciamiento sobre costas procesales.*

Procede, por todo lo expuesto, la desestimación del recurso, imponiendo las costas a la parte recurrente de conformidad con el artículo 139 LJCA.

FALLO

En atención a lo expuesto, esta Sala ha decidido:

Desestimar el recurso contencioso administrativo interpuesto por doña Carmen García Martín, en nombre y representación de B&C, Bienestar y Confort, SA, con imposición a la parte recurrente de las costas del recurso.

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. JOSE FELIX MARTIN CORREDERA, estando celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional.

Así se acuerda y firma.

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.