

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ086584

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia 1652/2022, de 26 de abril de 2022

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 748/2019

SUMARIO:

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

Actividad económica. *Actividad de promoción inmobiliaria.* Considera la Sala que la entidad realizaba en el ejercicio 2008 actividades de promoción inmobiliaria, lo que es importante para la resolución de la controversia. Así pues, cuando una entidad se dedica a la actividad de promoción inmobiliaria debe presumirse que los inmuebles que adquiere, con carácter general, se encuentran afectos a la actividad de promoción y no puede ser determinante el hecho de que se realicen actividades de transformación sobre el terreno objeto de debate, pues nos encontramos ante actividades de las denominadas de ciclo largo. De esta forma, la realización de una actividad de promoción inmobiliaria por parte de la sociedad supone o implica que los inmuebles adquiridos son existencias y se encuentran afectos a la actividad de la empresa. No estaríamos, por lo tanto, ante una sociedad de mera tenencia de bienes, sino ante una sociedad orientada a la realización de una actividad económica de promoción, lo que implicaría que sus bienes estarían afectos. En definitiva, en contra de lo sostenido por la Administración, hay que presumir que el solar vendido se encontraba afecto a la actividad de promoción inmobiliaria. Por último, considera la Sala que el hecho de que desde 1999 a 2008, no se hubiesen realizado actividades de transformación material del terreno no es decisivo, pues operando la promoción inmobiliaria con ciclos largos es usual en el sector que existan largos periodos de tiempo entre la compra del terreno y el inicio de la promoción. Todas estas razones llevan a la conclusión de que en 2008 la sociedad todavía realizaba la actividad de promoción inmobiliaria y por lo tanto, el solar vendido estaba afecto a dicha actividad, por lo que procede anular la liquidación y, por ende, la sanción. No siendo necesario analizar los otros dos motivos articulados.

PRECEPTOS:

Ley 19/1994 (Modificación del régimen económico y fiscal de Canarias), art. 27.

Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 27.

PONENTE:

Don Manuel Fernández-Lomana García.

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000748 /2019

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 14017/2019

Demandante: KAUFHOF PROPERTY SL

Procurador: D. JORGE DELEITO GARCÍA

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA

SENTENCIA

Ilmo. Sr. Presidente:

D. MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN
D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA
D. JOSE FELIX MARTIN CORREDERA
D. RAFAEL VILLAFANEZ GALLEGO

Madrid, a veintiséis de abril de dos mil veintidós.

Ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, se ha tramitado el recurso nº 748/2019, seguido a instancia de KAUFHOF PROPERTY SL, que comparece representada por el Procurador D. Jorge Deleito García y asistido por Letrado, contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 14 de mayo de 2019 (RG 9772/2015); siendo la Administración representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado. La cuantía ha sido fijada en 1.477.890,90 €.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Con fecha 8 de octubre de 2019, se interpuso recurso contencioso-administrativo.

Segundo.

Tras varios trámites se formalizó demanda el 21 de enero de 2020. Presentado la Abogacía del Estado escrito de contestación el 18 de febrero de 2020.

Tercero.

Se admitió la prueba instada. Se presentaron escritos de conclusiones los días 10 de marzo y 28 de mayo de 2020. Procediéndose a señalar para votación y fallo el día 25 de abril de 2022.

Siendo Magistrado Ponente el Ilmo. Sr. D. MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA, quien expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. *Sobre la Resolución recurrida.*

Se interpone recurso contencioso-administrativo contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 14 de mayo de 2019 (RG 9772/2015), que desestimó el recurso interpuesto contra la Resolución del TEAR de Canarias de 30 de septiembre de 2015, que confirmó el acuerdo de liquidación y sanción, en relación con el IS ejercicio 2008.

Los motivos de impugnación son:

- 1.- Existencia de actividad económica de promoción inmobiliaria realizada por el recurrente -pp. 5 a 18-.
- 2.- Nulidad de la sanción por haberse dictado el inicio del expediente sancionador el mismo día que el acta de conformidad -pp. 18 a 19-.
- 3.- Falta de acreditación del elemento subjetivo de la culpabilidad -pp. 19 a 24-.

Segundo.

Existencia de actividad económica de promoción inmobiliaria realizada por el recurrente.

A.- Son hechos relevantes:

1.- En el ejercicio comprobado la entidad dotó " con cargo a los beneficios obtenidos RIC por importe de 4.038.873,57 €".

1.- La sociedad demandante, constituida mediante escritura en 1996, tiene como objeto social, por una parte, la " compraventa, promoción y administración de bienes inmuebles" y por otra, las " explotación de bazares , boutiques y comercio en general". Estando dada de alta en el IAE por las dos actividades -pp. 2 y 3 del acta-

2.- Como puede verse en la p. 3 del acta, en el ejercicio 2008, sus ingresos " se generan principalmente por las ventas en los establecimientos en los que ejerce la actividad de comercio al por menor, por las enajenaciones de los bienes inmuebles de los que es titular y por los alquileres de viviendas y locales de los que es titular". No obstante, en la p. 3 del informe de disconformidad se indica que la sociedad, en 2008, ejerce la actividad de " promoción inmobiliaria de edificaciones".

3.- En concreto, en el ejercicio 2008 vendió una vivienda por 160.000 € y un solar, en el que se centra el debate, por un importe de 6.000.000 € a la entidad CENTRO DE EQUIPAMIENTO ZONA OESTE SA. La venta se materializó el 25 de julio de 2008.

4.- Centrándonos en este último inmueble, se adquirió el 15 de julio de 1999, a la entidad LAGO BRISTOL SA y, en efecto, sobre la misma no consta que se haya realizado actuación alguna tendente a su transformación. Es decir, el solar se encuentra en el mismo estado que en 1999.

5.- La RIC se dotó con cargo al beneficio obtenido por la venta de dicho inmueble. La tesis de la Inspección fue que la base de la RIC debe proceder de " un beneficio" que proceda del " desarrollo de actividades económicas" y no de la " mera titularidad o tenencia de elementos patrimoniales aislados y no afectos al ejercicio de la actividad".

6.- Para verificar si, efectivamente, se ejercía la actividad de promoción inmobiliaria, se solicitó a la entidad recurrente que detallase las promociones inmobiliarias que había realizado " con anterioridad al ejercicio 2008" - p. 4 del acta-

7.- Se aportaron entonces 7 carpetas. De ellas se infiere que, en efecto, la entidad había realizado varias promociones inmobiliarias, todas ellas iniciadas entre los años 1999, 2001, 2000 y 2003 -se parte de la fecha de la compra de lo solares-. Todas ellas finalizaron en 2005 o antes, con la excepción de la iniciada en 2000, consistente en la promoción inmobiliaria de 10 Dúplex, que finalizó, es importante, en 2008.

8.- Como se explica en la p. 5 la entidad había comprado durante los ejercicios 2000 a 2005 varios inmuebles -un total de 6- y en 2008, los califica contablemente como " inversión inmobiliaria" con excepción del solar vendido que calificó como " existencia".

7.- De nuevo centrándonos en el inmueble vendido, como se resume en la p. 7 de la Resolución del TEAC, la finca se compró el 15 de julio de 1999. Del solar se segregó una parcela de 4.032 m2 que es la ahora vendida. Consecuencia de la segregación fue la generación de dos grandes parcelas, en una de ellas se realizó y finalizó una promoción inmobiliaria de 82 viviendas y 30 garajes. En la otra no se realizó actividad de promoción alguna y terminó vendiéndose por la cifra antes indicada de 6.000.000 €.

Consta, por último, en relación con dicha finca que la entidad recurre te e IRISH BISTOL SL, suscribieron un contrato privado el 4 de mayo de 2006, por el que la administradora del KAUFHOL PROPERTY autorizaba al administrador de IRISH BRISTOL a presentar en el Ayuntamiento de la Oliva el Estudio de Detalle relativo a las parcelas de BISTOL y la de KAUFHOL.

En el Estudio de Detalle elaborado el 2 de junio de 2006, se dice que IRISH BRISTOL es la propietaria de la mayor parte del suelo, siendo promotor la entidad IRISH BRISTOL.

Finalmente, el 25 de enero de 2007, el Ayuntamiento de la Oliva denegó la aprobación del inicial Estudio de Detalle promovido por BRISTOL.

B.- El acuerdo de liquidación resume perfectamente el debate en la p. 19, se trata de saber si el beneficio reinvertido es apto como tal para la reinversión, pues sólo son aptos los provenientes de la " enajenación de elementos patrimoniales afectos a la actividad".

Esta cuestión jurídica no es debatida por la recurrente, pues ciertamente, tras la reforma operada por el Real Decreto-Ley 12/2006, es claro que únicamente " se considerarán beneficios procedentes de establecimientos en Canarias los derivados de actividades económicas, incluidos los procedentes de la transmisión de los elementos patrimoniales afectos a las mismas" y a efectos de la RIC no tendrá la consideración de " beneficios no distribuidos" objeto de posible reinversión los que deriven " de las transmisiones de elementos patrimoniales del activo fijo no afectos a la realización de actividades económicas".

C.- Llegados a este punto cabe concluir que nos encontramos básicamente ante un problema de prueba de la afectación del inmueble a una actividad económica.

Para llegar a la conclusión de que el inmueble vendido no estaba afecto a una actividad económica, la Administración parte de los siguientes hechos:

1.- Afirma que la entidad sólo desarrollo actividades de promoción inmobiliarias hasta 2005, por lo tanto. Reconoce la resolución y es importante que " tributariamente la actividad de promoción inmobiliaria incluye la de compraventa de terrenos, pero siempre y cuando se trate realmente de una actividad económica". Acto seguido razona que " la entidad ya dejó de desarrollar promociones inmobiliarias y tampoco vende con habitualidad terrenos o solares de ningún tipo".

Ahora bien, esta afirmación no nos parece correcta. En efecto, lo que sostuvo la inspección es que debía diferenciarse entre la actividad de promoción de terrenos, que la entidad recurrente no desarrolló; y la actividad de promoción inmobiliaria que la entidad recurrente si desarrollaba en 2008 y así se dice expresamente en la p. 3 del informe de disconformidad, donde se dice, con relación a 2008, que " la entidad ejerce la actividad de promoción inmobiliaria de edificaciones".

Basándose en esta distinción -promoción de terreno versus promoción de edificaciones- la Inspección sostuvo que no había actividad económica respecto del solar, pues no se había realizado sobre el mismo actividad de promoción de terrenos, pues su estado era el mismo que en 1999, concluyéndose que el terreno vendido no estaba afecto a la actividad económica de la sociedad.

Esta forma de razonar no es acertada y fue corregida por el acuerdo de liquidación que, expresamente indica: " la actividad de promoción inmobiliaria incluye la de compraventa de terrenos" -p 20-. Por lo tanto, la separación entre actividad de promoción de terrenos y la de promoción inmobiliaria sostenida por la inspección como base de su propuesta no era correcta y, con razón, se rechazó en el acuerdo de liquidación.

Ahora bien, lo que, acto seguido, hace el acuerdo de liquidación es afirmar algo que nunca afirmó la inspección y es sostener que la entidad " sólo desarrollo hasta 2005 promociones inmobiliarias". Afirmación que no parece correcta, pues además de que, como hemos dicho, la inspección afirma que en 2008 si se realizaba la actividad de promoción inmobiliaria de edificaciones, en la p. 5 del acta de disconformidad se hace referencia a una promoción indicando que en el año 2002 se compró el solar y se añade que " en el año 2004 comenzó la producción inmobiliaria de 10 dúplex finalizándose en 2008". Por lo tanto, es importante, en 2008 la empresa realizaba actividades de promoción inmobiliaria.

2.- Que la sociedad realizase en 2008 una actividad de promoción inmobiliaria es relevante. En efecto, cuando una entidad se dedica a la actividad de promoción inmobiliaria debe presumirse que los inmuebles que adquiere, con carácter general, se encuentran afectos a la actividad de promoción y no puede ser determinante el hecho de que se realicen actividades de transformación sobre el terreno objeto de debate, pues nos encontramos ante actividades de las denominadas de ciclo largo.

Esta es, por lo demás, la doctrina constante de nuestra jurisprudencia. Así, STS de 14 de junio de 2017 (Rec. 261/2016), nos recuerda que lo esencial en los supuestos de entidades que desempeñan su actividad en el mercado inmobiliario, es la real " ordenación de medios para desarrollar una actividad de beneficio". Habiéndose entendido de forma reiterada que la realización de una actividad de promoción inmobiliaria por parte de la sociedad supone o implica que los inmuebles adquiridos son existencias y se encuentran afectos a la actividad de la empresa. No estaríamos, por lo tanto, ante una sociedad de mera tenencia de bienes, sino ante una sociedad orientada a la realización de una actividad económica de promoción, lo que implicaría que sus bienes estarían afectos. Esta doctrina es constante y se contiene, entre otras, en las STS de 18 de septiembre de 2014 (Rec. 3185/2012) y 8 de noviembre de 2012 (Rec. 3766/2010). Y es que si, como se infiere, entre otras de la STS de 20 de mayo de 2016 (Rec. 3730/2014) lo típico de la promoción inmobiliaria es la adquisición de terrenos para su transformación y ofrecimiento al mercado, no cabe duda de que los inmuebles adquiridos son existencias y se encuentra afectos a la actividad económica. En la misma línea, las más reciente STS de 23 de marzo de 2018 (Rec. 2671/2016).

Por lo tanto, en contra de lo sostenido por la Administración, hay que presumir que el solar vendido se encontraba afecto a la actividad de promoción inmobiliaria.

3.- Añade el acuerdo de liquidación que la sociedad había " calificado todos los solares de su titularidad como inversiones inmobiliarias", menos el que vendió que fue calificado como "existencia".

En el actual PGC de contabilidad el inmovilizado material se clasifica, atendiendo a la generación de flujos de caja, en tres grandes grupos: inmovilizado material; inversiones inmobiliarias y activos dispuestos para la venta. El concepto de inversiones inmobiliarias hace referencia a los edificios que la empresa no usa, sino que tiene para la obtención de rentas o plusvalías. Generándose ingresos independientemente de la actividad de la empresa.

La nueva categoría tiene por objetivo separar los activos que se destinan a la actividad productiva, facilitando la tarea a la analizar el balance de las empresas porque se conoce cuáles son los activos afectos a la actividad.

Ahora bien, partiendo de que, como hemos dicho, la actividad de la recurrente en el ejercicio 2008 era la de promoción inmobiliaria, nada puede objetarse a que calificase como existencia el solar que iba a vender y que,

decidiese, no continuar o postergar la actividad de promoción en relación con determinados terrenos adquiridos con aquel fin, por lo que calificó el resto de los inmuebles como inversiones inmobiliarias. Pues lo cierto es que, como hemos visto, en el ejercicio 2008 todavía realizaba la actividad económica de promoción inmobiliaria.

4.- Por último, el hecho de que desde 1999 a 2008, no se hubiesen realizado actividades de transformación material del terreno no es decisivo, pues operando la promoción inmobiliaria con ciclos largos - SAN (2ª) de 27 de diciembre de 2016 (Rec. 63/2014) y 3 de octubre de 2018 (Rec. 433/2015)-, es usual en el sector que existan largos periodos de tiempo entre la compra del terreno y el inicio de la promoción.

Y ello dejando al margen que ha resultado probado que la entidad, junto con otra sociedad, presentó un plan de detalle en 2006 que no fue finalmente aprobado.

Todas estas razones nos llevan a la conclusión de que en 2008 la sociedad todavía realizaba la actividad de promoción inmobiliaria y por lo tanto, el solar vendido estaba afecto a dicha actividad, por lo que procede anular la liquidación y, por ende, la sanción. No siendo necesario analizar los otros dos motivos articulados.

Tercero. Sobre las costas.

Procede imponer las costas a la parte demandada - art 139 LJCA-.

Vistos los preceptos legales citados y demás de pertinente y general aplicación, la Sala dicta el siguiente

FALLO

Estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Procuradora D. Jorge Deleito García en nombre y representación de KAUFHOF PROPERTY SL, contra la Resolución la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 14 de mayo de 2019 (RG 9772/2015), la cual anulamos por no ser ajustada a Derecho, en los términos que se infieren del Fundamento de Derecho Segundo y con las consecuencias legales inherentes a dicha declaración. Con imposición de costas a la parte demandada.

Intégrese sentencia en el libro de su clase y una vez firme remítase testimonio de la misma junto con el expediente administrativo al lugar de procedencia de éste.

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 art 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente D. Manuel Fernandez-Lomana García, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Letrado de la Administración de Justicia, certifico.

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.