

Consell Tributari  
Expedient: 401/3

El Consell Tributari, reunit en sessió de 28 de juny de 2006, coneixent del recurs presentat per I.R., SA, ha estudiat la proposta elaborada pel ponent designat a aquest efecte, adoptant el següent acord:

### **ANTECEDENTS DE FET**

1.- A 15 de novembre de 2002, I.R., S.A. interposa recurs d'alçada contra la resolució del director gerent de l'Institut Municipal d'Hisenda de data 20 de setembre de 2002, mitjançant la qual es desestima la sol·licitud de devolució d'ingressos indeguts formulada el 19 d'abril de 2000, en relació amb la quota variable de l'epígraf 833.2 de la secció primera de les tarifes de l'impost sobre activitats econòmiques ("promoció d'edificacions") que va satisfer a 1998 i que corresponia als metres quadrats edificats venuts durant l'exercici 1997.

2.- Considera la recurrent que aquest ingrés, per import de 902.667.- pts., va ser fruit de l'error en el qual va incórrer en efectuar la declaració-liquidació, ja que s'hi van consignar, entre els metres quadrats venuts, els de la finca situada al carrer ..., núm. ..., quan en realitat aquest immoble no va ser promogut per la societat, sinó que ho va adquirir el 18 de gener de 1990, ja construït, per a destinar-lo a l'arrendament, passant a formar part del seu immobilitzat material fins que va ser venut a 1997, per la qual cosa entén que l'operació de venda no constituïa el fet imposable de l'impost i l'ingrés efectuat resulta improcedent.

3.- Consta a l'expedient documentació aportada per la recurrent de la qual es dedueix, un cop vista l'escriptura pública atorgada el 18 de gener de 1990 davant del notari de Barcelona el Sr. J.V.M.B.L., que l'immoble que es tracta va ser adquirit per I.R., S.A. com a conseqüència de l'aportació d'un conjunt d'immobles que van efectuar els qui eren els seus titulars a fi d'integrar l'augment de capital i la corresponent prima que es va executar en aquesta data. També es dedueix, atesa la certificació emesa per L.M.B., soci-auditor de L.M.B. Oficines Assessoros Auditors, S.L., que aquest immoble "apareix comptabilitzat com a "immobles per a arrendament", dintre del grup "d'immobilitzat material" en el detall del llibre diari de la societat, i que en el detall del llibre d'inventaris,

aquest immoble “integra l’immobilitzat material de la societat des de la data de la seva adquisició”. Així mateix es manifesta en aquest certificat que “entre les dates d’adquisició i alienació parcial de l’edifici, la societat ho ha explotat en forma d’arrendament, i consten comptabilitzats els ingressos generats per aquest concepte”.

### **FONAMENTS DE DRET**

Primer.- La qüestió que suscita aquest recurs resideix a saber si en la quota variable de l’IAE corresponent a l’epígraf 833.2 (“promoció d’edificacions”) de la secció primera de les tarifes de l’impost havien d’ingressar-se els metres quadrats edificats venuts per la recurrent que va incloure en la seva autoliquidació, atès que si la resposta a aquesta qüestió és afirmativa, l’ingrés que va efectuar va ser degut i per consegüent es pot obviar la consideració de qualsevol extrem relatiu al procediment de devolució d’ingressos indeguts.

Segon.- Sobre aquesta qüestió essencial la recurrent sosté que va efectuar un ingrés indegut en la mesura en la qual la declaració i ulterior pagament que va realitzar en relació a la quota variable de l’IAE de l’exercici 1997, corresponent a l’epígraf 833.2 de la secció primera de les tarifes de l’impost (“promoció d’edificacions”), va ser fruit d’un error, puix que va declarar venuts en aquest exercici uns metres quadrats que corresponien a un immoble adquirit ja construït a 1990 i que va estar destinat durant tot el període en què va formar part del seu patrimoni a l’arrendament, la qual cosa a més demostra efectivament per haver lluït el seu valor en la partida “immobles per a l’arrendament” de l’immobilitzat material del seu balanç.

Amb aquestes manifestacions la interessada pretén, en última instància, traçar dues línies d’argumentació. Per una banda, que la quota variable de l’IAE de l’activitat de “promoció d’edificacions” no ha de ser integrada pels metres quadrats de les edificacions alienades pel subjecte passiu que corresponguin a edificacions que hagi adquirit prèviament ja construïdes, i per altra, que si els immobles alienats han estat destinats a l’arrendament durant el període en què han format part del seu patrimoni, aquesta circumstància priva de rellevància, als efectes de la determinació d’aquesta quota, al fet de la seva alienació efectiva.

És evident que això primer no és admissible des de la perspectiva de l’epígraf 833.2 de la secció primera de les tarifes de l’IAE, un cop vista la descripció del contingut que es recull en la nota que ho aclareix.

És cert que tant la Llei del Parlament de Catalunya, 24/1991, de 29 de novembre, de l’habitatge, com la Llei 38/1999, de 5 de novembre, d’ordenació de

l'edificació, atribueixen la condició de “promotor d'edificacions” a qui decideix, programa, impulsa i finança, amb recursos propis o aliens, la construcció d'edificacions o la seva rehabilitació, amb el fi de subministrar-les al mercat immobiliari mitjançant la seva posterior alienació, entrega o cessió a tercers sota qualsevol títol, com resa l'art. 3.1 de la Llei 24/1991 (vegeu, en el mateix sentit l'art. 9.1. de la Llei 38/1999). D'aquestes definicions positives sembla quedar-ne exclosa l'adquisició d'edificacions per a la seva ulterior alienació, en les que l'adquirent no ha tingut cap mena d'intervenció en promoure la seva construcció, tret del supòsit de la rehabilitació. No obstant això no es pot ignorar que les definicions assenyalades tenen com a fi delimitar les responsabilitats, tant civils com administratives, dels diferents subjectes que intervinguin en el procés de l'edificació (“agents de l'edificació” els denomina la Llei catalana), i per consegüent no es poden aplicar sense més per a la configuració del gènere d'activitats empresarials que es recull en l'epígraf 833.2 de la secció primera de les tarifes de l'IAE, en el qual allò rellevant és el subministrament d'edificacions al mercat immobiliari, tant si es tracta d'edificacions la construcció de les quals ha promogut el subjecte passiu, com si es tracta d'edificacions que ha adquirit sense haver intervingut prèviament en decidir, programar, impulsar o finançar-ne la construcció.

En efecte, com apuntàvem més amunt, l'activitat empresarial que es contempla en l'indicat epígraf 833.2, conforme a la seva nota aclaridora, comprèn “la compra o venda d'edificacions totals o parcials en nom i per compte propi, construïdes directament o per mitjà de tercers, tot això amb el fi de vendre-les”. A la qual cosa afegeix la nota 1a comú al grup 833 que: “[...] la part de quota per metre quadrat s'ha d'exigir en formalitzar-se les alienacions, independentment de quina sigui la classe de contracte i forma de pagament convinguda, estant obligat el subjecte passiu a presentar en l'Administració Tributària competent dintre del primer mes de cada any natural, declaració de variació dels metres quadrats edificats o per edificar, urbanitzats o per urbanitzar, les alienacions de les quals hagin tingut lloc durant l'any anterior [...]”. De la qual cosa es dedueix que és irrellevant per al gènere d'activitat compresa de quina manera ha vingut a adquirir-los el subjecte passiu, puix que allò significatiu és que, fet i fet, hagin estat alienats per ell mateix. De manera consistent amb aquesta conclusió s'ha expressat la sentència del TSJ de Madrid de 10 de maig de 2002, que s'esmenta en l'informe de l'Institut Municipal d'Hisenda, així com la sentència del TSJ de Madrid de 6 de maig de 2003 i la del TSJ de Castella i Lleó de 15 de desembre d'aquest mateix any.

Tercer.- L'altra línia d'argumentació que defineix la recurrent, traçada en torn a la necessitat que les edificacions alienades no hagin estat destinades prèviament pel

subjecte passiu al seu arrendament, tampoc pot prosperar. Cal advertir que si l'activitat empresarial que estem examinant consisteix en l'adquisició d'edificacions (amb independència del grau d'intervenció que hagi tingut el subjecte passiu en la promoció de la construcció) per a la ulterior venda, exclou de la integració de la quota les edificacions que durant el períodes en què han pertangut al patrimoni del subjecte passiu han estat destinades a l'arrendament, no només és interferir en les decisions sobre la manera més adequada de rentabilitzar aquest patrimoni, sinó també exigir alguna cosa que ni tan sols exigeixen les definicions positives de "promotor d'edificacions" i molt menys l'epígraf 833.2. Aquí es tracta clarament d'adquirir amb el fi d'alienar, amb independència del període que intervingui entre un negoci i un altre, i del destí al qual en la interinitat s'hagin estat afectant les edificacions alienades.

El recolzament que busca la recurrent en la manera com ha comptabilitzat les edificacions alienades és també ineficaç. I.R., S.A es limita a demostrar efectivament que el valor d'aquestes edificacions ha figurat en la partida "immobles per a l'arrendament" de l'immobilitzat material del seu balanç. D'entrada cal assenyalar que referent a la disciplina comptable, a la qual respon aquesta circumstància, és irrellevant als efectes de l'IAE. Ara bé, si admetéssim que ho fos, l'al·legació de la recurrent seria tant com reconèixer que la quota variable de l'epígraf 833.2 de la secció primera de les tarifes de l'IAE només poden integrar-la els metres quadrats relatius a edificacions alienades pel subjecte passiu que haguessin figurat abans en l'actiu circulat del seu balanç. I això és clarament inadmissible.

En efecte, el valor de les edificacions alienades a les quals es refereix la quota variable assenyalada poden haver lluït tant en les partides de l'actiu circulat com en les de l'immobilitzat, atès que allò crucial és, com diem, que hagin estat alienades pel subjecte passiu durant l'exercici corresponent. El fet que llueixin en un lloc o en un altre és conseqüència particular de les normes d'adaptació del Pla General de Comptabilitat a les empreses immobiliàries, establertes per Ordre de 28 de desembre de 1994 del Ministeri d'Economia i Hisenda, i que la interessada sembla haver respectat escrupolosament. D'aquestes normes en deriva que si una empresa com la recurrent adquireix immobles que, mentre no els aliena, els destina al seu arrendament, el valor d'aquests immobles (el preu de la seva adquisició) ha de figurar en la partida "immobles per a arrendament" de l'immobilitzat material. Però això en res afecta a la rellevància tributària que té la seva alienació. La recurrent opina el contrari quan en el seu escrit al·ludeix al paral·lelisme que existiria entre l'alienació que ens ocupa i l'alienació que efectués qualsevol empresa dels immobles que hagués destinat a magatzem de mercaderies. És evident que en aquest hipotètic cas el valor d'aquests immobles hauria d'haver figurat en l'immobilitzat material,

i la seva alienació, probablement -amb tota seguretat tractant-se d'empreses d'altres sectors, atès que ni tan sols tributen per aquest epígraf-, no hauria de considerar-se en la quota variable que ens ocupa. Però aquest pretès paral·lelisme no és aplicable aquí, i en suggerir-ho la recurrent posa de manifest l'error en el qual incorre.

En efecte, si les edificacions alienades per I.R., S.A. haguessin estat actius similars al magatzem de mercaderies al·ludit, el seu valor hauria d'haver lluït certament en l'immobilitzat material, però en la partida corresponent a "immobles per a ús propi", que l'Ordre citat s'ocupa d'establir per a les empreses del gènere al qual pertany la recurrent, partida a la qual en el quadre de comptes d'aquestes empreses se li assigna l'indicatiu 222 del grup 2 de l'immobilitzat i no el 221 d'aquest mateix grup que es reserva per als "immobles per a arrendament", i en el qual precisament ha acreditat que lluïa el valor de les edificacions alienades.

Quart.- Un cop vist allò establert en els fonaments anteriors resulta ocios analitzar si el cas que ens ocupa encaixa o no en els supòsits previstos en l'art. 7 del RD 1.163/1990, de 21 de setembre, mitjançant el qual es regula el procediment per a la devolució dels ingressos indeguts de naturalesa tributària, derogat parcialment per la disposició derogatòria única, 1.b) del RD 520/2005, de 13 de maig, mitjançant el qual s'aprova el Reglament general de desenvolupament de la Llei 58/2003, de 17 de desembre, General Tributària, en matèria de revisió d'actes en via administrativa.

Per la qual cosa, i coincidint amb l'informe de l'Institut Municipal d'Hisenda,

### **ES PROPOSA**

DESESTIMAR el recurs interposat.