

Consell Tributari

Expediente: 401/3

El Consell Tributari, reunido en sesión de 28 de junio de 2006, conociendo del recurso presentado por I.R., SA, ha estudiado la propuesta elaborada por el ponente designado al efecto, adoptando el siguiente acuerdo:

#### **ANTECEDENTES DE HECHO**

1.- En 15 de noviembre de 2002, I.R., S.A. interpone recurso de alzada contra la resolución del director gerente del Instituto Municipal de Hacienda de fecha 20 de septiembre de 2002, por la que se desestima la solicitud de devolución de ingresos indebidos formulada el 19 de abril de 2000, en relación con la cuota variable del epígrafe 833.2 de la sección primera de las tarifas del impuesto sobre actividades económicas (“promoción de edificaciones”) que satisfizo en 1998 y que correspondía a los metros cuadrados edificados vendidos durante el ejercicio 1997.

2.- Considera la recurrente que dicho ingreso, por importe de 902.667.- ptas., fue fruto del error en que incurrió al efectuar la declaración-liquidación, ya que en la misma se consignaron, entre los metros cuadrados vendidos, los de la finca sita en la calle ..., núm. ..., cuando en realidad dicho inmueble no fue promovido por la sociedad, sino que lo adquirió el 18 de enero de 1990, ya construido, para destinarlo al arrendamiento, pasando a formar parte de su inmovilizado material hasta que fue vendido en 1997, por lo que entiende que la operación de venta no constituía el hecho imponible del impuesto y el ingreso efectuado resulta improcedente.

3.- Consta en el expediente documentación aportada por la recurrente de la que se deduce, a la vista de la escritura pública otorgada el 18 de enero de 1990 ante el notario de Barcelona don J.V.M.B.L., que el inmueble de que se trata fue adquirido por I.R., S.A. como consecuencia de la aportación de un conjunto de inmuebles que efectuaron quienes eran sus titulares a fin de integrar el aumento de capital y la correspondiente prima que se ejecutó en esa fecha. También se deduce, a la vista de la

certificación emitida por L.M.B., socio-auditor de L.M.B. Oficinas Asesoras Auditores, S.L., que dicho inmueble “aparece contabilizado como «inmuebles para arrendamiento», dentro del grupo de “inmovilizado material” en el detalle del libro diario de la sociedad, y que en el detalle del libro de inventarios, ese inmueble “integra el inmovilizado material de la sociedad desde la fecha de su adquisición”. Asimismo se manifiesta en dicho certificado que “entre las fechas de adquisición y enajenación parcial del edificio, la sociedad lo ha venido explotando en forma de arrendamiento, y constan contabilizados los ingresos generados por dicho concepto”.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

Primero.- La cuestión que suscita este recurso reside en saber si en la cuota variable del IAE correspondiente al epígrafe 833.2 (“promoción de edificaciones”) de la sección primera de las tarifas del impuesto debían integrarse los metros cuadrados edificados vendidos por la recurrente que ésta incluyó en su autoliquidación, dado que si la respuesta a esta cuestión es afirmativa, el ingreso que efectuó fue debido y por consiguiente puede obviarse la consideración de cualquier extremo relativo al procedimiento de devolución de ingresos indebidos.

Segundo.- Sobre esta cuestión esencial la recurrente sostiene que efectuó un ingreso indebido en la medida en que la declaración y ulterior pago que realizó en relación a la cuota variable del IAE del ejercicio 1997, correspondiente al epígrafe 833.2 de la sección primera de la tarifas del impuesto (“promoción de edificaciones”), fue fruto de un error, puesto que declaró vendidos en dicho ejercicio unos metros cuadrados que correspondían a un inmueble adquirido ya construido en 1990 y que estuvo destinado durante todo el período en que formó parte de su patrimonio al arrendamiento, lo cual además demuestra efectivamente por haber lucido su valor en la partida “inmuebles para el arrendamiento” del inmovilizado material de su balance.

Con estas manifestaciones la interesada pretende, en última instancia, trazar dos líneas de argumentación. Por un lado, que la cuota variable del IAE de la actividad de “promoción de edificaciones” no debe ser integrada por los metros cuadrados de las edificaciones enajenadas por el sujeto pasivo que correspondan a edificaciones que éste haya adquirido previamente ya construidas, y por otro, que si los inmuebles enajenados han sido destinados al arrendamiento durante el período en que han formado parte de su

patrimonio, esta circunstancia priva de relevancia, a los efectos de la determinación de dicha cuota, al hecho de su enajenación efectiva.

Es evidente que lo primero no es admisible desde la perspectiva del epígrafe 833.2 de la sección primera de las tarifas del IAE, a la vista de la descripción de su contenido que se recoge en la nota que lo aclara.

Es cierto que tanto la Ley del Parlamento de Cataluña, 24/1991, de 29 de noviembre, de la vivienda, como la Ley 38/1999, de 5 de noviembre, de ordenación de la edificación, atribuyen la condición de “promotor de edificaciones” a quien decide, programa, impulsa y financia, con recursos propios o ajenos, la construcción de edificaciones o su rehabilitación, con el fin de suministrarlas al mercado inmobiliario mediante su posterior enajenación, entrega o cesión a terceros bajo cualquier título, como reza el art. 3.1 de la Ley 24/1991 (véase, en el mismo sentido el art. 9.1. de la Ley 38/1999). De esas definiciones positivas parece quedar excluida la adquisición de edificaciones para su posterior enajenación, en las que el adquirente no ha tenido intervención alguna en promover su construcción, salvo en el supuesto de la rehabilitación. Sin embargo no puede ignorarse que las definiciones señaladas tienen como fin delimitar las responsabilidades, tanto civiles como administrativas, de los distintos sujetos que intervienen en el proceso de la edificación (“agentes de la edificación” los denomina la Ley catalana), y por consiguiente no pueden aplicarse sin más para la configuración del género de actividades empresariales que se recoge en el epígrafe 833.2 de la sección primera de las tarifas del IAE, en donde lo relevante es el suministro edificaciones al mercado inmobiliario, tanto si se trata de edificaciones cuya construcción ha promovido el sujeto pasivo, como si se trata de edificaciones que éste ha adquirido sin haber intervenido previamente en decidir, programar, impulsar o financiar su construcción.

En efecto, como apuntábamos más arriba, la actividad empresarial que se contempla en el indicado epígrafe 833.2, conforme a su nota aclaratoria, comprende “la compra o venta de edificaciones totales o parciales en nombre y por cuenta propia, construidas directamente o por medio de terceros, todo ello con el fin de venderlas”. A lo cual añade la nota 1<sup>a</sup> común al grupo 833 que: “[...] la parte de cuota por metro cuadrado se exigirá al formalizarse las enajenaciones, cualquiera que sea la clase de contrato y forma de pago convenida, estando obligado el sujeto pasivo a presentar en la Administración Tributaria competente dentro del primer mes de cada año natural, declaración de variación de los metros cuadrados edificados o a edificar, urbanizados o

a urbanizar, cuyas enajenaciones hayan tenido lugar durante el año anterior [...]"'. De lo cual se deduce que es irrelevante para el género de actividad comprendida de qué modo ha venido a adquirirlos el sujeto pasivo, puesto que lo significativo es que, a la postre, hayan sido enajenados por él. De forma consistente con esta conclusión se ha expresado la sentencia del TSJ de Madrid de 10 de mayo de 2002, que se menciona en el informe del Instituto Municipal de Hacienda, así como la sentencia del TSJ de Madrid de 6 de mayo de 2003 y la del TSJ de Castilla y León de 15 de diciembre de ese mismo año.

Tercero.- La otra línea de argumentación que defiende la recurrente, trazada en torno a la necesidad de que las edificaciones enajenadas no hayan sido destinadas previamente por el sujeto pasivo a su arrendamiento, tampoco puede prosperar. Adviértase que si la actividad empresarial que estamos examinando consiste en la adquisición de edificaciones (con independencia del grado de intervención que haya tenido el sujeto pasivo en la promoción de su construcción) para su posterior venta, excluir de la integración de la cuota aquellas edificaciones que durante el período en que han pertenecido al patrimonio del sujeto pasivo han sido destinadas al arrendamiento, no sólo es interferir en las decisiones de éste acerca del modo más adecuado de rentabilizar dicho patrimonio, sino también exigir algo que ni siquiera exigen las definiciones positivas de "promotor de edificaciones" y mucho menos el epígrafe 833.2. Aquí se trata claramente de adquirir con el fin de enajenar, con independencia del período que medie entre un negocio y otro, y del destino al que en el ínterin se hayan venido afectando las edificaciones enajenadas.

El apoyo que busca la recurrente en el modo como ha contabilizado las edificaciones enajenadas es también ineficaz. I.R., S.A se limita a demostrar efectivamente que el valor de esas edificaciones ha venido figurando en la partida "inmuebles para el arrendamiento" del inmovilizado material de su balance. De entrada hay que señalar que el respeto de la disciplina contable, a la cual responde esta circunstancia, es irrelevante a los efectos del IAE. Ahora bien, si admitiéramos que lo fuera, la alegación de la recurrente sería tanto como reconocer que la cuota variable del epígrafe 833.2 de la sección primera de las tarifas del IAE sólo pueden integrarla los metros cuadrados relativos a edificaciones enajenadas por el sujeto pasivo que hubieran figurado antes en el activo circulante de su balance. Y esto es claramente inadmisible.

En efecto, el valor de las edificaciones enajenadas a las que se refiere la cuota variable señalada pueden haber lucido tanto en las partidas del activo circulante

como en las del inmovilizado, pues lo crucial es, como decimos, que hayan sido enajenadas por el sujeto pasivo durante el ejercicio correspondiente. El hecho de que luzcan en un lugar u otro es consecuencia particular de las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas inmobiliarias, establecidas por Orden de 28 de diciembre de 1994 del Ministerio de Economía y Hacienda, y que la interesada parece haber respetado escrupulosamente. De dichas normas deriva que si una empresa como la recurrente adquiere inmuebles que, en tanto no los enajena, los destina a su arrendamiento, el valor de esos inmuebles (el precio de su adquisición) debe figurar en la partida “inmuebles para arrendamiento” del inmovilizado material. Pero esto en nada afecta a la relevancia tributaria que tiene su enajenación. La recurrente opina lo contrario cuando en su escrito alude al paralelismo que existiría entre la enajenación que nos ocupa y la enajenación que efectuara cualquier empresa de los inmuebles que hubiera destinado a almacén de mercaderías. Es evidente que en ese hipotético caso el valor de esos inmuebles debería de haber figurado en el inmovilizado material, y su enajenación, probablemente –con toda seguridad tratándose de empresas de otros sectores, dado que ni siquiera tributan por ese epígrafe-, no debería considerarse en la cuota variable que nos ocupa. Mas este pretendido paralelismo no es aplicable aquí, y al sugerirlo la recurrente pone de manifiesto el error en que incurre.

En efecto, si las edificaciones enajenadas por I.R., S.A. hubiesen sido activos similares al almacén de mercaderías aludido, su valor debería de haber lucido ciertamente en el inmovilizado material, pero en la partida correspondiente a “inmuebles para uso propio”, que la Orden citada se ocupa de establecer para las empresas del género al que pertenece la recurrente, partida a la que en el cuadro de cuentas de esas empresas se le asigna el indicativo 222 del grupo 2 del inmovilizado y no el 221 de ese mismo grupo que se reserva para los “inmuebles para arrendamiento”, y en donde precisamente ha acreditado que lucía el valor de las edificaciones enajenadas.

Cuarto.- A la vista de lo establecido en los fundamentos anteriores resulta ocioso analizar si el caso que nos ocupa encaja o no en los supuestos previstos en el art. 7 del RD 1.163/1990, de 21 de septiembre, por el que se regula el procedimiento para la devolución de los ingresos indebidos de naturaleza tributaria, derogado parcialmente por la disposición derogatoria única, 1.b) del RD 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de

17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión de actos en vía administrativa.

Por lo cual, y coincidiendo con el informe del Instituto Municipal de Hacienda,

**SE PROPONE**

DESESTIMAR el recurso interpuesto.