

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ053028

AUDIENCIA NACIONAL*Sentencia de 24 de octubre de 2013**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 42/2011***SUMARIO:**

IS. Base imponible. Incrementos y disminuciones de patrimonio. Reinversión. Diferimiento por reinversión de beneficios extraordinarios. Inmovilizado/existencias. Promoción inmobiliaria. La entidad alega incongruencia de la regularización practicada pues la Inspección admitió el diferimiento de las operaciones realizadas en 1996 y 1998, pero al mismo tiempo rechazó las operaciones de 1999 y 2000 al considerar los elementos enajenados como existencias. La razón es que los ejercicios en los que admitió la reinversión estaban prescritos, por lo que respetó los ajustes derivados de ese régimen en su proyección futura, mientras que en la transmisión en ejercicios no prescritos se regulariza la aplicación del régimen.

Regímenes especiales. Empresas de reducida dimensión. No es posible la aplicación del tipo de las empresas de reducida dimensión a entidades sin actividad económica.

PRECEPTOS:

Ley 43/1995 (Ley IS), arts. 21, 26, 122, 127 y 127 bis.

RD 537/1997 (Rgto. IS), art. 31.

RD 2631/1982 (Rgto. IS), arts. 12 y 76.

RDLeg. 1564/1989 (TR LSA), arts. 184 y 189.

RD 1514/2007 (PGC), disps. trans. primera a cuarta.

RD 1515/2007 (PGC Pymes), disps. trans. primera y segunda.

PONENTE:*Don Jesús Nicolás García Paredes.*

Magistrados:

Doña FELISA ATIENZA RODRIGUEZ

Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS

Don JESUS CUDERO BLAS

Don JESUS NICOLAS GARCIA PAREDES

Don JOSE GUERRERO ZAPLANA

Doña MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

SENTENCIA

Madrid, a veinticuatro de octubre de dos mil trece.

Vistos los autos del recurso contencioso-administrativo 42/2011 que ante esta Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso- Administrativo de la Audiencia Nacional, ha promovido el Procurador D.Jaime Gafas Pacheco, en nombre y representación de Telfinc S.L,D. Casimiro y María Angeles , frente a la Administración del Estado, representada por el Sr. Abogado del Estado, contra el acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Central, de fecha 23 de noviembre de 2010 sobre IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (que después se describirá en el primer Fundamento de Derecho), siendo Magistrado Ponente el Ilmo. Sr. D. JESUS N. GARCIA PAREDES .

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero:**

Por el recurrente expresado se interpuso recurso contencioso-administrativo mediante escrito presentado en fecha 31 de enero de 2011 contra la resolución antes mencionada, acordándose su admisión a trámite por Diligencia de fecha 8 de febrero de 2011 con reclamación del expediente administrativo.

Segundo :

En el momento procesal oportuno la parte actora formalizó demanda mediante escrito presentado en fecha de 24 de mayo de 2011, en el cuál, tras alegar los hechos y los fundamentos de derecho que estimó oportunos, terminó suplicando la estimación del recurso, con la consiguiente anulación de los actos recurridos.

Tercero:

El Sr. Abogado del Estado contestó a la demanda mediante escrito presentado en fecha 2 de noviembre de 2011 en el cual, tras alegar los hechos y los fundamentos jurídicos que estimó aplicables, terminó suplicando la desestimación del presente recurso, y confirmación del acto impugnado.

Cuarto :

No solicitado el recibimiento del procedimiento a prueba ni trámite de vista o conclusiones, quedan las actuaciones pendientes de señalamiento.

Quinto :

Por providencia de esta Sala de fecha 18 de septiembre de 2013 se señaló para votación y fallo de este recurso el día 17 de octubre de 2013 que se deliberó y votó, habiéndose observado en la tramitación las prescripciones legales.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS**Primero :**

Se impugna en el presente recurso la resolución de fecha 23.11.2010, dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central, que estimando el recurso de alzada interpuesto por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT y desestimando el interpuesto por el recurrente contra el acuerdo de fecha 26.02.2009, del TEAR de Cataluña, relativo a liquidación del Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1999 a 2001, y al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2000 y 2001, por importe de 435.454,85 , y de 7.456,36 y 124.050,22 , respectivamente, confirma las liquidaciones practicadas por la Inspección, y que, en parte, habían sido anuladas por el TEAR de Cataluña.

La entidad recurrente fundamenta su impugnación en los siguientes motivos: 1) Imposibilidad de que una sociedad en régimen de transparencia fiscal, que no realiza actividad económica, tenga elementos patrimoniales catalogados de existencias, además de que se trata de una sociedad de mera tenencia de bienes, cuya finalidad es la del arrendamiento inmobiliario, por lo que los bienes que posee no son para vender; por ello, la permuta que dio origen a la plusvalía generada y por la que la entidad se aplicó el diferimiento por reinversión, es procedente, al tratarse de bienes del inmovilizado, no siendo necesaria, por otra parte, la afectación. 2) Improcedencia de la aplicación del Plan General de Contabilidad a las empresas inmobiliarias, al tratarse de una sociedad de mera tenencia de bienes, que no desarrolla ninguna actividad, cuyos rendimientos son de capital mobiliario, siendo de aplicación las normas del Plan General de Contabilidad. 3) Procedencia de la aplicación del diferimiento por reinversión previsto en el art. 21 de la LIS , al concurrir los requisitos previstos en dicho precepto, al derivar la plusvalía generada con la permuta de bienes del inmovilizado. Trae a colación las normas mercantiles y contables sobre el concepto de existencias y de inmovilizado. 4) Incongruencia en la regularización practicada, pues la Inspección, de una parte, admite el diferimiento y la reinversión de las operaciones realizadas en el 96 y 98, pero de otra, para las operaciones de los años 1999 y 2000 no las admite, al considerar los elementos enajenados como existencias. 5) Aplicación de los incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión, al cumplirse los requisitos del art. 122 de la LIS , a pesar de tratarse de una sociedad transparente, como se reconoce en las Consultas que cita. Y 6) En relación con la imputación de bases en régimen de transparencia a los socios, alega que, si partimos de que la entidad tributa en régimen de transparencia y que los terrenos son existencias, lo procedente es la aplicación del régimen general, sin que quepa la imputación de bases a los socios.

El Abogado del Estado alega previamente la inadmisibilidad del recurso al no haber aportado la actora el acuerdo social acreditando la voluntad de accionar, al amparo de lo establecido en el art. 69.b), de la Ley de la Jurisdicción . Luego, partiendo del hecho no discutido de que la sociedad no ejerce actividad económica alguna, al carecer de empleado y un local, alega que los bienes permutados no estaban afectos a la actividad de arrendamiento, por lo que no podían acogerse al régimen de diferimiento las plusvalías derivadas de la operación de permuta. En cuanto al fondo, se remite al criterio de la Sala expresado reiteradamente sobre el requisito de la

"afectación" y la distinción entre "existencias" e "inmovilizado". Manifiesta que no existe la incongruencia que denuncia en la regularización práctica, al no haber vinculación entre los ejercicios prescritos y los regularizados. Niega la aplicación, subsidiariamente solicitada, del tipo de gravamen de las pequeñas y medianas empresas, al tratarse de una sociedad de mera tenencia de bienes que no ejerce actividad económica.

Segundo :

Alega el Abogado del Estado, en su escrito de contestación a la demanda, la causa de inadmisibilidad del recurso recogida en el artículo 69.e, en relación con el artículo 45.2.d), ambos de la Ley Jurisdiccional, por no acompañar el recurrente, con su escrito de interposición, documento acreditativo alguno que constate que la entidad actora ha adoptado, a través de su órgano competente, el correspondiente acuerdo para entablar la acción.

Esta causa de inadmisibilidad ha de rechazarse pues, como se desprende de los documentos aportados con el escrito de interposición del presente recurso, con el nº 2, se aporta la Certificación emitida por el Administrador Único de la sociedad recurrente, en la que recoge el acuerdo social en el que se decide presentar por la entidad el presente recurso contencioso- administrativo.

Tercero:

Como se desprende de lo actuado en el expediente administrativo, la actividad de la actora es la de "arrendamiento de inmuebles".

Las operaciones realizadas durante los períodos liquidados han sido:

1.- La recepción como aportación no dineraria de unos terrenos de la sociedad FRODO S.L. que, después de segregaciones y agrupaciones, pero antes de ser objeto de explotación o transformación alguna, son permutados con la sociedad PROMOCIONES PIERA, S.A. a cambio de un porcentaje de edificación a realizar por esta última a su entera costa.

2.- La venta de un solar a la entidad PROMOCIONES PIERA, S.A. sin que hubiera sido el mismo objeto de transformación ni explotación alguna por parte del sujeto pasivo.

Desde la perspectiva fiscal, la entidad tributó por el régimen de transparencia fiscal, como sociedad de mera tenencia de bienes, y de empresa de reducida dimensión, incluyendo en las autoliquidaciones de los ejercicios 1999 y 2000 los ajustes negativos al resultado contable en concepto de diferimiento por reinversión de beneficios extraordinarios por importe de 20.380.754 ptas., en 1999, y por importe de 157.823.909 ptas., en el ejercicio 2000; beneficios derivados de la permuta y venta. Y, por otra parte, como consecuencia de la integración de beneficios extraordinarios que en ejercicios anteriores (1996 y 1998) habían sido diferidos por reinversión por la entidad, realiza ajustes positivos al resultado contable por importes de 3.375.649 ptas, en 2000, y de 6.545.054 ptas, en el ejercicio 2001.

La Inspección, primero, le niega la aplicación del régimen de PYMEs, al carecer de actividad económica. Segundo, en relación con los ajustes negativos no los admite al calificar los bienes como existencias. Y en relación con los ajustes positivos, dados que los ejercicios 1996 y 1998, en los que la entidad se acogió al diferimiento por reinversión, están prescritos, dichos ajustes positivos deben limitarse a los importes de 1.619.893 ptas, en 2000, y de 1.850.186 ptas., en el año 2001.

Por último, dada la aplicación del régimen de transparencia fiscal, liquida a los socios por la imputación de las bases imponibles positivas de la sociedad.

Cuarto:

Alega la actora la improcedencia de la aplicación del régimen contable establecido en la adaptación sectorial del Plan General de Contabilidad a las Empresas Inmobiliarias, aprobado por Orden de 28/12/1994, que la Inspección considera aplicable al estar la entidad inscrita en el grupo 70.2 de la CNAE (alquiler de bienes inmobiliarios por cuenta propia). Alega que pese a admitir la Administración que dichos inmuebles estaban destinados a su construcción y posterior arrendamiento, estando correctamente contabilizados como inmovilizado material, sin embargo, los califica como existencias, lo que supone que la actora tenía que haber recalificado esos inmuebles, que tenía anotados contablemente como inmovilizado. Niega que sea una empresa inmobiliaria, pues no está dada de Alta en el Epígrafe del grupo 833 (promoción inmobiliaria), sin que su inscripción en la CNAE, Grupo 70.2, le otorgue dicha condición, lo que corrobora el hecho de que el saldo de sus existencias era 0, además que la actividad de la empresa es sólo el alquiler; por ello considera que la Norma incumplida (Norma 3ª de la Parte 5ª de la citada Orden), resulta de dudosa aplicación.

Procede indicar en primer lugar que, la actora, según los Estatutos sociales, tiene como actividad: "...el estudio, organización, delegación, promoción, construcción, restauración, compra, venta, parcelación y urbanización de solares y fincas de cualquier naturaleza..", y, en concreto, el "arrendamiento de inmuebles".

En la Exposición de Motivos de la Orden de fecha 28 de diciembre de 1994, por el que se aprueba la adaptación sectorial del Plan General de Contabilidad a las Empresas Inmobiliarias, se manifiesta: "Las presentes normas constituyen la adaptación del Plan General de Contabilidad a las características y naturaleza de las actividades del sector inmobiliario y al igual que este último son desarrollo de la IV Directiva de la CEE sobre derecho de sociedades, del Código de Comercio y del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas. En consecuencia, las normas de adaptación forman parte de un auténtico derecho contable de obligado cumplimiento, que proclama su autonomía respecto a la norma fiscal y que contiene criterios distintos a los prescritos en la normativa tributaria. Por tanto, las relaciones entre las presentes normas contables y las disposiciones tributarias se regirán por lo establecido en la Disposición final séptima del Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

Por todo lo expuesto, con objeto de que las empresas inmobiliarias puedan disponer de un texto técnicamente preparado para facilitar, de forma normalizada, la correspondiente información contable, a propuesta del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, y de acuerdo con el informe del Consejo de Estado..."

La Sala entiende que, dado el contenido del objeto social de la recurrente, le es aplicable el régimen contable específico, en cuyo ámbito quedan incluidas las "empresas inmobiliarias", pues en el ámbito de la información económico-financiera, las sociedades dedicadas a la actividad inmobiliaria están sujetas a lo establecido en la adaptación sectorial del Plan General de Contabilidad aprobado mediante Orden Ministerial de 28 de diciembre de 1994; entendiéndose como empresas promotoras aquellas que realizan únicamente las actividades inmobiliarias de promoción y arrendamiento de inmuebles, contratando la construcción con terceros.

La jurisprudencia también ha confirmado la aplicación de este régimen contable en los supuestos de empresas inmobiliarias (Sentencia de fecha 21 de mayo de 2012, dictada en el rec. Casación nº 6848/2009; Sentencia de fecha 28 de enero de 2013, dictada en el rec. Casación nº 3588/2010; entre otras muchas).

En definitiva, se ha de indicar que, la actividad de la actora, partiendo del ámbito de su objeto social, a los efectos contables y fiscales, es decir, en el contexto de la ventaja o beneficio fiscal que pretende aplicar, le es aplicable la citada Orden Ministerial.

Quinto:

Otro de los motivos de impugnación se sustenta en la diferencia entre el concepto de "existencias" e "inmovilizado", conforme a las normas contables y mercantiles que menciona. Cita la Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de febrero de 2005.

La Sala sobre esta cuestión tiene reiteradamente declarado: "En relación con la concurrencia de los requisitos para la aplicación del diferimiento por reinversión, se ha de recordar que, las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas inmobiliarias de 1994, aprobadas por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 28 de diciembre de 1994, son de aplicación obligatoria a todas las empresas que realicen la actividad indicada, en lo relativo a: principios contables, elaboración de cuentas anuales, y normas de valoración, para los ejercicios que se inicien con posterioridad a 31 de diciembre de 1994.

Las invocadas Normas de adaptación, derogan la Orden del Ministerio de Hacienda de 1 de julio de 1980, por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad de 1973 a las empresas inmobiliarias, que hasta su derogación, con carácter transitorio, han sido aplicables en la medida en que no se opusiesen a lo establecido por el citado Plan General de Contabilidad de 1990. Por lo que al presente expediente se refiere, hay que destacar las siguientes peculiaridades de las Normas de adaptación del Plan General a las empresas inmobiliarias de 1994: A) A_1/El Grupo 3, "Existencias", recoge las existencias propias de la actividad inmobiliaria, como son edificios, terrenos, solares y promociones en curso, todos ellos destinados a su venta. Cuando la empresa decida que tales bienes tengan como destino el arrendamiento o el uso propio, se incorporarán al Grupo 2, "Inmovilizado", a través del subgrupo 73, "Trabajos realizados por la empresa", al precio de adquisición o coste de producción, y ser dados de baja en el grupo de existencias; si por el contrario decide que terrenos, solares y edificaciones contabilizados como inmovilizado, siempre que no hayan estado en explotación, se incorporen a existencias, lo hará a través de la cuenta 609, "Transferencias de inmovilizado a existencias". A-2/ El Subgrupo 33, "Edificios en construcción", recoge aquellos edificios que se encuentren en fase de construcción al cierre del ejercicio. Las cuentas 330/339 figurarán en el activo del balance, y solamente funcionarán con motivo del cierre del ejercicio. Se abonarán al cierre del ejercicio, por el importe del inventario de existencias finales, con cargo a la cuenta 710 ["Variación de existencias de promociones en curso"]; se cargarán por el importe del inventario de existencia de final del ejercicio que se cierra, con abono a la cuenta 710. A-3/ El subgrupo 35, "Edificios construidos", recoge las existencias construidas a través de terceros y destinados a su comercialización en forma de ventas. Las cuentas 350/359, figurarán en el activo del balance, y su movimiento es análogo al señalado para las cuentas 330/359. B) El Subgrupo 49, "Provisiones por operaciones de tráfico",

recoge una serie de provisiones específicas para representar los riesgos concretos derivados de la propia actividad como consecuencia de operaciones que no pueden considerarse como finalizadas. Dentro del citado Subgrupo 49, se regulan las provisiones siguientes: B-1/ Cta. 496, "Provisión para evicción y saneamiento", destinada a cubrir los gastos futuros derivados de las obligaciones- de evicción y saneamiento de los inmuebles vendidos y arrendados; B-2/ Cta. 497, "Provisión para terminación de promociones", que recoge los gastos futuros estimados necesarios para concluir el inmueble, cuya venta ha sido contabilizada de acuerdo con el criterio establecido en las invocadas normas de adaptación; B-3/ Cta. 498, "Provisión para pérdidas en promociones", que cubren pérdidas estimadas en promociones en curso. A todas estas provisiones nos referiremos ampliamente en Fundamentos de Derecho posteriores. C) La cuenta 437, "anticipo de Clientes", recoge entre otros, los anticipos recibidos de clientes cuando se perciben a cuenta de ventas futuras de inmuebles. D) La cuenta 404, "Contratistas", recoge las deudas por obras y trabajos ejecutados por contratistas. Se abonará, a la vista de la certificación, por la recepción a "conformidad" de las obras y trabajos de los contratistas, con cargo, generalmente, a la cuenta 606, "Certificaciones de obra y gastos de promociones en curso" [cuenta que se carga por el importe de las obras y servicios que, realizados por terceros formen parte del coste de las promociones]. E) La Quinta Parte de las Normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas inmobiliarias de 1994, se dedica a la regulación de las "Normas de Valoración ", debiendo destacarse, por lo que al presente expediente afecta las siguientes: E-I Norma 133, sobre "Existencias ". E2/ Norma de Valoración 18], sobre "Ventas y otros ingresos", según la cual sólo es admisible la contabilización de las ventas como ingresos cuando el inmueble está en condiciones de entrega material a los clientes [en los mismos términos se había pronunciado el Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas en la Consulta número I del BOICAC número 15, de diciembre de 1993].

(...): Por otra parte, el art. 127, de la Ley 43/1995 , del Impuesto sobre Sociedades , dispone: "En el período impositivo en que se cumplan las condiciones del artículo 122 de esta Ley , no se integrarán en la base imponible las rentas obtenidas, una vez corregidas en el importe de la depreciación monetaria, en la transmisión onerosa de elementos del inmovilizado material, afectos a explotaciones económicas , siempre que el importe de las citadas rentas no supere 50 millones de pesetas y se reinvierta el importe total de la transmisión en otros elementos del inmovilizado material, afectos a explotaciones económicas, dentro del plazo a que se refiere el artículo 21.1 de esta Ley ".

Por su parte, el art. 21.1 , de esta Ley , de rúbrica "Reinversión de beneficios extraordinarios" , establece: "1. No se integrarán en la base imponible las rentas obtenidas, una vez corregidas en el importe de la depreciación monetaria, en la transmisión onerosa de elementos patrimoniales del inmovilizado, material o inmaterial , y de valores representativos de la participación en el capital o en fondos propios de toda clase de entidades que otorguen una participación no inferior al 5 por 100 sobre el capital social de las mismas y que se hubieren poseído, al menos, con un año de antelación, siempre que el importe de las citadas transmisiones se reinvierta en cualquiera de los elementos patrimoniales antes mencionados, dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la entrega o puesta a disposición del elemento patrimonial y los tres años posteriores.

La reinversión se entenderá efectuada en la fecha en que se produzca la puesta a disposición de los elementos patrimoniales en que se materialice."

Por su parte, el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades de 1997 , en su art. 31 , en relación con la reinversión de los beneficios extraordinarios, dispone:"1. No se integrarán en la base imponible, a condición de reinversión del importe de la transmisión, las rentas obtenidas en la transmisión onerosa de los siguientes elementos patrimoniales:

- a) Los pertenecientes al inmovilizado material.
- b) Los pertenecientes al inmovilizado inmaterial.
- c) Valores representativos de la participación en el capital o en fondos propios de toda clase de entidades que otorguen una participación no inferior al 5 por 100 sobre el capital social de las mismas y que se hubieran poseído, al menos, con un año de antelación a la fecha de transmisión.

No se entenderán comprendidos en la presente letra los valores representativos de la participación en fondos de inversión ni aquellos otros que no otorguen una participación sobre el capital social.

A los efectos de calcular el tiempo de posesión, se entenderá que los valores transmitidos han sido los más antiguos.

2. Tratándose de elementos patrimoniales a los que se refieren los párrafos a) y b) del apartado anterior, la renta obtenida se corregirá, previamente, en el importe de la depreciación monetaria, de acuerdo con lo previsto en el apartado 11 del artículo 15 de la Ley del Impuesto ."

De la lectura de estos preceptos se desprende que, para gozar de la tributación diferida del impuesto por "reinversión" que, la "transmisión onerosa" se refiera a "elementos del inmovilizado material" , afectos a explotaciones económicas, no a "existencias".

(...): El art. 76, del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades de 1982 , definía el concepto de "existencias" , declarando que : "se considerarán existencias los bienes muebles e inmuebles adquiridos por la Empresa con la finalidad de incorporarlos a los bienes producidos o de destinarlos a la venta sin transformación."

El Plan General de Contabilidad , como "mercaderías, materias primas, otros aprovisionamientos, productos en curso, productos semiterminados, productos terminados y subproductos, residuos y materiales recuperados".

El Plan Sectorial para entidades inmobiliarias , lo hace con referencia a las inmovilizaciones materiales y materiales en curso, al decir: "ya que en las empresas inmobiliarias pueden existir inmuebles destinados al arrendamiento o al uso propio que deberán figurar separadamente en el modelo de balance normal en las partidas del inmovilizado" y "las existencias propias del sector, que en este caso son edificios, terrenos, solares y promociones en curso"; aclarando que "independientemente de que en la empresa inmobiliaria las existencias están constituidas por elementos cuya permanencia en la empresa puede ser superior al año, la clasificación entre inmovilizado y existencia (activo fijo y circulante) para determinados elementos de la empresa, vendrá determinada por la función que cumplan en relación con su participación en el proceso productivo. Por lo que un elemento inmobiliario pertenecerá al grupo de existencias si está destinado a transformarse en disponibilidad financiera mediante su venta como actividad ordinaria de la empresa, y un elemento pertenecerá al grupo inmovilizado si se encuentra vinculado a la empresa de manera permanente.", que es como se define, a su vez, el "inmovilizado" en el Plan General de Contabilidad.

El art. 189, de la Ley de Sociedades Anónimas , dispone que "la adscripción de los elementos del patrimonio al activo inmovilizado o al circulante se determinará en función de la afectación de dichos elementos", de forma que "el activo inmovilizado comprenderá los elementos del patrimonio destinados a servir de forma duradera en la actividad de la sociedad."

Este es el bloque normativo que es aplicable al presente caso." (Sentencia de fecha 3 de marzo de 2005, dictada en el Rec. nº 1025/2002 ; entre otras.). De todo esto se desprende que, el terreno afectado, independientemente de la intención de la entidad, ve modificado su destino cuando se decide su venta.

Este criterio coincide con el criterio mantenido por la Dirección General de Tributos, en consulta de 21/07/1998, al señalar que en la medida en que la enajenación de unos bienes, constituye una práctica habitual en el sector, de tal manera que están destinados finalmente a la venta como una parte de la actividad, deberán considerarse como "existencias".

En consecuencia, la Sala considera que dichos solares, contabilizados, en un principio como existencias", no perdieron dicho carácter por el mero cambio contable de su denominación, pues no está acreditado que los mismos hubieran estado afectados a la actividad de la entidad, obteniendo rendimiento alguno derivado de su explotación, sino que, por el contrario, como queda patente con la cercanía de las fechas de su adquisición y transmisión, han de considerarse, conforme a las definiciones antes reseñadas, como "existencias" y no parte del "inmovilizado material"; por lo que se ha de confirmar la regularización practicada por la Inspección, al tratarse de un elemento patrimonial dirigido a la enajenación y no al arrendamiento o al uso propio que sería lo característico del Inmovilizado material.

Por otra parte, se ha de indicar que, a los efectos fiscales que aquí interesan, lo relevante es el reflejo contable de los bienes. No se trata de regularizar intenciones del sujeto pasivo en relación con los inmuebles, sino, primero, la calificación contables de los mismos; y segundo, su tratamiento fiscal a la hora de practicar la declaración por el Impuesto sobre Sociedades; en concreto, para determinar el hecho imponible y los conceptos que configuran la liquidación del Impuesto, sin que quepa una interpretación extensiva de las normas fiscales reguladoras de las exenciones o bonificaciones fiscales, conforme establece el art. 23.3 de la Ley General Tributaria , pues no se debe olvidar que, al igual que con la obligación tributaria, el beneficio fiscal o exención fiscal se produce "ex lege", por lo que está vedado el cambiar o modificar las condiciones legales que permiten el reconocimiento del beneficio fiscal.

En este sentido nos hemos pronunciado, entre otras, en Sentencia de fecha 29 de septiembre de 2011, dictada en el Rec. Nº 442/2008 y en la Sentencia de fecha 7 de diciembre de 2011, dictada en el R.45/09 , interpuesto por la propia recurrente. (Sentencia de fecha 15 de noviembre de 2012, dictada en el rec. nº 75/2010 ; entre otras muchas).

Por su parte, la Sentencia de fecha 20 de octubre de 2011, dictada en el rec. casación nº 3544/2009), declara: "En este sentido, el artículo 184.2 de la Ley de Sociedades Anónimas , dispone que: "El activo inmovilizado comprenderá los elementos del patrimonio destinados a servir de forma duradera en la actividad de la sociedad". Según este precepto, la adscripción de los elementos patrimoniales, su "afectación" a la "actividad social" con vocación duradera, es esencial a la hora de catalogar dichos elementos patrimoniales en el "inmovilizado material", de forma que tienen esta consideración los bienes que intervienen en el proceso productivo, pero no sólo en un ejercicio, sino en varios; de ahí, la denominación de "inmovilizado".

Por su parte, el Plan General de Contabilidad de 1990, en su Parte Tercera, "Definiciones y relaciones contables", al tratar del Grupo 2, Inmovilizado, reproduce la definición anterior, sin más cambio que el de la palabra "sociedad" por "empresa".

Conforme a ello, la calificación de un elemento patrimonial se hace por su finalidad o destino, no por la condición del elemento en sí mismo considerado.

La interpretación de estos preceptos en el contexto del concepto de la "reversión", como mecanismo por el que se les facilita o favorece a las empresas o sociedades la renovación de los activos empresariales productivos, aconseja también traer a colación la fundamental declaración de la Exposición de Motivos de la Ley 43/1995, que es traductora de una verdadera interpretación auténtica de la norma, cuando expresa: "Debe igualmente ponerse de relieve la sustitución del vigente sistema de exención por reversión de las ganancias obtenidas en la transmisión de elementos del inmovilizado material afectos a actividades empresariales por un sistema de diferimiento del gravamen de dichas ganancias". La ley exige, pues, la afectación como condición indispensable del diferimiento.

Como conclusión, en los sucesivos regímenes evolutivos de esta materia, tanto si estamos en presencia de una exención por reversión como si atendemos al actual sistema de diferimiento, que en este proceso está en juego, lo que se exige es que se trate de elementos afectos a actividades empresariales y de ganancias procedentes de su transmisión.

Pues bien, nuevamente nos encontramos antes un problema de prueba, de tal forma que los preceptos que se consideran infringidos por la sentencia solo pueden entrar en juego si se estima que las parcelas enajenadas eran "inmovilizado" de la sociedad y no "existencias".

Así las cosas, la sentencia llega a la conclusión de calificar el bien como incluido en la categoría de "existencias", teniendo en cuenta la propia contabilidad de la empresa -las memorias y las propias liquidaciones de la sociedad en los ejercicios impugnados-, que al registrar la venta de los inmuebles, califica los ingresos como de explotación, no constando salidas de inmovilizado y no figurando beneficios procedentes del inmovilizado material de los mismos.

Por lo tanto esa circunstancia, -conceptuación del bien como de mera circulación- ya imposibilitaba acogerse a los beneficios recogidos en los artículos 15.11 y 21 de la LIS .

Es cierto, que el nombre bajo el que se contabilice un bien no determina la naturaleza de la operación, sino que es más bien la operación realizada la que ha de determinar el debido reflejo contable correcto, pero lo cierto es que la recurrente no ha justificado el error al que alude en su recurso en orden a acreditar la indebida contabilización de la operación, debiendo ponerse de manifiesto la circunstancia, que valora también la sentencia, de que la alegación del error se produjo nada menos que en el recurso de alzada ante el TEAC y después en sede judicial y no por tanto, durante la actuación de la Inspección, para que ésta pudiera hacer las comprobaciones pertinentes.

Por otra parte, y ante la alegación de actividad de alquiler durante un cierto tiempo, la sentencia valora también las circunstancias de que en el objeto social de la empresa no figura la actividad de alquiler, afirmando que "no son creíbles" los elementos de prueba documentales "que se aportan a partir de la intervención del TEAC."

Existiendo pues la calificación contable de "existencias" y no habiendo acreditado el error que se dice padecido en la calificación de los solares y de los ingresos obtenidos de su venta, a juicio de la Sala de instancia, cuya apreciación y valoración en torno a la calificación de aquellos como "existencias" resulta razonable y no arbitraria, procede desestimar el motivo."

Por último, en relación con la situación contable creada por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad , y en relación con el "inmovilizado", es cierto que, aparece como novedad con el nacimiento de una nueva categoría de inmovilizados, las "inversiones inmobiliarias".

Se trata de inmuebles (terrenos o edificios) que se tienen con alguna de las siguientes finalidades:

- obtener rentas.
- obtener plusvalías.
- obtener ambas.

Por ello, de las "inversiones inmobiliarias" quedan excluidas:

- el uso en la producción o suministro de bienes o servicios, o bien para fines administrativos. Y
- su venta en el curso ordinario de las operaciones.

En definitiva, se puede afirmar que, los flujos de efectivo derivados de estas inversiones inmobiliarias son independientes de la actividad normal de la empresa, separándose los activos que se destinan a la actividad fabril

y los que se dedican a la actividad productiva, facilitando la tarea al analizar el balance de la empresa porque se conoce cuáles son los activos afectos a la actividad.

Sin embargo, procede indicar que, los ajustes y reclasificaciones que hay que realizar al iniciar el ejercicio 2008 están señalados en las Disposiciones Transitorias primera y segunda del RD 1515/2007 para las empresas que apliquen el Plan de Pymes, y en las Disposiciones Transitorias primera a cuarta del RD 1514/2007 para las empresas que apliquen el Plan General de Contabilidad, de forma que, todos los ajustes que se tengan que realizar tendrán que constar en la memoria del ejercicio 2008 en el apartado de transición a las nuevas normas contables.

En consecuencia, siendo los ejercicios afectados por la regularización practicada, los correspondientes a 1999 a 2001, no les afecta los ajustes del Nuevo Plan General de Contabilidad.

Pues bien, aplicando estos criterios, los referidos "inmuebles", a los efectos fiscales discutidos han de ser calificados como "existencias", primero, porque no se ha acreditado que hubieran estando afectos a la actividad que constituye el objeto social de la entidad. Segundo, porque alguno de los inmuebles que conformaban el segundo de los solares transmitidos, figuraban contabilizados como existencias. Y tercero, porque, aunque el destino de la adquisición de los dos solares, como declaró el representante de la actora ante la Inspección, era el arrendamiento, lo cierto es que dicha actividad no se ejerció, sino que por el contrario los referidos inmuebles fueron objeto de transmisión, incluso, en relación con uno de los solares que componían el segundo de los solares transmitidos, existían algunos locales y pisos arrendados, cuyos contratos fueron objeto de rescisión.

Sexto :

La jurisprudencia tiene declarado: "La doctrina contenida en la sentencia de instancia resulta acorde con la que sobre supuestos similares ha pronunciado este Tribunal Supremo. Recordar que el art. 21 de la Ley 43/1995 señala que "No se integrarán en la base imponible las rentas obtenidas, una vez corregidas en el importe de la depreciación monetaria, en las transmisiones onerosas de elementos patrimoniales del inmovilizado, material o inmaterial, y de valores representativos de la participación en el capital o en fondos propios de toda clase de entidades que otorguen una participación no inferior al 5% sobre el capital social y que se hubieren poseído, al menos, con un año de antelación, siempre que el importe de las citadas transmisiones se reinvierta en cualquiera de los elementos patrimoniales antes mencionados, dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la entrega o puesta a disposición del elemento patrimonial y los tres años posteriores. La reinversión se entenderá efectuada en la fecha en que se produzca la puesta a disposición de los elementos patrimoniales en que se materialice...". El requisito fundamental para la obtención de esta no integración de la base del impuesto, es que el bien transmitido tenga la consideración de inmovilizado, no siendo aplicable, por tanto, al circulante, o existencias. A dicho efectos resulta indiferente para una u otra calificación que un inmueble haya formado parte del patrimonio de una empresa durante un largo período de tiempo, pues ha de atenderse también a su destino, como dice el apartado II, número 9, de la Introducción de las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas inmobiliarias, aprobadas por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 28 de diciembre de 1994: «Independientemente de que en la empresa inmobiliaria las existencias están constituidas por elementos cuya permanencia en la empresa puede ser superior a un año, la clasificación entre Inmovilizado y Existencias (Activo Fijo o Circulante) para determinados elementos de la empresa vendrá determinada por la función que cumplan en relación con su participación en el proceso productivo. Por lo que un elemento inmobiliario pertenecerá al grupo de Existencias si está destinado a transformarse en disponibilidad financiera a través de la venta como actividad ordinaria de la empresa, y un elemento pertenecerá al grupo de Inmovilizado si se encuentra vinculado a la empresa de una manera permanente. Conforme a la norma de valoración 3ª, letra c), incluida en las mismas normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas inmobiliarias: "los terrenos, solares y edificaciones, contabilizados en el inmovilizado, siempre que no hayan sido objeto de explotación, que la Empresa decida destinar a la venta, se incorporarán a existencias a través de la cuenta 609, al precio de adquisición o coste de producción deducidas, en su caso, las amortizaciones y realizando el traspaso de las posibles provisiones por depreciación". De todo lo cual se colige que ni siquiera la contabilización inicial como inmovilizado de un terreno, solar o edificación veda considerarlos existencias cuando se destinen a la venta, pues sólo lo impide que hayan sido objeto de explotación. Y ha de entenderse de explotación duradera, pues así se desprende, tanto del artículo 184 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas de 1989 , «Adscripción de los elementos patrimoniales en el activo», en cuyo apartado 1, se decía que la adscripción de los elementos del patrimonio al activo inmovilizado o al circulante debía determinarse en función de la afectación de dichos elementos, y su apartado 2, que el activo inmovilizado comprendía los elementos del patrimonio destinados a servir de forma duradera en la actividad de la sociedad. Al mismo desenlace llevaba el Plan General de Contabilidad de 1990, cuando en su tercera parte, «Definiciones y relaciones contables», detallaba el contenido del Grupo 2. Inmovilizado: «Comprende los elementos del patrimonio destinados a servir de forma duradera en la actividad de la empresa».

En esta situación, la determinación de los presupuestos fácticos relativos a la finalidad, afectación y duración deben acreditarse por el sujeto pasivo y valorarse por la Sala de instancia en orden a lograr la definitiva calificación del bien como inmovilizado o como existencia. Y en este sentido, las conclusiones obtenidas en la sentencia parecen lógicas a esta Sala, pues atienden a que los terrenos no han estado arrendados en ningún momento.

Frente a la sentencia de instancia opone la parte recurrente la sentencia de 10 de julio de 2008, de la Sección 1ª de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña. Pues bien, basta la lectura de la citada sentencia para comprobar que en la misma se contiene idéntica doctrina que la que desarrolla la sentencia de instancia, así es, tras recordar la legislación aplicable concluye en que "Lo decisivo será como dice la Consulta y ya ha quedado apuntado, el destino al que va a servir de acuerdo con el objeto propio de la actividad de la empresa, pues es la función que desempeña en relación con la actividad objeto de explotación la causa determinante para establecer su pertenencia al inmovilizado con preferencia sobre la naturaleza del bien concreto u otras consideraciones como pudiera ser el plazo". Como se comprueba la doctrina de la que parte la Sala de Cataluña es la misma, esto es, que lo determinante para considerar un inmueble inmovilizado o existencias es el destino al que va a servir en relación con la actividad objeto de la empresa; sin que pueda aceptarse la alegación de la recurrente en el sentido de que la sentencia de instancia añada requisitos no contemplados legalmente y que son rechazados por la sentencia de contraste, en concreto que "se añada un nuevo requisito para el goce de los beneficios fiscales, consistente en que el elemento del inmovilizado haya sido objeto de utilización o explotación, ni menos que la venta de un inmovilizado suponga su conversión automática en existencias", puesto que este añadido no se contiene en la sentencia de instancia, que utiliza el dato del arrendamiento del inmueble o su utilización o explotación a efectos de presupuesto fáctico para comprobar si efectivamente se destinó a la actividad que constituía el objeto de la sociedad. Es más la identidad entre ambas sentencias resulta, como señala el propio Abogado del Estado, patente, al punto que la propia sentencia de contraste después de sentar la doctrina correcta, tal y como hace la Sala de instancia, valora los datos fácticos para comprobar el destino o función al que servía el bien de acuerdo con el objeto propio de la actividad; valoración que igualmente le lleva a considerar que no se trata de un inmovilizado.

En definitiva, no nos hallamos ante un supuesto de contradicción de doctrina, sino ante una mera discrepancia de la valoración de la prueba efectuada por el Tribunal a quo, razonablemente justificada, en atención a los distintos parámetros que utiliza en cada uno de los procesos, respecto de los antecedentes fácticos y material probatorio del que en cada caso se vale el Tribunal a quo para concluir como lo hace. Por consiguiente, no hay doctrina que unificar, ya que de la sentencia impugnada no resulta que el Tribunal desconozca la doctrina legal, sino que tiene por probados unos hechos en atención a la valoración que hace del material probatorio." (Sentencia de fecha 9 de mayo de 2013 , dictada en el rec. Casación nº 1895/2012).

Séptimo:

Alega la recurrente la improcedencia de dicha liquidación, al no exigirse la afectación

Sobre la "afectación", la jurisprudencia tiene declarado: "Recuérdese que la sentencia de esta Sala y Sección de 2 julio 2008, dictada en el recurso de casación núm. 6925/03 ,FJ3, precisaba al respecto:

" En cualquiera de los casos indicados, es evidente que para gozar de la exención se exige que exista una auténtica actividad empresarial, así como que los elementos materiales del activo fijo, de cuya transmisión se trata, estén afectos a la explotación económica de la sociedad".

Con lo indicado bastaría para la desestimación de dichos motivos, siendo así que la "afectación" exigida no es meramente formal, sino que requiere la utilización real del bien en la actividad empresarial del sujeto pasivo, en los términos definidos en el art. 12 del RIS. A este respecto el mencionado artículo dispone que:

"1. Se considerarán elementos patrimoniales afectos a una explotación económica:

- a) Los bienes inmuebles en los que se desarrolle la respectiva explotación o actividad.
- b) Los bienes destinados a los servicios económicos y socioculturales del personal al servicio de la explotación o actividad.
- c) Cualesquiera otros de contenido patrimonial que sean necesarios para la obtención de los respectivos rendimientos.

2. Asimismo se entenderán elementos afectos a una explotación económica los bienes cuyo uso o disfrute se ceda de modo habitual, siempre que su gestión requiera una organización empresarial propia o a través de terceros.

3. Cuando se trate de elementos patrimoniales que parcialmente sirvan al objeto de la explotación económica, la afectación se entenderá limitada a aquella parte que realmente se utilice en la actividad de que se trate".

Por otra parte, aunque la sentencia no se refiera a esta cuestión, -y si el recurso- no pueden catalogarse los inmuebles permutados como activo material, pues no es su contabilización, sino su destino lo determinante, tal como hemos declarado en nuestra sentencia de 10 de octubre 2011, recurso de casación númº 1254/2009 , FJ3.

"Se constata, pues, que nuestra decisión, donde se tuvo muy en cuenta el objeto social de la entidad recurrente, no sólo vino determinada por el período de permanencia de los terrenos en el patrimonio de la entidad, como da a entender «Bisbel». En otras palabras, el hecho de que un inmueble haya formado parte del patrimonio de una empresa durante un largo período de tiempo no basta para considerarlo en todo caso como inmovilizado, ha de atenderse también a su destino, como dice el apartado II, número 9, de la Introducción de las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas inmobiliarias, aprobadas por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 28 de diciembre de 1994, transcrito por «Bisbel» en este primer motivo de casación: «Independientemente de que en la empresa inmobiliaria las existencias están constituidas por elementos cuya permanencia en la empresa puede ser superior a un año, la clasificación entre Inmovilizado y Existencias (Activo Fijo o Circulante) para determinados elementos de la empresa vendrá determinada por la función que cumplan en relación con su participación en el proceso productivo. Por lo que un elemento inmobiliario pertenecerá al grupo de Existencias si está destinado a transformarse en disponibilidad financiera a través de la venta como actividad ordinaria de la empresa, y un elemento pertenecerá al grupo de Inmovilizado si se encuentra vinculado a la empresa de una manera permanente.

La sociedad recurrente omite mencionar la norma de valoración 3ª, letra c), incluida en las mismas normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas inmobiliarias, conforme a la cual los «terrenos, solares y edificaciones, contabilizados en el inmovilizado, siempre que no hayan sido objeto de explotación, que la empresa decida destinar a la venta, se incorporarán a existencias a través de la cuenta 609, al precio de adquisición o coste de producción deducidas, en su caso, las amortizaciones y realizando el traspaso de las posibles provisiones por depreciación».

Luego, ni siquiera la contabilización inicial como inmovilizado de un terreno, solar o edificación veda considerarlos existencias cuando se destinen a la venta, sólo lo impide que hayan sido objeto de explotación. Y ha de entenderse de explotación duradera, pues así se desprende del artículo 184 del Texto Refundido de la Ley de sociedades anónimas de 1989 , «Adscripción de los elementos patrimoniales en el activo», cuyo apartado 1 decía que la adscripción de los elementos del patrimonio al activo inmovilizado o al circulante debía determinarse en función de la afectación de dichos elementos, y su apartado 2 que el activo inmovilizado comprendía los elementos del patrimonio destinados a servir de forma duradera en la actividad de la sociedad. Al mismo desenlace conducía el Plan General de Contabilidad de 1990, cuando en su tercera parte, «Definiciones y relaciones contables», detallaba el contenido del Grupo 2. Inmovilizado: «Comprende los elementos del patrimonio destinados a servir de forma duradera en la actividad de la empresa»". (Sentencia de fecha 5 de julio de 2012, dictada en el rec . casación nº 5309/2009).

El Tribunal Supremo, en su Sentencia de fecha 23 de noviembre de 2011, dictada en el Rec. de casación nº 4965/2009 , entre otras muchas, viene exigiendo el requisito de la "afectación", al interpretar las normas fiscales reguladoras del diferimiento por reinversión, declarando: "Pues bien, el artículo 21 de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades, establece la no integración en la base imponible del impuesto de las rentas obtenidas en las transmisiones onerosas de elementos patrimoniales del inmovilizado material o inmaterial, siempre que el importe de las citadas transmisiones se reinviertan en cualquiera de los elementos patrimoniales indicados dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la entrega o puesta disposición del elemento patrimonial y los tres años posteriores.

De acuerdo con este precepto, es requisito fundamental para tener derecho al beneficio, que los elementos transmitidos formen parte del inmovilizado, es decir, del activo fijo material de la empresa, circunstancia que según los actos impugnados y la sentencia recurrida no se da en los inmuebles permutados.

Es acertado el razonamiento de la Sala de instancia, que, partiendo del artículo 184.2 de la Ley de Sociedades Anónimas , y de la Exposición de Motivos de la Ley 43/1995, considera como elementos del activo inmovilizado, aquellos que están "afectos" a la actividad social con vocación duradera, sin que el tiempo de la tenencia pueda servir para cambiar la naturaleza del bien. Lo que se corrobora con lo expresado en la Orden de 28 de diciembre de 1994, respecto a la diferencia entre existencia e inmovilizado, dando el carácter de existencias si está destinado a transformarse en disponibilidad financiera a través de la venta como actividad ordinaria de la empresa, o encontrarse vinculado a la empresa de manera permanente. Por lo demás esa afectación tiene que ser actual, y no futura , es decir, en el momento en que se realiza la permuta, como se deduce de la sentencia de esta Sala de 28 de noviembre de 2010 , en la que se expresó: <<"No compartimos los argumentos de la entidad recurrente, por las siguientes razones:

1ª) Es cierto que la exposición de motivos de la Ley 43/1995 no es concluyente respecto de la cuestión aquí debatida, pero sí que resulta muy significativa al decir que «debe igualmente ponerse de relieve la sustitución del vigente sistema de exención por reinversión de las ganancias obtenidas en la transmisión de elementos del inmovilizado material afectos a actividades empresariales por un sistema de diferimiento del gravamen de dichas ganancias durante un período de siete años o bien durante el período de amortización de los bienes en que se materialice la reinversión, a elección del sujeto pasivo». Los términos subrayados son elocuentes.

El artículo 127 de la Ley 43/1995 mantuvo la exención por reinversión para las empresas de reducida dimensión, limitándola expresamente a los elementos del inmovilizado material vinculados a las explotaciones económicas, condicionándola en su apartado 1, in fine, a que «se reinvierta el importe total de la transmisión en otros elementos del inmovilizado material, afectos a explotaciones económicas, dentro del plazo a que se refiere el artículo 21.1». Sólo cabe explicar esta remisión, renunciando a regular dicho plazo en el mismo precepto, si el artículo 21.1 de la Ley 43/1995 se refiere también a elementos patrimoniales asociados a la actividad económica.

Por lo demás, dicho artículo 21.1, en la redacción aquí discutida, fue derogado por la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (BOE del 31 de diciembre), con efectos para los períodos impositivos iniciados el 1 de enero de 2002. Se estableció entonces una deducción en la cuota íntegra por reinversión de beneficios extraordinarios, con el siguiente contenido, en lo que ahora importa:

«1. Deducción en la cuota íntegra. Se deducirá de la cuota íntegra el 17 por 100 del importe de las rentas positivas obtenidas en la transmisión onerosa de los elementos patrimoniales detallados en el apartado siguiente [...]

2. Elementos patrimoniales transmitidos. Los elementos patrimoniales transmitidos, susceptibles de generar rentas que constituyan la base de la deducción prevista en este artículo, son los siguientes:

a) Los pertenecientes al inmovilizado material e inmaterial, que se hubiesen poseído al menos un año antes de la transmisión.

[...]

3. Elementos patrimoniales objeto de la reinversión. Los elementos patrimoniales en los que debe reinvertirse el importe obtenido en la transmisión que genera la renta objeto de la deducción, son los siguientes:

a) Los pertenecientes al inmovilizado material o inmaterial afectos a actividades económicas. [...]

De esta redacción se obtiene que no era necesario esperar hasta el 1 de enero de 2007, como asevera la entidad recurrente, para ver indicios claros de que el incentivo fiscal, con independencia de la forma en que se articule, estaba pensado para la transmisión de los elementos patrimoniales afectos a la actividad empresarial".>>.

Por estas razones no pueden prosperar las alegaciones efectuadas en el tercer motivo de casación.

El Tribunal de instancia después de examinar los datos obrantes en el expediente y en los autos, llega a la conclusión de que los terrenos de referencia deben calificarse como existencias, y no como inmovilizado material, y pone de manifiesto la falta de prueba del actor tendente a demostrar esta última consideración."

En definitiva, la afectación es requisito necesario y consustancial al diferimiento.

Octavo:

Alega la entidad recurrente, la incongruencia en la regularización practicada, pues la Inspección, de una parte, admite el diferimiento y la reinversión de las operaciones realizadas en el 96 y 98, pero de otra, para las operaciones de los años 1999 y 2000 no las admite, al considerar los elementos enajenados como existencias.

La propia Inspección reconoce que los ejercicios en que se realizaron las transmisiones, de las que derivaron los plusvalías reinvertidas, estaban prescritos, y que los elementos transmitidos no estaban afectos a la actividad económica, como sucede con los transmitidos en los ejercicios no prescritos.

La Sala considera que no se produce la incongruencia denunciada en la regularización practicada, pues la Inspección, partiendo de la prescripción de aquellos ejercicios en los que la actora se acogió al régimen de inversión, a pesar de que la calificación de los bienes que sirvieron para ello tuvieron la consideración de existencias, respetó los efectos derivados de dicho régimen en su proyección futura, y, por otro lado, los ajustes derivados de ese régimen permite regularizar la renta obtenida en los ejercicios posteriores no prescritos.

Noveno:

Otro de los motivos es relacionado con la aplicación del tipo de gravamen de las pequeñas y medianas empresas.

El art. 26, de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades, dispone que "el tipo general de gravamen para los sujetos pasivos por obligación personal de contribuir será el 35 por 100."

En relación con los "incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión", el art. 122.1 (redacción dada por la Ley 6/2000) establece: "Los incentivos fiscales establecidos en el presente capítulo se aplicarán siempre que el importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo inmediato sea inferior a 3 millones de euros (499.158.000 pesetas)."

Por su parte, el art. 127 bis, de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades, (redacción dada por Ley 66/1997) dispone: "Las entidades que cumplan las previsiones del artículo 122 de esta Ley tributarán con arreglo a la siguiente escala, excepto cuando de acuerdo con lo previsto en el artículo 26 de esta Ley, deban tributar a un tipo diferente del general:

- a) Por la parte de base imponible comprendida entre cero y 15.000.000 de pesetas, al tipo del 30 por 100.
- b) Por la parte de base imponible restante, al tipo del 35 por 100.

Cuando el período impositivo tenga una duración inferior al año, la parte de base imponible que tributará al tipo del 30 por 100 será la resultante de aplicar a 15.000.000 de pesetas la proporción en la que se hallen el número de días del período impositivo entre trescientos sesenta y cinco días, o la base imponible del período impositivo cuando ésta fuere inferior.»

La Sala comparte el criterio de la resolución impugnada sobre la improcedencia de la aplicación del tipo de gravamen de PYMES en el presente supuesto, dada la ausencia de actividad económica de la recurrente, de la que se deriven la obtención de rendimientos sobre los que aplicar el referido gravamen.

En este sentido, tenemos declarado que: "La Sala debe confirmar en este punto la tesis del TEAC. Así nos hemos pronunciado en varias resoluciones, entre otras en la de 26 de mayo de 2011 (recurso 285/2008), donde declarábamos: "En este sentido se confirma el criterio mantenido en la resolución impugnada, al entender que: "el derecho a dicho beneficio fiscal requiere la realización de una actividad económica, esto es, la existencia de una organización autónoma de medios materiales o humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. Calificada la entidad como de mera tenencia de bienes, sin actividad económica ni personal empleado, y no efectuando la necesaria ordenación por cuenta propia de medios de producción, y no quedando discutidos estos extremos por la reclamante, resulta contraria a Derecho la dotación a RIC hechos por la reclamante."

En este mismo sentido nos hemos pronunciado en la sentencia de fecha dictada en el Rec. nº 215/2008, entre otras muchas.

.. Por último, alega la recurrente la procedencia por los mismos argumentos expuestos de la aplicación del tipo de gravamen previsto para las empresas de reducida dimensión, conforme a lo establecido en el art. 122, de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades.

La Sala entiende que los mismos criterios expuestos anteriormente son aplicables a la presente alegación, pues el beneficio regulado por la norma fiscal se hace depender del "importe neto de la cifra de negocios" realizados por la entidad en el ejercicio correspondiente; en definitiva, el sustento fáctico sobre el que se asienta la aplicación de dicho beneficio se predica de la existencia de una actividad empresarial originadora de la "cifra de negocios" y el "importe" de los mismos. En consecuencia, dado que la entidad es calificada como sociedad en régimen de transparencia fiscal en el ejercicio 2001, en el sentido ya declarado en los anteriores Fundamentos Jurídicos, se ha de desestimar dicha alegación." (Sentencia de fecha 11 de octubre de 2012, dictada en el rec. nº 358/2009).

En consecuencia, aplicando este criterio procede la desestimación de este motivo.

Décimo:

Por último, en relación con la procedencia o no de la imputación de bases de la sociedad a los socios, la actora lo condiciona a la calificación de la entidad como sociedad que desarrolla una actividad económica. Pues bien, aplicando lo declarado en los Fundamentos Jurídicos anteriores, en los que se declara que la actora no ejerce actividad alguna, y que, incluso, ella misma declaró por el régimen de transparencia fiscal, la imputación de bases a los socios era procedente.

En este sentido, en nuestra Sentencia de fecha 7 de octubre de 2010, dictada en el rec. nº 330/2007, declaramos: "Por otra parte, si bien la condición de entidad sometida al régimen de transparencia fiscal no es un obstáculo excluyente de la aplicación del régimen de diferimiento, y esta Sala lo ha reconocido, reiteradamente, a

los efectos de la exención por reinversión autorizada en la Ley de 1978, ello no significa que cualquier sociedad transparente pueda operar el diferimiento con respecto a cualesquiera de sus bienes, con o sin afectación, pues no debe olvidarse que al tratarse de una sociedad de mera tenencia de bienes, ello significa que una parte sustancial de su activo no queda afecto a actividad empresarial alguna, y así se reconoce implícitamente por la demandante que no combate la aplicación del régimen de transparencia fiscal.

Ello no significa una radical exclusión de las sociedades que tributan en régimen de transparencia fiscal de la posibilidad de obtener el beneficio del diferimiento por reinversión. Bien podría, por hipótesis, que una entidad sujeta a dicho régimen, respecto de los elementos de su activo que, minoritarios, sí conocieran la afectación, gozar del expresado del diferimiento por reinversión, pero ese derecho estaría condicionado a la prueba bastante, por parte de la sociedad, de la afectación de los bienes en que se materializase la reinversión, a alguna actividad de la empresa que, a pesar de llevarse a cabo, no desvirtuase la condición de aquella como sociedad de mera tenencia, acreditación exigible que aquí no se ha producido en lo más mínimo.

Las consideraciones expuestas conducen a la desestimación del motivo de impugnación aducido." Así las cosas, procede la desestimación del recurso.

Décimo primero:

Por aplicación de lo establecido en el art. 139.1, de la Ley de la Jurisdicción , redacción anterior a la dada por la Ley 37/2011, de 10 de octubre, de medidas de agilización procesal, no procede mención especial en cuanto a las costas.

Por lo expuesto, en nombre de su Majestad el Rey y por la Autoridad conferida por el Pueblo Español.

F A L L A M O S

Que DESESTIMANDO el recurso contencioso-administrativo formulado por el Procurador, D. Jaime Gafas Pacheco, en nombre y representación de la entidad TELFINC, S.L., y de DON Casimiro y DOÑA María Angeles , contra la resolución de fecha 23.11.2010, dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central, DEBEMOS DECLARAR Y DECLARAMOS que dicha resolución es conforme a Derecho; sin hacer mención especial en cuanto a las costas.

Al notificarse la presente sentencia se hará la indicación de recursos que previene el art. 248.4 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial .

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 Magistrado Ponente en la misma, Ilmo. Sr. Don JESUS N. GARCIA PAREDES, estando celebrando Audiencia Pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional; 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.