

**BASE DE DATOS [NORMACEF](#)**

Referencia: NFJ059879

**AUDIENCIA NACIONAL***Sentencia 72/2015, de 9 de julio de 2015**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 394/2012***SUMARIO:**

**IS. Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios. Inmovilizado/existencias. Venta de terrenos por entidad dedicada al arrendamiento de inmuebles.** La entidad alega que el destino natural era el dedicarlos a la actividad de arrendamiento, pero por las dificultades para el desarrollo urbanístico aconsejaron su venta. Las empresas inmobiliarias se clasifican en promotoras y las que realizan una actividad inmobiliaria complementaria o incluso accidental. No basta la intención sino que se precisa haber sido objeto de explotación. Los terrenos enajenados nunca se llegaron a afectar a la actividad empresarial. [Vis. SSTs de 13 de abril de 2011, recurso n.º 718/2006 (NFJ043208) y de 13 de junio de 2013, recurso n.º 4554/2011 (NFJ051725)].

**Intereses de demora. Cómputo/plazos. Fecha límite del cómputo en actas de disconformidad.** Conforme al criterio del TEAC los dos apartados del art. 191 del RD 1065/2007 (Rgto. de gestión e inspección tributarias) no se contradicen. El primer apartado se refiere a la liquidación y el segundo a la propuesta del acta. *Incumplimiento del plazo de un mes para dictar el acto de liquidación del art. 60.4 RGIT.* Como se superó con creces (5 meses) el plazo de un mes se aplica el art. 150.3 LGT y no se exigen los intereses sino hasta el plazo de un mes desde el acta de disconformidad.

**PRECEPTOS:**

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 42 y 136.

RD 1065/2007 (Rgto. de gestión e inspección tributarias), art. 191.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 26, 105 y 150.

RDLeg. 1564/1989 (TRLSA), art. 184.

Orden de 28 de diciembre de 1994 (Adaptación PGC a empresas inmobiliarias), cuenta 609.

Ley 43/1995 (Ley IS), arts. 15, 21 y 36 ter.

RD 939/1986 (RGIT), art. 60.

**PONENTE:***Don Jesús María Calderón González.*

Magistrados:

Don ANGEL NOVOA FERNANDEZ

Doña CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA

Doña FELISA ATIENZA RODRIGUEZ

Don FERNANDO ROMAN GARCIA

Don JESUS MARIA CALDERON GONZALEZ

Doña TRINIDAD CABRERA LIDUEÑA

**AUDIENCIA NACIONAL**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000394 / 2012

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 07349/2012

Demandante: HERCOR INVERSIONES, SL

Procurador: DON EDUARDO CODES FEIJOO

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

**S E N T E N C I A Nº:**

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D<sup>a</sup>. FELISA ATIENZA RODRIGUEZ

D. ÁNGEL NOVOA FERNÁNDEZ

D<sup>a</sup>. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D. FERNANDO ROMÁN GARCÍA

D<sup>a</sup>. TRINIDAD CABRERA LIDUEÑA

Madrid, a nueve de julio de dos mil quince.

Visto el recurso contencioso-administrativo que ante esta Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional y bajo el número 394/2012 se tramita a instancia de HERCOR INVERSIONES, S.L., entidad representada por el Procurador don Eduardo Codes Feijoo, contra resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 16 de febrero de 2012, relativa a Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2006 ; y en el que la Administración demandada ha estado representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado, siendo la cuantía del mismo de 162.233'68 euros.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

#### **Primero.**

- La parte indicada interpuso, en fecha 2 de noviembre de 2012, este recurso respecto de los actos antes aludidos, admitido a trámite y reclamado el expediente administrativo, se entregó éste a la parte actora para que formalizara la demanda, lo que hizo en tiempo; y en ella realizó una exposición fáctica y la alegación de los preceptos legales que estimó aplicables, concretando su petición en el suplico de la misma, en el que literalmente dijo:

"Por tanto, solicito:

1.- Que se admita este escrito de demanda.

2.- Que se anulen la resolución del TEAC y la liquidación impugnadas."

#### **Segundo.**

De la demanda se dio traslado al Sr. Abogado del Estado, quien en nombre de la Administración demandada contestó en un relato fáctico y una argumentación jurídica que sirvió al mismo para concretar su oposición al recurso en el suplico de la misma, en el cual solicitó:

" SUPLICA A LA SALA que teniendo por presentado este escrito con sus copias y por devuelto el expediente entregado, previos los trámites oportunos, dicte sentencia en cuya virtud desestime el recurso formulado de contrario con expresa imposición de costas a la parte recurrente."

#### **Tercero.**

No solicitado el recibimiento a prueba del recurso siguió el trámite de Conclusiones en que las partes, por su orden, han concretado sus posiciones reiterando sus respectivas pretensiones; quedando los autos pendientes de señalamiento, lo que se hizo constar por medio de diligencia de ordenación de 18 de abril de 2013, y, finalmente, se señaló para votación y fallo el día 25 de junio de 2015, fecha en la que efectivamente se deliberó y votó.

#### **Cuarto.**

En el presente recurso contencioso-administrativo no se han quebrantado las formas legales exigidas por la Ley que regula la Jurisdicción, incluida la del plazo para dictar sentencia. Y ha sido Ponente el Ilmo. Sr. D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ, Presidente de la Sección, quien expresa el criterio de la Sala.

### **FUNDAMENTOS JURÍDICOS**

#### **Primero.**

El presente recurso contencioso administrativo se interpone por la representación de la entidad HERCOR INVERSIONES, SL, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 16 de febrero de 2012 dictada en recursos de alzada formulados por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria y por la referida entidad, en impugnación de resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia, de fecha 22 de julio de 2010, recaída en reclamación nº NUM000 , interpuesta contra resolución del recurso de reposición respecto de liquidación por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2006, por importe de 162.233'68 euros así como contra acuerdo desestimatorio de recurso de reposición, interpuesto contra la sanción asociada a la liquidación anterior.

La citada resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (en adelante, TEAC) acordó:

"1º Estimar el recurso interpuesto por el Director del Departamento de Inspección (RG 929/11); 2º Desestimar el recurso interpuesto por la entidad Hercul Inversiones SL (RG. 930/11); 3º Anular la resolución recurrida en lo referente a los intereses de demora; 4º Confirmar la liquidación impugnada; y 5º Mantener la anulación de la sanción acordada por el Tribunal Regional".

Son antecedentes a tener en cuenta en la presente resolución y así derivan del expediente administrativo, tal como reseña la resolución recurrida, los siguientes:

#### **Primero.**

En fecha 10 de diciembre de 2008, la Inspección de los Tributos, incoó Acta modelo A02, de disconformidad, nº NUM001 , por el concepto impositivo y periodo citados.

En la misma se hace constar que de las actuaciones practicadas y demás antecedentes resultaba, en síntesis:

El sujeto pasivo, cuya actividad principal fue en el período comprobado la de "Alquiler de locales industriales y otros alquileres n.c.o.p.", presentó declaración relativa al Impuesto sobre Sociedades de! ejercicio 2006, en la que practicó deducción por reinversión de beneficios extraordinarios contemplada en el artículo 42 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo , por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Considera la Inspección que no procede la citada deducción, como tampoco la corrección de rentas por depreciación monetaria practicada en atención a las circunstancias que se describen en el cuerpo del acta y en el informe ampliatorio, y que pueden resumirse en que las fincas vendidas no formaban parte del inmovilizado.

La aplicación de los artículos 15.11 y 21 LIS se circunscribe a elementos del inmovilizado material, sin que puedan incluirse en su ámbito las existencias de inmuebles. Por ello, al tener que calificarse como tales, resultan improcedentes las disminuciones declaradas al resultado contable por la venta o permuta de los mencionados solares.

Se propone la siguiente regularización tributaria: cuota de 144.968,46 €; intereses de demora de 13.887,19 €; y, deuda tributaria de 158.855,65 €.

### **Segundo.**

Formuladas alegaciones al acta oponiéndose a la liquidación porque considera que el inmueble transmitido no tiene la condición de existencia, sino de inmovilizado, el Inspector Jefe dictó acuerdo de liquidación, con fecha 8 de mayo de 2009, en el que confirmó la propuesta contenida en el acta, si bien modificando el importe de los intereses de demora, por lo que la deuda tributaria total asciende a 162.233,68 €

### **Tercero.**

En la misma fecha, la Dependencia de inspección dictó acuerdo por el que se imponía a la obligada tributaria sanción por infracción leve de 50 p.p.

### **Cuarto.**

Disconforme con estos acuerdos, la interesada interpuso frente a los mismos recurso de reposición, reiterando las alegaciones anteriormente formuladas y añadiendo que los intereses de demora estaban calculados erróneamente al no haber tenido en cuenta el apartado segundo del artículo 191 del Reglamento General de Gestión e Inspección Tributarias, no procediendo calcular, como se hizo, los intereses de demora hasta el 8 de mayo de 2009, sino hasta el 29 de diciembre de 2008.

Con fecha 16 de julio de 2009, el Inspector Jefe Regional dictó sendos acuerdos desestimatorios de los recursos de reposición, confirmando tanto la liquidación como la sanción impuesta.

### **Quinto.**

Con fecha 11 de agosto de 2009 la mercantil promovió contra los acuerdos anteriores reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia, reiterando las alegaciones formuladas con anterioridad.

El Tribunal Regional, en sesión celebrada el 22 de julio de 2010, acordó estimar parcialmente la reclamación, confirmando la cuota relativa a la liquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2006, anulando el cálculo de los intereses de demora, debiendo precederse de acuerdo a lo expuesto en el fundamento de derecho VIII, y anular el acuerdo sancionador

En el referido fundamento de derecho VIII expone:

"Se opone la reclamante al cálculo de intereses de demora porque considera que la imputación de intereses hasta el día de efectuar la liquidación es improcedente.

Sobre esta cuestión tuvo ocasión de pronunciarse el Tribunal Económico-Administrativo Central en resolución R 3450-09, de 21/04/2010 en la que se expone lo siguiente:

"A tales efectos debemos remitirnos al artículo 191 del Reglamento General de Gestión e Inspección Tributaria aprobado por el Real Decreto 1065/2007, que establece: "1. La liquidación derivada del procedimiento inspector incorporará los intereses de demora hasta el día en que se dicte o se entienda dictada la liquidación, sin perjuicio de lo establecido en el artículo 150.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y de acuerdo con lo previsto en los apartados siguientes,

2. En el caso de actas con acuerdo los intereses de demora se calcularán hasta el día en que deba entenderse dictada la liquidación por el transcurso del plazo legalmente establecido.

En el caso de actas de disconformidad, los intereses de demora se calcularán hasta la conclusión del plazo establecido para formular alegaciones.

Por ello el cálculo que según el Acuerdo se ha realizado no es correcto ya que se ha liquidado hasta la fecha del Acuerdo liquidatorio aplicándose la regla general de liquidación relativa a los actos de gestión y liquidación tributarias distintos de las Actas de Disconformidad, debiéndose admitir la pretensión del interesado en este punto consistente en tomar como fecha final para el cálculo de los intereses el de la conclusión del plazo para presentar alegaciones".

A la vista de la anterior, el cálculo de intereses realizado por la Inspección resulta improcedente, debiendo proceder a realizar el cálculo de acuerdo con lo expuesto. "

Dicha resolución fue notificada al reclamante el 15 de septiembre de 2010 y al Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT el 1 de octubre de 2010.

**Sexto.**

El Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, presenta contra la resolución anterior, el 26 de octubre de 2010, recurso de alzada ordinario, fundado, en síntesis, en su discrepancia con el pronunciamiento del TEAR en relación con la liquidación de los intereses de demora en actas de disconformidad, considerando que, en una correcta interpretación del artículo 191 del Reglamento de gestión e inspección tributaria (RD. 1065/2007, de 27 de julio ) en relación con el artículo 26 de la Ley 58/2003 , el día final del computo de intereses ha de ser no el día en que finaliza el plazo de alegaciones sino el que se dicta o se entiende dictada la liquidación, sin perjuicio de lo previsto en el apartado 3 del artículo 150 de la LGT .

**Séptimo.**

Dado traslado al contribuyente del recurso interpuesto por el Director del Departamento, indicándole la posibilidad de formular alegaciones, la entidad interesada ha presentado escrito, el 21 de diciembre de 2010, en el que manifiesta, en síntesis, que la interpretación del Director no es lo que establece el artículo 191; el retraso en la práctica de la liquidación no puede perjudicar al contribuyente y desde que el contribuyente presenta alegaciones al acta de disconformidad, el inspector jefe puede practicar la liquidación.

**Octavo.**

Por su parte la entidad HERCOR INVERSIONES, SL. presentó el 15 de octubre de 2010, recurso de alzada contra la referida resolución del Tribunal Regional, que tuvo entrada en este Tribunal Central el 15 de febrero de 2011, ratificándose en lo alegado en anteriores instancias y añadiendo: inaplicación del Plan sectorial de las Empresas Inmobiliarias; por activos inmovilizados ha de entenderse los que hayan tenido tal consideración durante el año anterior a la venta; no es razonable atender sólo a la consideración que tienen el día en que se venden.

**Noveno.**

El TEAC en fecha 16 de febrero de 2002 dictó resolución en los términos antes expuestos. Contra dicha resolución se interpone el presente recurso.

**Segundo.**

-La recurrente aduce los siguientes motivos de impugnación:

I Procedencia de la deducción por reinversión y la aplicación de los coeficientes correctores en el cálculo de la plusvalía por la venta de inmovilizado en la transmisión efectuada por Hercor en el ejercicio 2006.

a)- La falta de uso y la integración en un Plan Especial de Reforma Interior (PERI).

El inmovilizado se califica en función del destino, no del uso efectivo. El destino o finalidad de las empresas se deduce a veces de su utilización efectiva, pero, en otros casos, se puede deducir de otras circunstancias.

La inclusión de las parcelas vendidas en el PERI de Carabuxeira-Padriñan no tiene ninguna relevancia. Sólo significa que tales parcelas tendrán la consideración de urbanas y serán edificables. Pero no todos los solares o las edificaciones resultantes de un PERI han de ser clasificadas de existencias, sino que lo que se destina al uso propio o a ser arrendado será inmovilizado.

Lo que se deduce de que el inmueble estuviera en un PERI es que será edificado. Pero lo edificado no se vende siempre, sino que los edificios pueden alquilarse. Y eso es precisamente a lo que se dedica Hercor. El inmueble fue adquirido por Hercor para edificarlo y arrendarlo. esa era su finalidad y por ello el inmueble será inmovilizado, aunque ni se edificó ni se arrendó, pues el proceso del PERI se presumía largo (al día de hoy sigue sin desarrollarse), por lo que la empresa optó por deshacer la inversión, mediante la venta. La empresa destinó el efectivo obtenido a la adquisición de otro inmovilizado -un hotel terminado-, que pudo ponerse en funcionamiento de forma inmediata.

La Inspección no ha probado que el terreno hubiera sido adquirido por Hercor para venderlo.

El destino natural de los inmuebles en esta empresa no era el de ser vendidos, puesto que la empresa no realiza esa actividad sino el de ser arrendados, porque el arrendamiento es su actividad típica.

Ahora bien, las perspectivas del mercado así como las dificultades para el desarrollo urbanístico de la zona aconsejaron su venta.

b)- La actividad de la empresa.

Una sola venta en siete años (la sociedad se constituyó el 13 de noviembre de 1999) no convierte a quien la realiza en vendedor habitual.

La recurrente no se dedica a vender inmuebles, se dedica a arrendarlos.

c)- El objeto social de la entidad es, entre otros, la administración, disfrute y arrendamientos de inmuebles.

d)- El terreno que se vendió y dio lugar a la plusvalía estuvo siempre contabilizado como inmovilizado. La corrección de la contabilidad no se discute por la Inspección.

- Inaplicación del Plan Sectorial de las Empresas Inmobiliarias e irrelevancia del mismo, pues la empresa no realizó una actividad inmobiliaria.

e)- Plan General de Contabilidad de 17 de noviembre de 2007.

Aunque su entrada en vigor se ha producido el 1 de enero de 2008, ha de servir de elemento interpretativo en este expediente. La cuenta 22 del Plan "inversiones inmobiliarias", comprende activos no corrientes que sean inmuebles y que se posean para obtener rentas, plusvalías o ambas. Por fin aparecen específicamente regulados los activos que ni están destinados a servir de forma duradera a la empresa ni constituyen el objeto de su tráfico habitual. Y su ubicación no es el Grupo 3 (existencias), sino el 2 (inmovilizado).

f)- El artículo 42 LIS antes y después del 1 de enero de 2007 y el nuevo PGC.

El citado artículo, en su redacción vigente para el año 2006 no exige que los elementos transmitidos estén afectos a la explotación. Solo el requisito de permanencia por más de un año.

En cambio, en redacción vigente desde el año 2007, sí que exige esa afectación de los elementos patrimoniales.

La Inspección hace hincapié en que las fincas vendidas no estuvieron afectas a una explotación económica, como si eso las convirtiera en existencias. Sin embargo, como se acaba de ver, hay inmovilizados no afectos. Esta categoría no estaba en el PGC anterior, pero los bienes en cuestión también existían antes y deberán ser clasificados como se clasifican ahora, en el Grupo 2 y no en el 3. El Grupo 2 del PGC de 1990 se titula "inmovilizado", frente al grupo 3 "existencias".

En el actual artículo 42 solo las inversiones inmobiliarias consistentes en inmuebles alquilados pueden cumplir las condiciones del referido artículo. No las inversiones inmobiliarias consistentes en inmuebles destinados a producir plusvalías.

En el actual estado normativo, no habría sido de aplicación el beneficio fiscal a una inversión inmobiliaria destinada a producir plusvalías. El legislador ha corregido lo que entendió que era una deficiencia del artículo 42. Pero en el PGC y el artículo anterior, la solución es la que propugna la parte.

II Intereses de demora.

a) Dies a quo.

Tanto el acta como el acuerdo de liquidación calculan los intereses desde el 30 de julio de 2007. Ese día todavía podía presentarse la declaración del Impuesto sobre Sociedades del periodo 2006, por lo que la empresa no estaba en mora, ni pueden liquidarse intereses de demora.

b) Dies ad quem.

No procede liquidar intereses de demora sino hasta el 29 de diciembre de 2008, y no, como ha realizado la Inspección, hasta el 8 de mayo de 2008.

Y no se aprecia que haya motivos para que el acuerdo de liquidación se dictara el 8 de mayo de 2009.

El retraso producido debe imputarse a la Administración.

**Tercero.**

Respecto del primero de los motivos del recurso, la deducción por reinversión en beneficios extraordinarios del artículo 42 del Real Decreto Legislativo, debemos reproducir los Fundamentos de Derecho Segundo a Quinto de la resolución recurrida, en los que se aborda la referida cuestión, en cita expresa y reproducción parcial, a su vez, de la sentencia de esta Sala de 6 de mayo de 2010 dictada en el recurso 66/2007 , sentencia confirmada íntegramente en la dictada por el TS. en 28 de enero de 2013, RC, 3588/2010 .

"SEGUNDO.- La primera de las cuestiones es la que motiva el recurso de alzada interpuesto por la entidad, que reitera su pretensión de que se estime procedente la aplicación de la deducción por reinversión del artículo 42. del TRLIS.

El punto concreto debatido se circunscribe a si los elementos patrimoniales transmitidos que generaron la renta que constituye la base de la deducción, son aptos para gozar del beneficio fiscal, es decir, si las fincas en cuestión forman o no parte del inmovilizado material del sujeto pasivo, ya que lo previsto en el mencionado precepto se aplica exclusivamente respecto de las rentas generadas en la transmisión de elementos patrimoniales del inmovilizado, existencias.

Compendiando los elementos tácticos mas relevantes, extraídos por este Tribunal a la vista del expediente:

La sociedad se constituyó mediante escritura de 13/11/1999 (págs 20 a 29 del expediente bajo índice de "Carpeta expediente administrativo"), siendo accionistas D<sup>a</sup> Eugenia , con 696 acciones del total de 700 y sus cuatro hijos, cada uno con una acción. D<sup>a</sup> Eugenia fue asimismo la presidenta del Consejo de Administración (pág. 25 expediente) hasta la escritura de 12 de mayo de 2005, (de fusión por absorción de la entidad EMPRESAS TURÍSTICAS DE SANGENJO, SL), en que continuó siendo una de las principales accionistas si bien cesó como miembro del Consejo de Administración.

A tenor del artículo 3 de los Estatutos (pág. 32 y ss. del expediente), el objeto social de la sociedad era: "a) La administración, disfrute y arrendamiento de bienes inmuebles. b) La prestación de servicios de asesoramiento empresarial, financiero, contable o mercantil a personas físicas y jurídicas. c) La tenencia, administración, uso y disfrute de bienes o valores mobiliarios, sean acciones o participaciones sociales. d) La prestación de servicios de apoyo a la gestión de las sociedades participadas..."

Según las Memorias Abreviadas de 2005 (pág. 126 del expediente), 2006 (pág. 138) y 2007 (pág. 150) la sociedad tiene como actividad principal la prestación de servicios a empresas y explotación de bienes inmuebles.

En el cuerpo del acta incoada por la Inspección se manifiesta: "Su actividad (principal) clasificada en el epígrafe del IAE (Empresario) 861.2, fue "Alquiler de locales industriales y otros alquileres n.c.o.p."

En el ejercicio 2006 comprobado obtuvo un resultado extraordinario de 711.514,24 euros, por la venta de varias fincas sitas en la parroquia de Padriñán, municipio de Sanxenxo (Pontevedra). Todas estas fincas habían sido adquiridas por aportación social por D<sup>a</sup> Eugenia , en sendas ampliaciones de capital, por escrituras pública de 11 y 18 de diciembre de 2002, en las que se describen como fincas rústicas o parcelas, y en todos los casos libres de cargas y arrendamientos. La entidad tenía contabilizadas dichas fincas en cuentas del grupo 220.

La venta se realiza a su vez por sendas escrituras de 18 de diciembre de 2006, en las que entre otras descripciones se hace constar (págs 217 y 232, respectivamente, del expediente) que están libres de toda dase de ocupantes desde hace mas de seis años. El comprador es la entidad PROMACOR, SL. a la sazón propiedad de los hermanos Narciso .

Obra en el expediente (págs 335 a 337) Anuncio del BO de Pontevedra, de 26 de febrero de 2007, de Aprobación definitiva de "Plan Especial de Reforma Interior (PERI-2) en Carabuxeira-Padriñán (SAMXENXO). En el mismo se hace constar (traducción por este Tribunal del original en gallego) que el Pleno de la Corporación Municipal en sesión de 28 de noviembre de 2006 adoptó el acuerdo de aprobar definitivamente dicho PERI-2, que se había tramitado a instancia de la mercantil "Promotor Inversiones, SL". Entre otras especificaciones se regulan las parcelas mínimas, el desarrollo de los proyectos de urbanización, normas de edificación de viviendas, equipamientos, proyecto de urbanización y gestión y ejecución del plan especial. En este último apartado se hace constar que la ejecución de unidad de actuación deberá estar finalizada en dos años, que Promotor Inversiones, SL es propietario único de los terrenos comprendidos en la unidad, que al tratarse de un único propietario no se darán conflictos de gestión o distribución de aprovechamientos y la Junta de Compensación se ejecutará como "Compensación de propietario único, denominado "sistema de concierto".

Para el cálculo del Impuesto sobre Sociedades 2006 la reclamante sobre el resultado obtenido aplicó los ajustes correspondientes a la "corrección de rentas por depreciación monetaria" en un importe de 17.770,71 euros y , a los efectos de determinar la cuota diferencial, practicó la deducción por reinversión en beneficios extraordinarios, como consecuencia de haberse acogido al incentivo fiscal establecido en el artículo 42 del Real Decreto Legislativo 4/2004 , por importe de 138.748,71 euros.

**Tercero.**

De acuerdo con el artículo 42.2 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (Real Decreto Legislativo 4/2004)-TRLIS, en los mismos términos que el artículo 36 Ter de la Ley 43/1995, "Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios", previene:

**"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,
- b. (...)"

La distinción entre elementos del inmovilizado y del activo circulante viene recogida en el artículo 184 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (R.D.Leg. 1564/1989) se refiere a la adscripción de los elementos patrimoniales del activo en los siguientes términos:

1. La adscripción de los elementos del patrimonio al activo inmovilizado o al circulante se determinará en función de la afectación de dichos elementos.

2. El activo inmovilizado comprenderá los elementos del patrimonio destinados a servir de forma duradera en la actividad de la sociedad".

Del mismo modo se define el inmovilizado en la Parte Tercera (Definiciones) del Plan General de Contabilidad (aprobado por Real Decreto 1643/1990). Por su parte, dicho PGC define las existencias como mercaderías, materias primas, otros aprovisionamientos, productos en curso, productos semiterminados, productos terminados y subproductos, residuos y materiales recuperados, indicando a continuación que las existencias comerciales o mercaderías son cosas adquiridas por la empresa y destinadas a la venta sin transformación.

De lo anterior se deriva, como este Tribunal Económico Administrativo ha manifestado reiteradamente, que la calificación de un activo como fijo o circulante debe hacerse atendiendo a su función dentro del ciclo económico de la empresa, y no a la condición del elemento en sí mismo considerado. Un activo tendrá la consideración de inmovilizado si se vincula de forma duradera a la empresa, y por el contrario de existencias, si su destino económico es la de destinarse a la venta dentro del ciclo de explotación. De las definiciones contenidas en el Plan General de Contabilidad vigente en el período considerado y Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas se desprende, en definitiva, que el inmovilizado material de una empresa está compuesto por aquellos activos materiales que se afectan de manera duradera y con vocación de permanencia en las actividades de la misma ya sea destinado a su uso propio o ya destinado a ser explotado en arrendamiento. En contraposición, son existencias aquellos activos adquiridos o producidos con la finalidad de ser vendidos.

Por otro lado, lo expuesto resulta ratificado en las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las Empresas inmobiliarias (NAPEI), contenidas en la Orden de 28 de diciembre de 1994, que la inspección y el Tribunal Regional consideran aplicable a la entidad, donde, en la Tercera Parte (definiciones y relaciones contables) se define el inmovilizado (Grupo 2) como «/os elementos del patrimonio destinados a servir de forma duradera en la actividad de la empresa», mientras que se considera existencias en general (Grupo 3) «/os adquiridos por la empresa y destinados a la venta sin transformaciones esenciales».

La norma de valoración 3ª c) de dicho PGCEI prevé que "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" y en este sentido se pronuncia el ICAC (Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas), en su contestación número 3, BOICAC número 52 de diciembre de 2002, en la que exige como requisito para que dicha incorporación a existencias no se produzca, que el terreno, solar o edificación contabilizada como inmovilizado y que se va a enajenar haya sido objeto de un uso o utilización de carácter relevante por parte de la empresa. Lo que se completa con la definición que en la Parte Tercera de la cuenta 609: "Transferencia de inmovilizado a existencias" como "destinada a registrar el aumento de existencias producido como consecuencia de la decisión de incorporar al grupo 3 para su venta posterior los terrenos, solares y edificaciones en general incluidos en el inmovilizado siempre que no hayan estado en explotación". Y con lo establecido en la Norma 6ª i, de Elaboración de las Cuentas Anuales: "Los beneficios o las pérdidas obtenidos por la venta de terrenos, solares y edificaciones que, aunque inicialmente figuraban en el inmovilizado, y siempre que no hayan sido utilizados, la empresa haya decidido traspasarlos a existencias, figuraren entre los beneficios o pérdidas de explotación".

En suma, que las anteriores normas contables se contempla la posibilidad de traspasar los inmuebles inicialmente contabilizados como existencias, a la correspondiente cuenta del inmovilizado; y a la inversa, esto es, bienes contabilizados como inmovilizado que posteriormente se destinan a la venta y se han de contabilizar como existencias.

#### **Cuarto.**

La interesada sostiene la inaplicabilidad a su caso del Plan sectorial de las Empresas Inmobiliarias. Por el contrario, esta Sala comparte el parecer expuesto en relación con la aplicabilidad a la reclamante de las referidas Normas de adaptación del PGC a la Inmobiliarias, teniendo en cuenta el objeto y actividad de la empresa reseñados en el anterior fundamento de derecho y a la luz de lo que la propia Introducción, punto 2, de las citadas normas de adaptación expone:

"Las presentes normas de adaptación se aplicarán por las empresas promotoras inmobiliarias a las que el grupo de trabajo define como aquellas que actúan sobre los bienes inmuebles, transformándolos para mejorar sus características y capacidades físicas y ofrecerlos en el mercado para la satisfacción de las necesidades de alojamiento y sustentación de actividades de la sociedad.

De acuerdo con la numeración y denominación contenida en el Real Decreto 1560/1992, de 18 de diciembre, por el que se aprueba la Clasificación Nacional de Actividades Económicas, el grupo de trabajo ha definido las siguientes actividades:

##### 70.1 Actividades inmobiliarias por cuenta propia.

Comprende las unidades cuya actividad exclusiva o principal consiste en la compra de terrenos, inmuebles y partes de inmuebles y por cuenta propia, así como las unidades que ordenan la construcción, parcelación, urbanización, etc, de alojamientos con el fin de venderlos.

##### 70.2 Alquiler de bienes inmobiliarios por cuenta propia

Comprende las unidades cuya actividad exclusiva o principal consiste en el arrendamiento de viviendas y apartamentos propios.

Igualmente, comprende las unidades cuya actividad exclusiva o principal consiste en el arrendamiento de terrenos, inmuebles, locales industriales, de negocios, etcétera, propios.

(...)

Al hablar de promoción inmobiliaria no se puede dejar de hacer mención de la existencia de empresas de otros sectores que participan en el mercado inmobiliario debiéndose distinguir entre empresas promotoras cuyo objeto social es la actuación y permanencia en el mercado inmobiliario y aquellas otras empresas cuya actividad inmobiliaria es complementaria o incluso accidental; ante esta distinción conviene precisar que son aplicables las presentes normas a dichas actividades inmobiliarias a pesar de que no constituyan la actividad más importante de la empresa".

Pero es que, además, aun cuando no resultaran de aplicación, la conclusión en el caso que nos ocupa no podría ser otra que la alcanzada respecto a que las fincas en cuestión no formaron parte del inmovilizado. Del expediente se desprende que los terrenos en cuestión desde su incorporación al patrimonio de la empresa por aportación de la soda inicialmente mayoritaria, hasta su transmisión, nunca se destinaron al uso propio, ni generaron renta alguna, ni sirvieron a ninguna actividad empresarial de la misma, menos aun al arrendamiento puesto que, como se manifiesta en la descripción de las respectivas escrituras referidas en el anterior fundamento de derecho, las mismas se hallaban libres de arrendamientos y de ocupantes desde hacia más de seis años.

No ha de perderse de vista que en virtud del artículo 105 de la LGT le correspondía a la interesada la carga de probar que reunía tal condición, indispensable para el goce del beneficio fiscal controvertido. En este sentido, este Tribunal ha manifestado también reiteradamente que lo importante a estos efectos es que dichos inmuebles no han sido objeto de explotación durante el tiempo transcurrido hasta su transmisión. No es la mera "intención" (bien inicial o bien prolongada durante un largo periodo de años) de destinar un bien, la que determina su calificación o actuación, sino que es su "destino real", el que resulta determinante a estos efectos, la mala "intención" de destinar un bien podría conllevar su "inicial contabilización" como existencia o como inmovilizado, y ello, sin perjuicio de su posterior rectificación como ya hemos visto que prevén las normas contables.

Como ya se ha expuesto, en el presente caso resulta indubitado que los terrenos enajenados nunca se llegaron a afectar a una actividad empresarial. Esta conclusión se ve reforzada a la vista de las circunstancias expuestas en el fundamento anterior respecto a que el 28 de noviembre de 2006 se había adoptado el acuerdo en Aprobación definitiva de "Plan Especial de Reforma Interior (PERI-2) en Carabuxeira-Padriñan (SANXENXO),

tramitado a instancia de la sociedad compradora, perteneciente a los mismos socios (los hermanos Narciso ), que compra el 18 de diciembre y que como propietario único será el que lleve a cabo la urbanización prevista en el sistema de concierto. Por consiguiente ello evidencia que la sociedad vendedora aquí reclamante no tiene afectas dichas parcelas a ninguna actividad, siendo la compradora la que va a realizar la actividad de promoción, en su caso para destinarlas al alquiler o a su venta, con su correspondiente calificación.

Ciertamente que una de las novedades introducidas por el nuevo Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, es la aparición de un nuevo subgrupo dentro del Activo no corriente, denominado Inversiones Inmobiliarias (subgrupo 22); a las cuales define como define como «Activos no corrientes que sean inmuebles y que se posean para obtener rentas, plusvalías o ambas, en lugar de para su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, o bien para fines administrativos; o su venta en el curso ordinario de las operaciones.» En este sentido, la Consulta número 9 del BOICAC de junio de 2008 establece la clasificación en esta categoría de un inmueble destinado al arrendamiento por parte de una empresa que tiene entre sus actividades principales el alquiler de inmuebles.

Ahora bien, dicho Plan no se hallaba vigente en el período aquí considerado, y, además, se ha evidenciado en el expediente que los inmuebles no estuvieron destinados al arrendamiento.

#### **Quinto.**

Ha de resaltarse que los criterios vertidos en esta y anteriores resoluciones ha sido confirmada en diversas sentencias de la Audiencia Nacional. Destaca tanto por la multiplicidad de matices que aborda, como por la cita que hace de los criterios anteriormente mantenidos por la Sala, la sentencia de 6 de mayo de 2010, desestimatoria del recurso nº 66/2007 , interpuesto contra resolución del TEAC de 21 de diciembre de 2006, de la que resulta de extraordinario interés extraer diversas argumentaciones, en la medida en que tratan algunos de los puntos que en el caso que nos ocupa se debatían. Así, las alegaciones que ante la Audiencia Nacional hacia la parte son muy similares a las que aquí vertía la reclamante:

En el Fundamento de derecho segundo se sintetizan del siguiente modo:

"Larecurrente aduce como motivos de impugnación:

- Análisis de la calificación contable del terreno vendido. El terreno transmitido fue correctamente contabilizado por la empresa como parte del inmovilizado material.

En el caso de autos, el terreno ha permanecido en el patrimonio de la entidad más de 13 años, y ha sido contabilizado por la empresa como inmovilizado, afirmando el actuario en el acta de inspección que la contabilidad es correcta. En definitiva, concurren dos de las tres circunstancias exigidas por el Tribunal Supremo en su sentencia de 8 de febrero de 2005 , para calificar como inmovilizado un terreno propiedad de una empresa cuya actividad consistía, en parte, en la promoción inmobiliaria.

La recurrente no desarrolló en los ejercicios objeto de comprobación actividad alguna de promoción inmobiliaria, limitándose a vender existencias residuales de promociones de los años 1979 y 1991, siendo la cuantía de los ingresos obtenidos por este concepto insignificante en relación con los ingresos procedentes de las actividades de construcción y arrendamiento,

- El terreno, correctamente contabilizado como inmovilizado, no debió ser traspasado a existencias antes de su venta.

(...)"

En el desarrollo de la argumentación la sentencia reproduce los criterios de esa sala expuestos entre otras, en sentencia de 21 de enero de 2010 y de 23 de julio de 2009 , en las que se lleva a cabo una completa cita evolutiva de la normativa:

En los preceptos transcritos, tanto en el artículo 21 como en el 127 de la LIS , las rentas a las que se refieren son las derivadas u obtenidas de "la transmisión de elementos patrimoniales del inmovilizado, material o inmaterial", de tal forma que el beneficio fiscal está condicionado a que el elemento objeto de transmisión forme parte del activo fijo material de la empresa.

La cita de la normativa aplicable debe completarse con las normas que definen estos elementos patrimoniales.

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, ni el tiempo de tenencia de dichos elementos cambia la naturaleza del bien

o lo transforma en inmovilizado, ni propicia su conversión en dichos elementos. Por otra parte, la expresión legal no debe sólo centrarse en la palabra "duradera", por virtud de la cual la mera permanencia o mantenimiento del bien favorecería su inclusión en aquella categoría de inmovilizado, sino también en los términos "servir" y "en la actividad de la sociedad", los cuales remiten a la idea de que el inmovilizado viene a integrarse con los bienes que se dedican a la satisfacción de los fines empresariales, a través de la actividad que en cada caso le sea propia.

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 por el legislador en la Exposición de Motivos de la Ley 43/1995, configurador 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, bajo uno u otro sistema legal, se trate de elementos afectos a actividades empresariales y de ganancias procedentes de su transmisión.

En último término, la Orden de 28 de diciembre de 1994, por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las Empresas Inmobiliarias, considera empresas promotoras inmobiliarias a las que actúan sobre los bienes inmuebles, transformándolos para mejorar sus características y capacidades físicas y ofrecerlos en el mercado para la satisfacción de las necesidades de alojamiento y sustentación de actividades de la sociedad", principio que es aplicable también a las actividades inmobiliarias "a pesar de que no constituyan la actividad más importante en la empresa".

Asimismo se establece en la referida Orden que "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".

Además, el Plan contempla también la posibilidad, a través de las cuentas 609 de "Transferencia de inmovilizado a existencias" para aquellos bienes que "adquiridos inicialmente como inmovilizado y que finalmente se adscriben como existencias" cuando le empresa decide destinarlos a su venta sin haber sido objeto de explotación.

Conforme a lo expuesto, la inclusión de un elemento en el activo fijo o circulante de la contabilidad de la empresa depende del destino del bien en la empresa que, además, puede ser objeto de modificación en el periodo de su permanencia en la empresa. De esta forma, los inmuebles destinados a ubicar los servicios de la empresa a través de los cuales desarrolla su actividad son bienes del inmovilizado material, por tanto, acogibles a los beneficios fiscales controvertidos, mientras que los destinados a la venta tanto construidos como adquiridos por la empresa, son bienes del circulante, en concepto de existencias y, por tanto, no pueden acogerse a los referidos beneficios fiscales.

Debe aclararse que la aplicabilidad de la mencionada Orden depende, por otra parte, de la condición de la empresa recurrente como inmobiliaria, lo que ésta niega apodícticamente, pero al margen de que la aplicación de tales normas, que debido a su rango sólo pueden ser rectamente entendidas como disposiciones complementarias o con simple valor interpretativo, pueda proyectarse sobre este caso, lo relevante es que, a diferencia de lo que opina la demanda, se exige en todo caso la afectación de los activos a la marcha empresarial, prueba que, por lo demás, incumbe a la recurrente.

La Sala resalta a continuación la falta de prueba por parte de la recurrente:

"La Sala estima, en línea a lo expuesto en la resolución que se revisa, que los terrenos de referencia deben calificarse existencias y no como inmovilizado material, pues así resulta tanto de la actividad utilizada por la empresa, de la que sólo consta en relación con la desplegada en otros inmuebles, pero no en los controvertidos, así como resulta de la completa falta de prueba de la recurrente, de la condición de activos fijos que reunían los terrenos objeto de permuta, a cuyo efecto resultan totalmente insuficientes las alegaciones de la demanda, carentes de prueba alguna que las respalde. Lo que es revelador es que desde la posesión por la sociedad de las

parcelas urbanísticas, incluso desde tiempos anteriores a su inclusión en el plan parcial, hasta su transmisión mediante permuta, en 1998, no consta que los referidos inmuebles hayan producido ingreso alguno a la empresa,"

También se aborda en la sentencia la contestación al argumento esgrimido por la parte en relación con la permanencia prolongada de los inmuebles en el patrimonio de la entidad, ni la forma de contabilización que esta le haya dado, saliendo al paso de la invocación que la recurrente hacía de la sentencia del Tribunal Supremo de 8 de febrero de 2005 :

"En efecto, no puede compartirse la tesis de la parte recurrente sobre la consideración fiscal y contable de la referida finca como elemento del inmovilizado material, toda vez que, como se ha expuesto, esta naturaleza no depende del mayor o menor tiempo en que los bienes de que se trate figuren en el patrimonio de la empresa, sino de la finalidad o destino que cumplan en relación con la actividad económica o empresarial. Así, puede constituir inmovilizado un bien que, adquirido con la intención de que permanezca de forma duradera en el patrimonio de la entidad, se enajena en un breve período de tiempo por necesidades sobrevenidas o en cumplimiento de una decisión empresarial que juzgue conveniente dejar sin efecto esa previsión inicial de permanencia. Pero, en todo caso, se trataría de bienes no destinados, en principio, a la venta o entrega por otro concepto en el ejercicio de la actividad empresarial.

Tampoco resulta relevante a los fines enjuiciados la cuestión contable, esto es, si el inmueble está contabilizado como parte del inmovilizado o del activo circulante, resultando, en realidad, ajena a lo debatido en el presente recurso, pues como ha expuesto esta Sala en reiteradas ocasiones -Sentencia de fecha 18 de diciembre de 2008 recaída en el recurso núm. 457/2005 , entra otras- el hecho de que un bien se contabilice de una manera o de otra no cambia la naturaleza de las cosas, pues no es la contabilidad lo que determina el tratamiento sustantivo de una operación, sino más bien es la operación realizada la que ha de determinar el debido reflejo contable.

(...)

La sentencia del Tribunal Supremo de 8 de febrero de 2005, recurso de casación 6567/1999 se refería a un tema distinto al hoy enjuiciado, la actualización de balances, actualización que por otra parte no consta producida respecto del inmueble discutido.

En consecuencia, debemos confirmar en el caso que nos ocupa, la calificación del inmueble transmitido como existencias y no como inmovilizado, no pudiendo acogerse la entidad ni al diferimiento por reinversión, ni a la deducción, ni a la corrección monetaria."

En conclusión, en atención a todo lo expuesto no cabe sino concluir confirmando en este punto el acuerdo de liquidación, como igualmente hizo la resolución del Tribunal Regional recurrida por la entidad, cuyo pretensión se desestima."

Y antes de entrar a analizar las razones en que se sustenta la pretensión de la parte debemos, también, reseñar la Jurisprudencia del Tribunal Supremo en torno a la cuestión discutida, en la que se resuelven algunos de los argumentos empleados por la actora a la hora de justificar aquella.

STS de 13 de Abril de 2011 (RC 718/2006 ). Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1998. Exención por reinversión respecto de una entidad cuyo objeto social exclusivo es el arrendamiento de bienes inmuebles. Falta de acreditación de esa actividad .La única que tuvo lugar de forma efectiva fue la de simple autorización, mediante precio, para que empresas dedicadas a la actividad de publicidad procedieran a la instalación de vallas, sin que se pueda reconocer en ello gestión empresarial de tipo alguno, se trata de una actividad más próxima a la "mera tenencia y administración de bienes de cualquier naturaleza", que también figura como objeto social en los estatutos de la sociedad recurrente. (FJ 2°).

STS de 22 de Septiembre de 2011 (RC 2442/2009 ). Impuesto sobre Sociedades ejercicio 1997. Reinversión: improcedencia. Por tanto, y como hemos señalado anteriormente, nos encontramos ante un problema de prueba, en el que la sentencia, valorando los hechos reflejados en el Acta de Inspección, llega a la conclusión de que las parcelas de constante referencia no estuvieron afectas a la actividad económica de la empresa y desde luego se vendieron antes de cualquier actuación dirigida a la construcción de viviendas para alquiler, debiendo tener la consideración de "existencias". (FJ6°).

STS del 17 de Octubre de 2011 (RC 242/2009 ). Impuesto sobre Sociedades ejercicios 1999 y 2000. Artículos 15.11 y 21.1 de la Ley 43/1995 . El hecho de que un inmueble haya formado parte durante mucho tiempo del patrimonio de la entidad, no excluye su condición de existencia, pues ha de atenderse al destino del mismo. Las parcelas transmitidas al no haber estado destinadas a la explotación por la entidad, no pueden tener la consideración de inmovilizado material, sino de existencias.

El eventual arrendamiento temporal y accidental de las fincas para colocar vallas publicitarias no impide su consideración como existencias.

Tanto la corrección por depreciación como el diferimiento por reinversión son aplicables exclusivamente respecto a la enajenación de bienes del inmovilizado material y no sobre las existencias. (FJ 3° a 5°).

En el mismo sentido , STS de 10 de Octubre de 2011 ( RC 1254/2009 ),(FJ 3º a 4º) y STS de 17 de octubre de 2011 ( RCS 5497/2008 y 3273/2009 ) (FJ 3º a 5º).

STS de 21 de Marzo de 2012 (RC 2724/2008 ). Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1990. Exención por reinversión .En este caso no se acreditó que los terrenos enajenados estuviesen afectos a la actividad de la empresa y, en consecuencia, no formaban parte del activo fijo de la empresa, no bastando con la acreditación formal del objeto social, si no se prueba la realidad de la actividad empresarial que justifique que los bienes enajenados formaban parte del activo necesario para la realización de la misma. (FJ 7º).

STS de 4 de Julio de 2012 (RC 5653/2009 ). Impuesto sobre Sociedades. Calificación de los bienes objeto de transmisión como "existencias" o como "activo inmovilizado material". Artículos 21 y 15.11 de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades. Lo determinante es la naturaleza verdadera de los bienes transmitidos a la vista de los hechos, y no como estos aparecen contablemente anotados. (FJ 4º).

STS de 4 de Julio de 2012 (RC 5653/2009 ).Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1995. Incremento de patrimonio: exención por reinversión. Enajenación de activos de la sociedad afectos a la actividad, permanencia y afectación efectiva; incumplimiento.

(...) Expuesto todo lo anterior, debemos comenzar señalando que la sentencia de instancia pone de relieve que no se ha acreditado que los terrenos permutados estuviesen afectos a actividad alguna de la empresa desde el 31 de diciembre de 1992, fecha desde la que estaban contabilizados los terrenos hasta el 21 de noviembre de 1996, en que se otorga la escritura pública de permuta, haciéndose especial hincapié en que la parte recurrente ha incumplido con el principio de la carga de prueba al que debía hacer frente según lo dispuesto en el artículo 114 de la Ley General Tributaria de 1963 .

Siendo necesaria dicha afectación, tanto con respecto al artículo 147.1 como del 147.2 del Reglamento del Impuesto , según antes hemos señalado, las alegaciones de la parte sobre la prueba deben ser también rechazadas a la vista de las actuaciones inspectoras practicadas a la sociedad, por el Impuesto sobre Sociedades (en especial los folios 170 y 171 del informe ampliatorio y 18 y 19 del Acuerdo de liquidación), circunstancia esta que diferencia la regularización llevada a cabo con la entidad recurrente de las enjuiciadas por el TEAR de Madrid en sus resoluciones de 29 de marzo y 14 de junio de 2004, acompañadas por la parte tanto a su demanda como a este recurso, en las que el órgano administrativo no había apreciado motivos que justificaran la regularización, más aún cuando en ambos casos la entidad inspeccionada ya incluía originariamente el arrendamiento dentro de su objeto social Por lo tanto la aportación de dichas resoluciones no desvirtuó la presunción de legalidad de los actos administrativos ( artículo 8 de la LGT. de 1963 , aplicable temporalmente), como dice la sentencia recurrida. " (FJ 3º).

Recuérdese que STS de 2 julio 2008 (RC 6925/03 ), 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 efectos 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.

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 STS de 10 de octubre 2011 (RC1254/2009 ) :

"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».

En cuanto a lo alegado por la recurrente, relativo al acta de comprobado y conforme respecto al IVA de 1996, debe recordarse que el motivo de la denegación del beneficio fiscal es por incumplimiento del requisito general de que en los terrenos en el momento de la transmisión se desarrollaba algún tipo de actividad, algo totalmente independiente de la regularización derivada de los terrenos mediante permuta. Y tal conclusión no resulta desvirtuada por las alegaciones de la parte, referida a que las actividades previas son actividades económicas, tal como ha declarado expresamente el Tribunal de Justicia respecto del IVA, pues los conceptos de IVA y Sociedades no son intercambiables automáticamente y más aún cuando el reconocimiento que de las actividades económicas se haga en aquel no puede llevar a admitir una actividad empresarial y la afectación de un activo a esa actividad. " (FJ 3°).

STS de 28 de Enero de 2013 (RC 3588/2010 ). Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2000 a 2002. Reinversión: Improcedencia. La calificación como inmovilizada requiere el uso duradero del inmueble en la actividad empresarial.

"Y lo cierto es que, a la luz de los hechos probados, que nos vinculan en esta sede, el terreno de la Gran Vía de los Poblados permaneció, sí, vinculado durante un largo periodo de tiempo al patrimonio empresarial, pero nunca se explotó destinándolo al arrendamiento, pese a que, como se dice en la sentencia, hubo oportunidad de construir el edificio, siendo finalmente vendido en un momento en el que, no obstante los cambios de epígrafe en el impuesto sobre actividades económicas, seguía dedicándose a la promoción inmobiliaria. Ninguna relevancia alcanza a estos efectos los supuestos proyectos y gestiones llevados a cabo durante 1989 para ejecutar la obra, pues son afirmaciones que no desdican las conclusiones fácticas de la sentencia («vacíos en el tiempo que son difíciles de explicar para un terreno como el de autos», «el terreno estuvo inactivo a pesar de que [se] permitía destinarlo a uso industrial»), no combatidas adecuadamente en esta sede y que en cualquier caso no dan explicación suficiente a la frustración del reiterado designio inicial. El acta de inspección, en la que se sustenta la liquidación, dice textualmente que la «contabilidad es correcta, sin que se hayan apreciado anomalías sustanciales para la exacción del tributo». Esta afirmación, como ya apuntó el Tribunal Económico- Administrativo Central en la resolución de 21 de diciembre de 2006 y ratifica la Audiencia Nacional, se refiere a la corrección formal de la contabilidad, tras la exhibición de los libros y registros exigidos, pero no alcanza al acierto, la regularidad y la validez sustancial de todos y cada uno de los asientos. Según hemos señalado en otra ocasión [ STS de 26 de

septiembre de 2011 (RC 3179/09 , FJ 2º .A)], se ha de reparar en la diversa finalidad de las normas contables y de las tributarias. "

(FJ3º y 5).

En el mismo sentido, STS de 28 de Enero de 2013 (RC 2220/2010 ). Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1999 y 2000.

"Pues bien, en el presente caso, al margen de la exigencia de título y modo como requisitos para adquirir la propiedad ( artículos 609 , 1095 y 1462 del Código Civil ), es cierto que la Inspección reconoció la existencia del documento privado, pero también que en el mismo se indica que la Junta de Compensación transmitiría la titularidad dominical de las manzanas M-12 y M-13 "una vez publicada en el B.O.C.AJ.B. la aprobación definitiva del proyecto de urbanización e inscrito el proyecto de compensación... ". Por ello, debe darse la razón a la resolución del TEAC, que la sentencia confirma, cuando sostiene que "los citados inmuebles fueron transmitidos por la entidad recurrente mediante escritura pública de fecha 22 de abril de 1999, es decir en la misma fecha que los adquirió.

A partir de lo expuesto, la calificación de los inmuebles deber ser la de "existencias ", por varias razones.

En primer lugar, la entidad recurrente tiene por objeto no solo el arriendo sino también la compraventa de fincas rústicas y urbanas.

Por otra parte, los inmuebles fueron enajenados en el mismo día en que se produjo la adquisición del derecho de propiedad sobre los mismos, sin haber estado en ningún momento afectos a la actividad de arrendamiento, tal como se pretende.

En fin, el registro contable no puede otorgar la calificación de "inmovilizado", por que esta condición solo se alcanza de acuerdo a la función o destino que la empresa da al bien de que se trate. En este sentido, y tal como se ha señalado en la reciente Sentencia de 28 de enero de 2013 (RC 3588/2010 FJ3º), al comentar la Norma de Valoración de la Orden de 28 de diciembre de 1994, antes transcrita, "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 duradera ". (FJ 3º).

STS de 10 de mayo de 2013 (RC 4882/2011 ).Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2002 .El artículo 36 ter LIS exige que el elemento transmitido sea inmovilizado afecto a la actividad económica propia del sujeto pasivo, pese a que expresamente no se señale en el precepto.

"CUARTO.- Frente a esta argumentación debemos señalar que aunque es cierto que el artículo 36, ter no exigía expresamente como requisito para disfrutar de la deducción la afectación de los elementos transmitidos a las actividades del obligado tributario, como ha venido estableciendo la legislación posterior, -(en concreto el 42.2 a) del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo , por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en redacción dada por la Ley 35/2006, Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, vigente desde el 1 de enero de 2007 e incluso por la Ley 16/2007, de 4 de julio, de Reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, con efectos para los períodos impositivos que se hayan iniciado a partir de 1 de enero de 2007 (Disposición Adicional octava, 2 ): "42. Elementos patrimoniales transmitidos. (...), sin embargo, aunque no figurara en aquel texto esa mención a la afectación a actividades económicas, de la interpretación de la normativa entonces vigente no se podía llegar a conclusión contraria, pues;

1) En el artículo 36 ter en que se reconoce el derecho a la deducción, se alude a "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" fórmula legal, la del inmovilizado, que ha de ponerse en relación con el Plan General de Contabilidad, que atribuye esta naturaleza a todos aquellos elementos a los que se refiere el subgrupo 22 y 23, esto es al inmovilizado material y al inmovilizado material en curso, es decir, que el elemento objeto de transmisión integre el activo fijo de la empresa y ese activo fijo requiere un elemento de permanencia, propio de la afectación.

2) Como hace la sentencia recurrida, es preciso acudir a otras normas donde se clasifican estos elementos patrimoniales. Así, el artículo 184.2 del Real Decreto Legislativo 1564/1989 de 22 de diciembre , que aprueba el Texto Refundido 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 para catalogar dichos elementos patrimoniales en el "inmovilizado material. Por otra parte, la expresión legal no debe sólo centrarse en la palabra "duradera", por virtud de la cual la mera permanencia o

mantenimiento del bien favorecería su inclusión en la categoría de inmovilizado, sino también en los términos "servir " y "en la actividad de la sociedad", los cuales remiten a la idea de que el inmovilizado se integra con los bienes que se dedican a la satisfacción de los fines empresariales, a través de la actividad que en cada caso le sea propia.

3) La interpretación de estos preceptos en el contexto del concepto de la "reversión", como mecanismo por el que se les facilita o favorece la reversión empresarial

De esta manera la reciente sentencia de 30 de abril de 2012, recurso de casación 928/2010, FD 4, de esta Sala y Sección ha manifestado que "el incentivo fiscal que centra nuestra atención, al que precedieron el diferimiento por reversión y la exención por reversión, pretende idéntica finalidad: no penalizar fiscalmente la reversión empresarial, tanto si se realiza directamente en elementos del inmovilizado afecto a una actividad económica como si se efectúa indirectamente mediante la adquisición de una participación suficiente del capital social de otra empresa".

Y 4) Carecería de sentido exigir que, si se reinvierte en elementos del inmovilizado material o inmaterial, deban estar afectos a la actividad económica como dice el artículo 36 ter "3. Elementos patrimoniales objeto de la reversión.

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 "y no exigir ese requisito respecto de los bienes que se transmiten.

Como conclusión, en los sucesivos regímenes reguladores de esta materia, tanto si estamos en presencia de una exención por reversión como si atendemos al sistema de diferimiento o al actual de deducción en cuota que en este proceso está en juego, lo que se exige es que, bajo uno u otro sistema legal, se trate de elementos afectos a actividades empresariales y de ganancias procedentes de su transmisión. Por tanto, procede rechazar esta alegación del motivo.

Y otro tanto debe suceder con la denunciada contradicción de la sentencia, en el sentido de que por un lado admite que el arrendamiento de inmuebles constituye una de las posibles actividades de las empresas inmobiliarias para después afirmar que los rendimientos provenientes del arrendamiento de las parcelas transmitidas no derivan de la actividad empresarial comprendida en el objeto social de la entidad actor a.

Respecto a esta alegación cabe constatar la ambigüedad de la sentencia, que, efectivamente, pone de manifiesto una cierta contradicción, a la vista de que en el objeto social de la recurrente se comprende el "alquiler y explotación de toda clase de fincas rústicas y urbanas, ya sean solares, viviendas o locales de negocio ", por lo que no cabe aceptar sin más el sentido directo e inmediato su afirmación de que los rendimientos del alquiler de las parcelas no constituyen parte del ejercicio de su actividad empresarial, sino en el más complejo criterio expresado por la Inspección de que, aún admitiendo la hipótesis de que realmente hubiese mediado el arrendamiento de las parcelas para depósito de maquinaria, habría que considerarlo irrelevante desde el punto de vista de la actividad económica de la empresa, pues una cantidad de 700 euros anuales de renta resulta insignificante respecto del valor del bien, del que no llegaría a representar ni el 0'05%.

Este criterio resulta incluso de la propia posición de la parte en la vía económico-administrativa, en la que, como relata la resolución del TEAC en su fundamento de derecho quinto.

« (...) la interesada defiende la calificación como inmovilizado de los inmuebles, basándose en un primer momento (durante el procedimiento de comprobación) en que los mismos sí fueron objeto de utilización o explotación efectiva durante el tiempo que permanecieron en su patrimonio. No obstante, en su escrito de alegaciones presentado en esta fase de revisión, la reclamante cambia su argumentación, defendiendo su derecho a acogerse a la deducción prevista en el artículo 36 ter, teniendo en cuenta que, pese a que no es un elemento afecto a su actividad, el mismo sí puede ser considerado como inmovilizado, ya que era intención, en el momento de su adquisición por parte de la entidad, el mantener los terrenos enajenados como una inversión en activo de forma duradera, tal y como demuestra el hecho de que los mismos fueron contabilizados en cuentas del inmovilizado en el balance de la empresa».

STS de 13 de junio de 2013 (RC 4554/2011 ).Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2003, exención por reversión. Tanto si se está en presencia de una exención por reversión como si se atiende al sistema de diferimiento o al de deducción en cuota, bajo uno u otro sistema legal lo que se exige es que en todo caso se trate de la transmisión de elementos afectos a actividades empresariales y que las ganancias reinvertidas procedan de dicha transmisión. La actividad de preparación del bien para su futura explotación empresarial lo habilita para ser considerado como afecto a la misma, aunque en términos estrictos ésta todavía no se haya iniciado al realizarse su transmisión por no haberse consumado la precisa habilitación del bien para ser explotado porque, aunque no se haya concluido la edificación que habría de ser objeto de arrendamiento, sin embargo el dato real del

despliegue de una actividad dirigida a obtener aquel objetivo permite admitir que el bien estaba afecto a la actividad empresarial de la sociedad titular del mismo. No cabe dudar que el contrato de arrendamiento de industria suscrito en el año 2002 en función de los apartamentos que no llegaron a construirse ponga de manifiesto una actuación objetivamente dirigida a hacer efectiva la actividad empresarial de la sociedad.

"TERCERO.- El recurso de casación de la sociedad recurrente se funda en un solo motivo (a la vista de que el segundo de los dos formulados ha sido declarado inadmisibile por Auto de la Sección Primera de esta Sala de 12 de abril de 2012 ), acogido a la letra d) del artículo 88.1 de la LJC, en el que denuncia la infracción del artículo 36-ter de la Ley 43/1995, en relación con el 184 del Real Decreto Legislativo 1564/1989 , en cuanto que se le ha denegado los beneficios por reinversión aplicados en razón de considerar que el inmueble enajenado no formaba parte del inmovilizado material.

Desarrolla la entidad recurrente su argumento señalando que

«En fecha 28 de diciembre de 2000, la sociedad Sirvent Benedicto Sol y Mar, S.L (entonces denominada Sirvent Benedicto Bello y Natural S.L) con motivo de sus constitución, adquirió un solar urbano en el término municipal de El Ejido (Almería).

La compañía contabilizó dicho inmueble en el Grupo 2 "Inmovilizado", conforme a la normativa aplicable, dado que tenía la intención, acreditada por elementos objetivos, que entendemos se pueden desprender de la documentación que obra en el expediente, de explotar dicho inmueble en régimen de arrendamiento, y no se adquirió con la finalidad de proceder a su venta.

Así, en fecha 15 de enero de 2002, la sociedad suscribió el contrato de arrendamiento de industria con la sociedad Montaysa Construcciones, S.L En dicho contrato, se manifiesta por parte de la sociedad Montaysa Construcciones, S.L., la voluntad de explotar el edificio de apartamentos turísticos a construir en el solar de El Ejido propiedad de Sirvent Benedicto Sol y Mar, S.L, por lo que ambas partes estipulan la cesión en arrendamiento del inmueble por parte de Sirvent Benedicto Sol y Mar, S.L, a cambio de la renta establecida en la Estipulación 4 del contrato, y fijándose el plazo de duración del contrato de arrendamiento en doce años.

En la Junta General de Sirvent Benedicto Sol y Mar, S.L, celebrada el 30 de marzo de 2002, se pone de manifiesto que ya desde el 2001 la sociedad estaba estudiando el inicio de actividades de explotación hotelera y turística, con la construcción de un hotel en un inmueble de su propiedad "para su explotación por la sociedad en régimen de arrendamiento ", se toman acuerdos de comenzar el desarrollo de la actividad de explotación hotelera y, a tal fin, iniciar las actividades necesarias para la construcción de un hotel, tal y como consta en el acta de la Junta (acta que se aportó al expediente).

También consta en el expediente la copia del Proyecto de construcción de 64 apartamentos turísticos en el mencionado solar elaborado al efecto por el estudio de arquitectura encargado de la dirección del Proyecto.

Por último, también obra en el expediente copia de la Nota Simple emitida por el Registro de la Propiedad de El Ejido de fecha 9 de marzo de 2001 en la que pone de manifiesto la aptitud del solar para la construcción de edificaciones de este tipo.

Ante la falta de viabilidad y dificultades sobrevenidas en la ejecución del proyecto realizado sobre el mencionado inmueble situado en el Ejido, la sociedad decidió aceptar en fecha 13 de octubre de 2003 la oferta de compra del inmueble realizada por la sociedad Construcciones Blau-Verd, S.L.

En el curso del procedimiento se aportó la carta de fecha 21 de mayo de 2003, dirigida a mi representada por la sociedad arrendataria, Montaysa Construcciones, S.L, en la que se verifica la existencia de dificultades en la marcha de las obras como consecuencia, entre otras, de la situación financiera de la mercantil.

Por otro lado, mediante carta de fecha 15 de septiembre de 2003, la sociedad arrendataria renuncia al derecho de tanteo y retracto quedan resuelto el contrato,

De los hechos expuestos es evidente que el requisito de permanencia no es cuestionable, puesto que el inmueble fue patrimonio de la empresa durante casi tres años.

Del mismo modo, el requisito del destino o afección también se entiende cumplido puesto que queda patente como el inmueble quedó afecto de manera efectiva a la actividad de arrendamiento material y, en consecuencia, es procedente la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios practicada por mi representada en la declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2003».

La claridad de los textos legales explícitos en la sentencia impugnada, así como el decisivo razonamiento en que funda su desestimación del recurso contencioso-administrativo responden a un reiterado criterio jurisprudencial, según el cual en los sucesivos regímenes reguladores de la materia, tanto si se está en presencia de una exención por reinversión como si se atiende al sistema de diferimiento o al de deducción en cuota, bajo uno u otro sistema legal lo que se exige es que en todo caso se trate de la transmisión de elementos afectos a actividades empresariales y que las ganancias reinvertidas procedan de dicha transmisión ( sentencias de 10 y de 20 de mayo de 2013 , recursos de casación 4882/2011 y 5360/2010 ), doctrina que se mantiene en su enunciado general, pero que en cuanto a su aplicación a la hora de calificar el estado del bien como afecto y necesario para

la actividad económica de la empresa, ha recibido un impulso jurídico favorable al reconocimiento de esta situación en la última de las sentencias citadas -la de 20 de mayo de 2013 - , en la que con relación a unos terrenos adquiridos en el año 1978 como rústicos, en los que se había desarrollado durante todo ese tiempo la actividad agrícola de cultivo de naranjos (actividad que no constituía objeto de la sociedad titular de los mismos) y que una vez recalificados, le habían sido adjudicadas en fecha 5 de abril de 1991 en la reparcelación voluntaria efectuada mediante convenio urbanístico suscrito con el Ayuntamiento de Burjasot, se razonó en términos de afirmar que

«(...), el Tribunal a quo no tuvo en cuenta que la Inspección, aparte de negar que los elementos enajenados tuviesen la consideración de inmovilizado material, mantuvo que, en todo caso, se trataban de bienes que no estaban afectos ni eran necesarios para la actividad de la empresa al no dedicarse en el momento de la transmisión a ninguna actividad, argumentación muy distinta a la que recoge en la sentencia, al basarse exclusivamente en la realización de una actividad agrícola que no se encontraba incluida en el objeto social de la entidad.

En todo caso, no cabe desconocer que la actividad principal de la sociedad era la de promoción inmobiliaria y de explotación de inmuebles mediante arrendamiento, y que desde su constitución en 1967 se dedicó al desarrollo de esta actividad, sin perjuicio del ejercicio de otras secundarias, como la actividad de gimnasio e instalaciones deportivas que realizó en los ejercicios inspeccionados 1994 y 1995.

Por otra parte, hay que reconocer que desde el momento de la adquisición de los terrenos en el año 1978, inicialmente rústicos, la entidad desarrolló diversas actuaciones hasta conseguir su calificación como edificables para su explotación posterior en régimen de arrendamiento, por lo que no cabe negar la afectación del terreno transmitido a una actividad empresarial, debiendo analizarse en este contexto la operación de permuta realizada».

Ubicados en este contexto conceptual, en el que la actividad de preparación del bien para su futura explotación empresarial lo habilita para ser considerado como afecto a la misma, aunque en términos estrictos ésta todavía no se haya iniciado al realizarse su transmisión por no haberse consumado la precisa habilitación del bien para ser explotado porque -como en este caso y el resuelto por la sentencia que invocamos- no se haya concluido la edificación que habría de ser objeto de arrendamiento, sin embargo el dato real del despliegue de una actividad dirigida a obtener aquel objetivo permite admitir que el bien estaba afecto a la actividad empresarial de la sociedad titular del mismo.

Es por eso que, conforme a este criterio jurídico de calificación, no cabe dudar que el contrato de arrendamiento de industria suscrito en el año 2002 en función de los apartamentos que no llegaron a construirse pone de manifiesto una actuación objetivamente dirigida a hacer efectiva la actividad empresarial de la sociedad en términos más vigorosos que los del caso enjuiciado en la mencionada sentencia de 20 de mayo de 2013 , lo que determina que debemos estimar el motivo y con él y por las mismas razones, tanto el recurso de casación como el contencioso-administrativo del que trae causa, lo que además nos obliga a desestimar el del Abogado del Estado, en el que se pretendía el mantenimiento de la sanción anulada por la sentencia recurrida. "

STS de 6 de junio de 2014 (RC 2186/2012 ).Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2003. Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios derivados de la enajenación de parcelas: falta de acreditación del requisito de la afectación a la actividad de la empresa de los inmuebles transmitidos. Se desestima el presente recurso de casación, ante la doctrina sentada por la Sala al interpretar el Art. 36 ter de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades , referente a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, doctrina conforme a la cual, aunque es cierto que dicho precepto no exigía expresamente como requisito para disfrutar de la deducción la afectación de los elementos transmitidos a las actividades del obligado tributario, de la interpretación de la normativa entonces vigente no se podía llegar a conclusión contraria.

"PRIMERO...) Mantiene la recurrente que la sentencia impugnada vulnera dichos preceptos, por cuanto condiciona la aplicación del beneficio de la deducción por cuota a la efectiva afectación de los inmuebles transmitidos a su actividad económica, cuando dicho requisito no estaba contenido en el Art. 36 ter de la Ley sobre el Impuesto sobre Sociedades , en la redacción aplicable al caso.

SEGUNDO. El motivo no puede prosperar, ante la doctrina sentada por esta Sala, al interpretar el Art. 36 ter de la ley 43/1995 , en la redacción dada por el Art. 2.13 de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales , Administrativas y de Orden Social.

Así en la sentencia de 10 de mayo de 2013, Rec. C. 4882/2011 declaramos lo siguiente

"Frente a esta argumentación debemos señalar que aunque es cierto que el artículo 36 ter no exigía expresamente como requisito para disfrutar de la deducción la afectación de los elementos transmitidos a las actividades del obligado tributario, como ha venido estableciendo la legislación posterior, -(en concreto el 42.2 a) del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo , por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del

Impuesto sobre Sociedades, en redacción dada por la Ley 35/2006, Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, vigente desde el 1 de enero de 2007 e incluso por la Ley 16/2007, de 4 de julio, de Reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, con efectos para los períodos impositivos que se hayan iniciado a partir de 1 de enero de 2007 (Disposición Adicional octava, 2 ): "42. Elementos patrimoniales transmitidos.(....)-, sin embargo, aunque no figurara en aquel texto esa mención a la afectación a actividades económicas, de la interpretación de la normativa entonces vigente no se podía llegar a conclusión contraria, pues

1) En el artículo 36 ter en que se reconoce el derecho a la deducción, se alude a "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" fórmula legal, la del inmovilizado, que ha de ponerse en relación con el Plan General de Contabilidad, que atribuye esta naturaleza a todos aquellos elementos a los que se refiere el subgrupo 22 y 23, esto es al inmovilizado material y al inmovilizado material en curso, es decir, que el elemento objeto de transmisión integre el activo fijo de la empresa y ese activo fijo requiere un elemento de permanencia, propio de la afectación.

Como hace la sentencia recurrida, es preciso acudir a otras normas donde se clasifican estos elementos patrimoniales. Así, el artículo 184.2 del Real Decreto Legislativo 1564/1989 de 22 de diciembre (20) , que aprueba el Texto Refundido 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 para catalogar dichos elementos patrimoniales en el "inmovilizado material. Por otra parte, la expresión legal no debe sólo centrarse en la palabra "duradera", por virtud de la cual la merapermanencia o mantenimiento del bien favorecería su inclusión en la categoría de inmovilizado, sino también en los términos "servir" y "en la actividad de la sociedad", los cuales remiten a la idea de que el inmovilizado se integra con los bienes que se dedican a la satisfacción de los fines empresariales, a través de la actividad que en cada caso le sea propia.

3) La interpretación de estos preceptos en el contexto del concepto de la "reversión", como mecanismo por el que se les facilita o favorece la inversión empresarial

De esta manera la reciente sentencia de 30 de abril de 2012, recurso de casación 928/2010, FD 4, de esta Sala (3) y Sección ha manifestado que "el incentivo fiscal que centra nuestra atención, al que precedieron el diferimiento por inversión y la exención por inversión, pretende idéntica finalidad: no penalizar fiscalmente la inversión empresarial, tanto si se realiza directamente en elementos del inmovilizado afecto a una actividad económica como si se efectúa indirectamente mediante la adquisición de una participación suficiente del capital social de otra empresa".

4) Y Carecería de sentido exigir que, si se reinvierte en elementos del inmovilizado material o inmaterial, deban estar afectos a la actividad económica como dice el artículo 36 ter "3. Elementos patrimoniales objeto de la inversión.

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"y no exigir ese requisito respecto de los bienes que se transmiten.

Como conclusión, en los sucesivos regímenes reguladores de esta materia, tanto si estamos en presencia de una exención por inversión como si atendemos al sistema de diferimiento o al actual de deducción en cuota que en este proceso está en juego, lo que se exige es que, bajo uno u otro sistema legal, se trate de elementos afectos a actividades empresariales y de ganancias procedentes de su transmisión. Por tanto, procede rechazar esta alegación del motivo."

En la misma línea se encuentra la posterior sentencia de 9 de diciembre de 2013(Rec.3343/2012) , que resume la posición de la Sala.

STS de 18 de julio de 2014 ( RCU 197/2013 ). Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1998. Transmisión de un inmueble por empresa inmobiliaria que tiene como objeto social el arrendamiento: Diferimiento por inversión de beneficios extraordinarios. Requisitos para que pueda ser considerado como inmovilizado. No basta atender sólo al objeto social de la entidad.

STS de 19 de noviembre de 2014 ( RC 1137/2012 ). Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2001. Inversión.Concepto de inmovilizado : se inserta, en el "inmovilizado empresarial". Debe servir a la consecución de los fines empresariales -afectado- de modo permanente a la consecución de esos fines.Distinción con las existencias.

## " SEGUNDO .- MOTIVOS DEL RECURSO DE CASACIÓN

Primero.

Al amparo del artículo 88.1 d) de la Ley de la Jurisdicción , por infracción de las normas de la jurisprudencia aplicables al caso y, en concreto, por infracción de los artículos 31.3 , 133 y 134.7 de la Constitución Española , en los que se consagra el principio de reserva de ley en materia tributaria, todos ellos en relación con el artículo 23.3 del a LGT de 1963 -aplicable racione temporis al supuestos de autos- en la medida en que la sentencia dictada por la Sala exige que para la aplicación del beneficio fiscal previsto en el artículo 21 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades y desarrollado en el artículo 31 del Real Decreto 537/1997, de 14 de abril , por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de dicha ley se cumplan unos requisitos no contemplados en dicha normativa.

Segundo.

Al amparo del artículo 88.1 d) de la Ley de la Jurisdicción , por infracción de las normas y de la jurisprudencia aplicables al caso y, en particular, por infracción de los artículos 10.3 y 148 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades en la medida en que la sentencia de fecha 9 de febrero de 2012 obvia la correcta aplicación de las reglas contenidas en dichos preceptos.

Tercero.

Al amparo del artículo 88.1 d) de la Ley de la Jurisdicción , por infracción de las normas y de la jurisprudencia aplicables al caso y, en particular, por infracción del artículo 184 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas , aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre puesto, asimismo, en relación con el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprobó el Plan General de Contabilidad; la Orden de 28 de diciembre de 1994, por la que se aprobaron las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas inmobiliarias y los artículos 35 del Código de Comercio ; 1 y concordantes de la Ley de Auditoría y 1 y 6 del Reglamento de desarrollo de la Ley de Auditoría en la medida en que la sentencia dictada por la Sala ignora la aplicación de la normativa contable en vigor cuando acaecieron los hechos enjuiciados para la correcta aplicación de la normativa fiscal. (...)

"CUARTO. - ANÁLISIS DEL PRIMER MOTIVO DE CASACIÓN A) Planteamiento de la recurrente:

Estima la entidad recurrente que al supeditar los preceptos invocados la posibilidad de la reinversión al hecho exclusivo de que los bienes transmitidos tengan naturaleza de inmovilizado, la sentencia impugnada los infringe, al exigir que además de inmovilizado material ha de tenerse presente el destino dado al bien inmovilizado que se transmite si el "inmovilizado" se integra en las existencias -bienes que siguen las peripecias de cada ejercicio- tales bienes no son idóneos para la re inversión generadora del beneficio fiscal controvertido.

B) Decisión de la Sala:

Aunque aparentemente el planteamiento de la entidad recurrente es acertado, es clara la necesidad de su desestimación.

Está en la naturaleza de las cosas que la expresión "inmovilizado" no puede ser examinada en abstracto, sino en el contexto en el que la misma se inserta, en este caso "inmovilizado empresarial".

El inmovilizado empresarial por su propia esencia ha de servir a la consecución de los fines empresariales -afectado- de modo permanente a la consecución de esos fines. Cuando esa afectación no es permanente, sino que se supedita a los avatares de cada ejercicio, no estamos en presencia de inmovilizado empresarial, sino de existencias.

Por eso, la interpretación efectuada por la Sala de instancia no puede entenderse que tenga naturaleza extensiva o analógica, sino puramente declarativa, y en contemplación de las circunstancias concurrentes, lo que comporta la desestimación del motivo analizado.

QUINTO. - ANÁLISIS DEL SEGUNDO MOTIVO DE CASACIÓN

Visto el razonamiento precedente es manifiesto que no se incurre en la infracción de los preceptos citados en el motivo. Contrariamente, lo hecho por la sentencia impugnada implica la estricta observancia de tales preceptos y en correcta aplicación.

Como hemos dicho, la norma contable no tolera la interpretación que la recurrente preconiza, sino la sostenida por la Sala, pues el "Inmovilizado" que configura las existencias, que es la naturaleza del bien litigioso, ha de tener un tratamiento contable distinto, relevante en el punto debatido, al de los bienes que son Inmovilizado, pero que no son existencias.

#### SEXTO. - ANÁLISIS DEL TERCER MOTIVO DE CASACIÓN

Por las mismas razones ha de ser desestimado este tercer motivo pues las normas contables y sustantivas invocadas no sólo no han sido vulneradas sino estrictamente cumplidas. Por ejemplo, la interpretación del artículo 184 del Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre no consiente la interpretación preconizada por la actora, pues cuando el activo empresarial por las circunstancias concurrentes no está destinado a servir de forma duradera la actividad empresarial no puede ser tenido como Inmovilizado.

Ello comporta que la calificación de "Inmovilizado" no puede fijarse de modo apriorístico, sino que depende de la naturaleza del bien, primero, de la apreciación empresarial después, y, finalmente, de los concretos y específicos actos de afectación que se hayan llevado a cabo.

Desde esta perspectiva son muy difícilmente relevantes los supuestos fácticos que se invocan, porque son ineludibles las diferencias que entre las diversas situaciones se producen a la vista de los parámetros mencionados. "

Sentado lo anterior, el motivo debe decaer en base a las siguientes consideraciones:

1) Aunque el objeto social de la entidad consista en "La Administración, disfrute y arrendamiento de bienes inmuebles", esta circunstancia no resulta, por si solo determinante. Tampoco, lo es estar clasificada en el I.A.E. epígrafe 861.2."Alquiler de locales industriales y otros alquileres n.c.o.p."

Nos remitimos a la Jurisprudencia del T.S, antes citada.

2) Como pone de relieve el Informe de Disconformidad de 10 de diciembre de 2008, (pag. 4 de 9, folio 371), los bienes respecto de los que se predica el beneficio discutido, no han generado ningún tipo de ingresos ya que dichas fincas nunca estuvieron arrendadas.

Así, figura en el expediente (Diligencia 28/10/2008:)

"En relación con dichas fincas (de la a) a la i) preguntado al compareciente si dichas fincas estuvieron arrendadas o generaron ingresos durante el período de permanencia en el activo de la sociedad, manifiesta que no"

Y en la pag. 7 de 9, del citado Informe, afirma la Inspección, y no rebate la parte en la demanda, "Desde su incorporación al patrimonio de la empresa hasta su transmisión, los elementos en cuestión ni han sido utilizados en beneficio propio ni han sido objeto de explotación, en concreto, no han generado ingreso alguno procedente de arrendamientos; así se manifiesta en las propias escrituras de compraventa, cuando refieren su situación como libre de arrendamientos. tampoco los ingresos que forman parte de la cuenta de perdidas y ganancias reflejan explotación alguna de las fincas descritas. Hechos que han sido confirmados por el obligado tributario en el curso de las actuaciones" (esta manifestación hay que ponerla en relación con aquella Diligencia.)

Añadiendo, por último en la pag. 8 de 9. "En este sentido, el hecho de su inclusión en un proyecto de Compensación que se ejecutará por el "sistema de concierto" al ser el único propietario y su reclasificación como solar con un determinado volumen de edificabilidad para la construcción de viviendas, a desarrollar ya por el comprador, no puede entenderse como una afectación a la actividad empresarial, tampoco dejarían de ser las parcelas un activo circulante en tanto en cuanto esa afectación de existir, supondría una clara y evidente actividad de promoción inmobiliaria y por tanto las parcelas más que perder la condición de existencias; reafirmarían su condición de tal."

En el mismo sentido el Acuerdo de Liquidación de 8 de mayo de 2009, (pag. 5 de 11), precisando en la pag. 9 de 11, "No se ha justificado de ningún modo, por el sujeto pasivo que el citado terreno hubiese sido objeto de uso propio o explotación en arrendamiento. Destinos, cualquiera de ellos, exigidos para calificar un terreno como inmovilizado por la Norma de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas inmobiliarias (Orden de 28 de diciembre de 1994): norma, por otra parte aplicable no solo a las inmobiliarias "estricto sensu" sino también al resto de empresas que desarrollan actividades inmobiliarias de forma complementaria o incluso accidental."

Y para esta Sala, este elemento, el de la afectación de los inmuebles a la actividad del obligado tributario, en este caso, a la vista de su objeto social, el de arrendamiento de bienes inmuebles, no ha resultado acreditado, es más ni siquiera se ha puesto en entredicho que aquellas fincas no produjesen ingresos por esa actividad.

Y ya se ha visto, al reseñar las SSTS que tal afectación ya venía implícita en la redacción del artículo 36 ter de la Ley 43/1995, precepto anterior al artículo 42/2004, del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, tanto antes como después del 1 de enero de 2007.

Y claro, la ausencia de esa afectación a la actividad de la actora incide de manera determinante en la consideración de los inmuebles, es decir, si se trata de un elemento de activo fijo o circulante como decíamos en nuestra sentencia de 6 de octubre de 2010, recurso 66/07 :

"De esta forma, los inmuebles destinados a ubicar los servicios de la empresa a través de los cuales desarrolla la actividad son bienes del inmovilizado material, por tanto, acogibles a los beneficios fiscales controvertidos, mientras que los destinados a la venta, tanto construidos como adquiridos por la empresa, son bienes del circulante en concepto de existencias y, por tanto, no pueden acogerse a los referidos beneficios fiscales".

A la falta de afectación va unida que no hayan sido objeto de explotación duradera y por consiguiente a su no necesidad para ser calificados como bienes de activo fijo. Nos remitimos a la Jurisprudencia antes citada.

2) Como se ha expuesto, la regularización practicada por la Inspección - y confirmada por los órganos económicos administrativos - nada tiene, que ver con la integración de los terrenos controvertidos en un PERI.

3) El Plan General de Contabilidad de 2007 no resulta aplicable el supuesto de autos y aunque lo fuera, como dice el TEAC, en el supuesto de autos la recurrente no ha probado que dichos inmuebles estuvieran destinados al arrendamiento.

4) Al requisito de necesidad de afectación a la actividad ordinaria de la recurrente, ya nos hemos referido anteriormente.

5) La contabilización como activo de los inmuebles no resulta tampoco esencial, al igual que sucede con el tiempo en que los mismos estuvieran en el patrimonio de la sociedad (desde los días 11 y 18 de diciembre de 2002 a 18 de diciembre de 2006). Nos remitimos, nuevamente, a la Jurisprudencia antes reseñada.

6) En cuanto a la aplicación a la recurrente de las normas de adaptación del PGC a las inmobiliarias, hacemos nuestras las argumentaciones contenidas en el Fundamento de Derecho Cuarto de la resolución del TEAC, antes reproducido.

Por todo ello, procede desestimar el primer motivo del recurso.

Cuarto.

-En el siguiente se plantea la improcedencia de los intereses de demora, tal como se ha señalado anteriormente.

Así en cuanto al "dies a quo" defiende la actora que en el día calculado por la Inspección, 30 de julio de 2007, todavía podía presentarse la liquidación.

Obra en el expediente administrativo (folios 352 a 360) la autoliquidación presentada por el sujeto pasivo, en la que al referirse al periodo liquidado se recoge "Periodo 01/01/2006 al 31/12/2006"..

Si ello, es así, y en el propio acuerdo de liquidación, pag.10 de 11, se afirma "De acuerdo con lo establecido en el artículo 191 del RGAT, procede la liquidación de intereses de demora por el tiempo transcurrido entre la finalización del plazo voluntario de pago y el día en que se practique la liquidación que regularizase la situación tributaria del contribuyente", esta Sala no acierta a comprender la manifestación de la demanda, partiendo de que según el artículo 136.1 del TRLIS, el plazo de declaración es el de los 25 días naturales siguientes a los 6 meses posteriores a la conclusión del periodo impositivo.

Si el periodo impositivo coincide con el año natural -como en este caso- el plazo de declaración comienza el día 25 de julio del año siguiente.

Y en el acuerdo de liquidación se toma como "dies a quo" el 30 de julio de 2007.

Por tanto, esta pretensión debe ser rechazada.

La siguiente se refiere al "dies ad quem", que la recurrente pretende fijar en el 29 de diciembre de 2008 - aunque la fecha de presentación de las alegaciones al acta de disconformidad es de 24 de diciembre de 2008 - y que no se incluyan los periodos en que la Administración se retrasó, en dictar la liquidación correspondiente.

La resolución recurrida se pronuncia respecto de las primeras alegaciones en el Fundamento de Derecho Sexto, de su resolución, en los siguientes términos:

"SEXTO.- La segunda de las cuestiones que ha de examinarse, procedencia de! cómputo de intereses de demora hasta el día de la liquidación, es la que motiva el recurso de alzada interpuesto por el Director del Departamento, que considera no ajustada a derecho la resolución del TEAR en cuanto este Tribunal anula el cálculo de los intereses de demora que se hacía en el acuerdo liquidatorio hasta la fecha de dicho acuerdo y ordena que se calcule hasta la conclusión del plazo establecido para formular alegaciones.

El Tribunal Regional aplica este criterio citando el pronunciamiento de este Tribunal Económico Administrativo Central de 21-04-2010 (RG. 3450-09).

Este Tribunal Económico-Administrativo Central en sala de fecha 19 de septiembre de 2010, expediente NUM002 , modificó el criterio vertido en aquella resolución, sentando como doctrina, recogida también en posterior resolución de 7 de abril de 2011 (RG.44-2010) la que, por razones de unidad de criterio, se expone a continuación, expuesta en los Fundamentos de Derecho Quinto y siguientes de la referida resolución:

"El artículo 191 del RD1065/2007 por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos. Señala en su primer apartado:

"1. La liquidación derivada del procedimiento inspector incorporará los intereses de demora hasta el día en que se dicte o se entienda dictada la liquidación, sin perjuicio de lo establecido en el apartado 3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y de acuerdo con lo previsto en los apartados siguientes.

Y el apartado 2º añade:

2. En el caso de actas con acuerdo los intereses de demora se calcularán hasta el día en que deba entenderse dictada la liquidación por el transcurso del plazo legalmente establecido.

En el caso de actas de conformidad, los intereses de demora se calcularán hasta el día en que deba entenderse dictada la liquidación por transcurso del plazo legalmente establecido.

En el caso de actas de disconformidad, los intereses de demora se calcularán hasta la conclusión del plazo establecido para formular alegaciones."

Este Tribunal Económico Administrativo Central se ha pronunciado sobre esta cuestión en resoluciones anteriores en las que estimaba las pretensiones del recurrente y admitía como fecha límite para el cómputo del interés de demora, en el caso de liquidaciones derivadas de actas en disconformidad, la fecha de finalización del plazo para presentar alegaciones. La postura defendida por este Tribunal, en resolución de expediente NUM003 , era en síntesis la de considerar que se apreciaba una contradicción entre los apartados 1º y 2º del artículo 191 del Reglamento y concluía que al contener el apartado 2º una especialidad respecto del contenido del apartado 1º, éste era el precepto que debía aplicarse para las liquidaciones derivadas de actas de disconformidad.

SEXTO: No obstante lo anterior, observado el incremento de la litigiosidad que se esté produciendo en tomo a esta cuestión, provocada en parte por la propia redacción de la norma reglamentaria, este TEAC ha procedido a reexaminar esta cuestión, concluyendo la Sala que resulta más acertado entender, en relación con la interpretación que debe darse a los apartados 1º y 2º del mencionado artículo 191 del RD 1065/2007 , que ambos apartados no se contradicen, sino que contienen la norma para el cómputo de los intereses de demora fijando la fecha de finalización en dos momentos distintos de manera que cada uno de los apartados se refiere a una fase procedimental distinta: la fase de liquidación y la fase de elaboración de la propuesta. De este modo, el artículo 191 contiene en su primer apartado, la norma para el cómputo de los intereses de demora devengados al practicar la liquidación tributaria, mientras que el apartado 2º contiene la norma para el cálculo de los intereses devengados a la fecha de elaboración de la propuesta contenida en el acta.

Esta interpretación se adecua mejor a la propia definición del interés de demora y a su regulación contenida en la Ley General Tributaria, de la cual procede el Reglamento de Gestión e Inspección cuyo artículo 191 ahora estudiamos y asimismo evita una serie de efectos no deseados que más adelante se pondrán de manifiesto.

En concreto al artículo 26 de la Ley 58/2003 dispone:

"1 El interés de demora es una prestación accesoria que se exigirá a los obligados tributarios y a los sujetos infractores como consecuencia de la realización de un pago fuera de plazo o de la presentación de una autoliquidación o declaración de la que resulte una cantidad a ingresar una vez finalizado el plazo establecido al efecto en la normativa tributaria, del cobro de una devolución improcedente o en el resto de casos previstos en la normativa tributaria.

La exigencia del interés de demora tributario no requiere la previa intimación de la Administración ni la concurrencia de un retraso culpable en el obligado.

2. El interés de demora se exigirá, entre otros, en los siguientes supuestos:

.....

b) Cuando finalice el plazo establecido para la presentación de una autoliquidación o declaración sin que hubiera sido presentada o hubiera sido presentada incorrectamente, salvo lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 27 de esta ley relativo a la presentación de declaraciones extemporáneas sin requerimiento previo.

.....

3. El interés de demora se calculará sobre el importe no ingresado en plazo o sobre la cuantía de la devolución cobrada improcedentemente, y resultará exigible durante el tiempo al que se extienda el retraso del obligado, salvo lo dispuesto en el apartado siguiente.

No se exigirán intereses de demora desde el momento en que la Administración tributaria incumpla por causa imputable a la misma alguno de los plazos fijados en esta ley para resolver hasta que se dicte dicha resolución o se interponga recurso contra la resolución presunta. Entre otros supuestos, no se exigirán intereses de demora a partir del momento en que se incumplan los plazos máximos para notificar la resolución de las solicitudes de compensación, el acto de liquidación o la resolución de los recursos administrativos, siempre que, en este último caso, se haya acordado la suspensión del acto recurrido.

Lo dispuesto en este apartado no se aplicará al incumplimiento del plazo para resolver las solicitudes de aplazamiento de fraccionamiento del pago..."

Según dicho precepto de la Ley General Tributaria, los intereses de demora se configuran como una prestación accesoria de carácter indemnizatorio que se exigen al obligado tributario como consecuencia de la realización de un pago fuera de plazo, compensando a la Hacienda Pública por ese retraso en el pago. De acuerdo con lo anterior, el apartado 3º del mencionado artículo establece que el interés se calculará sobre el importe no ingresado, y por todo el período de tiempo en que se extienda el retraso.

Este período de tiempo de retraso en el ingreso se computa desde que se dejó de ingresar la cantidad debida en un momento determinado incumpliendo con una obligación tributaria de carácter pecuniario, momento temporal al que se refiere el apartado 2º del mencionado artículo 26, hasta que ese retraso en el ingreso cesa.

La única excepción a esta norma de computar intereses por todo el período al que se extienda el retraso en el pago de una deuda tributaria vendría dada por el apartado cuarto del propio artículo 26, de forma tal que si es la Administración tributaria la que incumple, por causa imputable a la misma alguno de los plazos fijados en la ley para resolver, dejan de devengarse intereses, hasta que la Administración dicte la resolución o, en su caso, se interponga recurso contra la resolución presunta. Esta excepción se concreta, para el procedimiento inspector, en lo previsto en el artículo 150.3 de la Ley General Tributaria que dispone que el incumplimiento del plazo máximo de duración del procedimiento inspector determinará que no se exijan intereses de demora desde que se produzca dicho incumplimiento hasta la finalización del procedimiento."

Pues bien, esta Sala asume como propios esos razonamientos, como también han hecho las sentencias de esta Sala, Sección Sexta, de 7 de junio de 2012, recurso 315/2001, FJ 5 y de 18 de octubre de 2013, recurso 603/2012, FJ 4.

Distinta decisión debe adoptarse respecto del segundo de aquellos, teniendo en cuenta que el acta de disconformidad es de fecha 10 de diciembre de 2008, y el Acuerdo de liquidación de 8 de mayo de 2009, superando con creces el plazo de un mes previsto en el artículo 60.4, del RGIT, aplicable "ratione temporis".

Ya esta Sala en sentencia de 28 de mayo de 2015, recurso 284/2012 se había referido al incumplimiento, de ese plazo, en concreto en materia de las dilaciones indebidas, declarando al respecto, lo siguiente:

"CUARTO.- Seguimos el análisis del motivo, por la cuestión, relativa a la superación del plazo para liquidar por parte del Inspector Jefe, aduciéndose por la recurrente, que las actas de Inspección de los ejercicios 2002 y 2003 fueron incoados el 25 de noviembre de 2008, las alegaciones de la actora fueron presentadas el 15 de diciembre de ese año y los respectivos acuerdos de liquidación de fecha 12 de mayo de 2008, fueron notificados a la recurrente el día 12 de mayo de 2009, sin que conste en el expediente o se aduzca por la representación del Estado argumento alguno que justifique ese retraso, más aún cuando, en la pág 81 ( folio 488 del expediente) se reconoce que la fecha final en cuanto al cómputo de los intereses de demora-partiendo de que el acto de liquidación era de un mes contado a partir de la presentación de alegaciones por la parte sino hubiesen ocurrido las incidencias relatadas-debería haber sido el 15 de enero de 2009. Y si, ello es así, habría que atender a la doctrina de esta Sala, que ante un supuesto prácticamente idéntico ha declarado, en sentencia de esta Sección de 9 de octubre de 2008, recurso 251/05, FJ5 lo siguiente:

"e) Si la liquidación se hubiera dictada en el plazo preceptivamente establecido en el art. 60.4 RGIT no ha habido superación del plazo de 24 meses .

La Administración está obligada a practicar la liquidación -o, en su caso, a seguir alguna otra de las alternativas que, a la vista de las circunstancias, se prevén reglamentariamente- dentro del mes siguiente al

término del plazo para formular alegaciones, en el caso de que el acta hubiera sido firmada en disconformidad ( art. 60.4 del Reglamento de Inspección de 1996 ).

En este caso, el acta fue suscrita el 16 de julio de 2001 y la liquidación fue notificada al interesado el 28 de noviembre del mismo año, más de cuatro meses después. Ello significa que la Inspección no se ha sujetado, ni remotamente, al único plazo que normativamente le vincula en todo el curso procedimental , dando lugar a una dilación o tardanza que le es enteramente imputable y, lo que es más significativo, que influye de modo decisivo en la infracción del plazo máximo, pues si se hubiera acomodado a los preceptivos plazos -aun contando con la prórroga concedida al interesado para formular alegaciones al acta y que, según ha declarado esta Sala repetidamente, no determina una dilación imputable a éste-, la liquidación y su comunicación al sujeto pasivo se habría producido dentro del tiempo previsto.

En otras palabras, si la Inspección acude al mecanismo de recalcular el plazo de duración del procedimiento inspector -que ya no sería el de 12 o 24 meses tasado legalmente, sino el resultado de incrementarlos en los días afectados por dilaciones del sujeto pasivo-, es para disimular sus propios incumplimientos que, sean debidos a defectos estructurales del servicio público o atribuibles a pasividad del funcionario responsable, lo que no pueden es quedar privados de transcendencia alguna cuando han sido determinantes de la vulneración del plazo legal.

A este respecto, no es que la Sala considere, en el mismo sentido en que argumenta la contestación a la demanda, que la adopción de acuerdos fuera de sus limitados plazos legales, lleve per se a la invalidez o ineficacia de éstos, pues no es tal efecto el que se predica en este caso, sino que lo que aquí importa es destacar que aquí se ha incumplido un plazo preceptivo -que no se limita a expresar una pía recomendación al órgano decisor, sino que le impone un deber jurídico- y que ese incumplimiento ha sido causalmente determinante de la superación del plazo máximo del procedimiento, lo que conduce a los efectos previstos en el artículo 29.3 de la Ley 1/1998 , a que se ha hecho referencia más arriba".

Esta sentencia como indica la parte en su escrito rector, ha sido confirmada por el Alto Tribunal en STS de 2 abril de 2012, RC 6089/2008 ...."

Y si esos eran nuestros razonamientos y el TEAC en su resolución, al referirse al citado artículo 191, afirma expresamente, "sin perjuicio de lo previsto en el apartado 3º del artículo 150 de la L.G.T .", precepto que al referirse al incumplimiento del plazo máximo de duración del procedimiento establece "3. El incumplimiento del plazo de duración al que se refiere el apartado 1 de este artículo determinará que no se exijan intereses de demora desde que se produzca dicho incumplimiento hasta la finalización del procedimiento", no observamos dificultad alguna en entender, también al amparo del artículo 26.4 de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria , que en aquellos casos como el de autos en los que se incumple de manera tan relevante el plazo del artículo 60.4 del RGIT , casi fueron 5 meses, se apliquen aquellos efectos, los previstos en el artículo 150.3, concretados en la no exigencia de intereses de demora, sino hasta el plazo de un mes a contar desde el acta de disconformidad, es decir, el 10 de enero de 2009, donde se situará el "dies ad quem" del computo de los mismos.

En consecuencia, este motivo debe ser estimado en parte.

#### **Sexto.**

Con arreglo al artículo 139.1.2. de la Ley 29/1998 cada parte abonará las costas causada a su instancia y la comunes por mitad.

### **FALLO**

En atención a lo expuesto y en nombre de Su Majestad El Rey, la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha decidido:

Que debemos ESTIMAR Y ESTIMAMOS PARCIALMENTE el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de la entidad HERCOR INVERSIONES, S.L. contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 16 de febrero de 2012, a que las presentes actuaciones se contraen, la cual anulamos exclusivamente en el extremo relativo a que los intereses de demora deberán exigirse en los términos de esta sentencia, es decir hasta el día 10 de enero de 2009, con las consecuencias legales inherentes a esta declaración, confirmándola en cuanto al resto de sus pronunciamientos por ser ajustada a derecho, debiendo cada parte abonar las costas causadas en su instancia y las comunes por mitad.

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. D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ 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.