

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

Referencia: NFJ062643

**AUDIENCIA NACIONAL***Sentencia 123/2016, de 17 de marzo de 2016**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 62/2014***SUMARIO:**

**Procedimiento de inspección. Plazo. Ampliación. Cómputo.** El plazo para adoptar el acuerdo de ampliación se computa de fecha a fecha, no como entiende el recurrente que el plazo concluye en el ordinal anterior al inicial del cómputo en el mes. **Facultad de comprobación.** Se admite la comprobación de ejercicios prescritos siempre que se refleje en ejercicios no prescritos [Vid STS de 16 de noviembre de 2015, recurso n.º 882/2014, (NFJ061305)].

**IS. Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios. Indemnización por resolución de contrato de compraventa de cosa futura.** Diferencia entre el contrato de compraventa de cosa futura y la opción de compra a efectos de su calificación como inmovilizado [Vid., STS 27 de junio de 2014, recurso n.º 589/2012, (NFJ055055)]. En el caso enjuiciado, la entidad cedió su posición contractual en contrato titulado de "compromiso de compra y venta", que debe tenerse como compraventa de cosa futura, pues en el mismo se establecen condiciones suspensivas, por lo que en tanto no se cumplan las condiciones no se adquiere ningún derecho para las partes y, en consecuencia, no se puede aplicar la deducción sobre un elemento que no se encuentra en su patrimonio.

**PRECEPTOS:**

Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), art. 48.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 64, 66, 104, 115 y 150.

RD 939/1986 (RGIT), art 31 ter.

Ley 43/1995 (Ley IS), art 36 ter.

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 42.

RDLeg. 1564/1989 (TR LSA), art. 184.

Código Civil, arts. 1.114, 1.274 y 1.451.

**PONENTE:***Doña Concepción Mónica Montero Elena.*

Magistrados:

Don ANGEL NOVOA FERNANDEZ

Don CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA

Don FERNANDO ROMAN GARCIA

Don JESUS MARIA CALDERON GONZALEZ

Don MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA

**AUDIENCIA NACIONAL**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000062 / 2014

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 01087/2014

Demandante: GALERÍA DE PARQUES REUNIDOS, S.L

Procurador: D<sup>a</sup>ANA RAYÓN CASTILLA

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilma. Sra.: D<sup>a</sup>. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

**S E N T E N C I A N<sup>o</sup>:**

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. ÁNGEL NOVOA FERNÁNDEZ

D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA

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

D. FERNANDO ROMÁN GARCÍA

Madrid, a diecisiete de marzo de dos mil dieciséis.

Visto el recurso contencioso administrativo que ante la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha promovido Galería de Parques Reunidos, S.L. , y en su nombre y representación la Procuradora Sra. D<sup>a</sup> Ana Rayón Castilla, frente a la Administración del Estado , dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 28 de noviembre de 2013 , relativa a Impuesto de Sociedades ejercicios 2003 y 2004, siendo la cuantía del presente recurso de 4.415.804,85 euros, y las cuotas superiores a 600.000 euros.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

#### **Primero.**

Se interpone recurso contencioso administrativo promovido por Galería de Parques Reunidos, S.L., y en su nombre y representación la Procuradora Sra. D<sup>a</sup> Ana Rayón Castilla, frente a la Administración del Estado, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 28 de noviembre de 2013, solicitando a la Sala, que dicte sentencia por la que, estimando las pretensiones que se formulan, se anule la Resolución impugnada, así como el acuerdo de liquidación relativo al IS, ejercicios 2003 y 2004, por ser contrarios a Derecho.

#### **Segundo.**

Reclamado y recibido el expediente administrativo, se confirió traslado del mismo a la parte recurrente para que en plazo legal formulase escrito de demanda, haciéndolo en tiempo y forma, alegando los hechos y fundamentos de derecho que estimó oportunos, y suplicando lo que en el escrito de demanda consta literalmente.

Dentro de plazo legal la administración demandada formuló a su vez escrito de contestación a la demanda, oponiéndose a la pretensión de la actora y alegando lo que a tal fin estimó oportuno, solicitando a la Sala que dicte sentencia desestimando el recurso interpuesto, con imposición de las costas al actor.

#### **Tercero.**

Habiéndose solicitado recibimiento a prueba, practicadas las declaradas pertinentes y evacuado el trámite de Conclusiones, quedaron los autos conclusos y pendientes de votación y fallo, para lo que se acordó señalar el día tres de marzo de dos mil dieciséis, en que efectivamente se deliberó, voto y fallo el presente recurso.

**Cuarto.**

En la tramitación de la presente causa se han observado las prescripciones legales, incluido el plazo para dictar sentencia, previstas en la Ley de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, y en las demás Disposiciones concordantes y supletorias de la misma.

**FUNDAMENTOS JURÍDICOS****Primero.**

Es objeto de impugnación en autos la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 28 de noviembre de 2013, dictada en la reclamación económica administrativa RG 2969-2011, por la que se desestiman las pretensiones de la ahora recurrente. Ahora bien, como correctamente señala la recurrente, aun cuando la decisión del TEAC impugnada se pronuncia como desestimatoria, lo cierto es que se dictó, el 5 de marzo de 2014, acuerdo de corrección de errores, en el que podemos leer " El Tribunal Económico Administrativo Central, en Sala, en el presente recurso de alzada Acuerda: Estimarlo parcialmente, anulando el Acuerdo de liquidación dictado y ordenando dictar otro acuerdo según lo señalado en el Fundamento de Derecho Segundo"

La estimación parcial afectó a la liquidación relativa al ejercicio 2003, respecto de la venta de 70 fincas del centro comercial del Parque Astur, al concluir que no fue una operación vinculada. Esta cuestión queda fuera del presente recurso.

**Segundo.**

La primera alegación que se contiene en la demanda es el incumplimiento del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras, como consecuencia de la extemporaneidad del Acuerdo de ampliación a 24 meses de las mismas.

Las actuaciones inspectoras se iniciaron, mediante comunicación de inicio, el 8 de septiembre de 2005. El Acuerdo de ampliación de las actuaciones inspectoras se notificó a la interesada, el 8 de septiembre de 2006. La controversia se centra en el cómputo de plazo de los doce primeros meses.

La Administración entiende que el plazo máximo de doce meses, para adoptar el acuerdo de ampliación, se computa de fecha a fecha, mientras que el recurrente entiende que el plazo, al computarse desde el día de la notificación, concluye el día 7 de septiembre de 2006, apoyando esta afirmación en la Resolución del TEAC de 17 de marzo de 2015, que afirma que el plazo concluye en el ordinal anterior al inicial del cómputo en el mes correspondiente.

La Resolución que esgrime el recurrente, como fundamento de su afirmación, no sigue la doctrina del Tribunal Supremo según la cual, en el plazo de doce meses inicial para la adopción del Acuerdo de ampliación, no pueden descontarse las dilaciones imputables al interesado, por lo que el cómputo sostenido en tal Resolución no ha sido asumido por el Alto Tribunal.

Respecto del cómputo de los plazos, el Tribunal Supremo en su sentencia de 17 de enero de 2011, RC 5569/2006 , ha declarado:

"Así, la sentencia de esta Sala de 10 de junio de 2008 (casación 32/2006 ), en la que se reitera la interpretación contenida en sentencia de 9 de mayo de 2008 (casación 9064/2004 , hace las siguientes consideraciones:

<<Es reiteradísima la doctrina de esta Sala sobre los plazos señalados por meses que se computan de fecha a fecha, iniciándose el cómputo del plazo al día siguiente de la notificación o publicación del acto, pero siendo la del vencimiento la del día correlativo mensual al de la notificación (...).

Por todas citaremos la Sentencia de 8 de Marzo de 2.006 (Rec 6767/2003 ) donde decimos:

"... acogiendo la doctrina de esta Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo contenida en la sentencia de 15 de diciembre de 2005 (RC 592/2003 ), que expone cual es la finalidad de la reforma del artículo 48.2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común , operada por la Ley 4/1999, de 13 de enero, y resume la jurisprudencia de esta Sala sobre la materia en los siguientes términos: "La reforma legislativa de 1999 tuvo el designio expreso - puesto de relieve en el curso de los debates parlamentarios que condujeron a su aprobación- de unificar, en materia de plazos, el cómputo de los administrativos a los que se refiere el artículo 48.2 de la Ley 30/1992 con los jurisdiccionales regulados por el artículo 46.1 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa en cuanto al día inicial o dies a quo: en ambas normas se establece que los "meses" se cuentan o computan desde (o "a partir de") el día siguiente al de la notificación del acto o publicación de la disposición. En ambas normas se omite, paralelamente, la expresión de que el cómputo de dichos meses haya de ser realizado "de fecha a fecha".

Esta omisión, sin embargo, no significa que para la determinación del día final o dies ad quem pueda acogerse la tesis de la actora. Por el contrario, sigue siendo aplicable la doctrina unánime de que el cómputo termina el mismo día (hábil) correspondiente del mes siguiente. En nuestro caso, notificada la resolución el 17 de enero y siendo hábil el 17 de febrero, éste era precisamente el último día del plazo. La doctrina sigue siendo aplicable, decimos, porque la regla "de fecha a fecha" subsiste como principio general del cómputo de los plazos que se cuentan por meses, a los efectos de determinar cuál sea el último día de dichos plazos.

Sin necesidad de reiterar en extenso el estudio de la doctrina jurisprudencial y las citas que se hacen en las sentencias de 25 de noviembre de 2003 (recurso de casación 5638/2000 ), 2 de diciembre de 2003 (recurso de casación 5638/2000 ) y 15 de junio de 2004 (recurso de casación 2125/1999 ) sobre el cómputo de este tipo de plazos, cuya conclusión coincide con la que acabamos de exponer (...)>>."

Esta doctrina se reitera en la sentencia del Alto Tribunal de fecha 16 de mayo de 2014, RC 2700/2012 :

"CUARTO.- Por otra parte, se aprecia que la sentencia impugnada se fundamenta en la aplicación de los criterios jurídicos expuestos de forma reiterada y constante por esta Sala del Tribunal Supremo, en aplicación del artículo 48.2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, aún después de la reforma de 1999, por lo que carece de sentido el presente recurso de casación para la unificación de doctrina cuando hay fijada doctrina legal sobre el cómputo de plazos por meses que regula el artículo 48 del referido Cuerpo legal , máxime cuando la interposición del recurso tiene como objeto homogeneizar unos criterios que no son opuestos.

En este sentido cabe advertir que es exponente de la existencia de doctrina legal la fundamentación jurídica expuesta en la sentencia de esta Sala de 10 de junio de 2008 (RC 32/2006 ), en la que acogimos la doctrina jurisprudencial sostenida en la sentencia de esta Sala de 9 de mayo de 2008 (RC 9064/2004 ), en relación con la unificación normativa respecto del cómputo de los plazos procedimentales y de los plazos procesales regulados respectivamente en la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común y en la Ley reguladora de la jurisdicción contencioso- administrativa, con este razonamiento: « Es reiteradísima la doctrina de esta Sala sobre los plazos señalados por meses que se computan de fecha a fecha, iniciándose el cómputo del plazo al día siguiente de la notificación o publicación del acto, pero siendo la del vencimiento la del día correlativo mensual al de la notificación [...]».

Los artículos 104 y 150 de la Ley 58/2003 , en su versión originaria, señalan, respectivamente, el día de inicio del cómputo del plazo y el plazo de las actuaciones inspectoras, pero no el cómputo en los plazos señalados por días, meses y años, por lo que, en aplicación de la Disposición Adicional Quinta de la Ley 30/1992 , rige como supletoria dicha Ley, y, en consecuencia, el artículo 48 de la mencionada Ley 30/1992 , se establece:

" 2. Si el plazo se fija en meses o años, éstos se computarán a partir del día siguiente a aquel en que tenga lugar la notificación o publicación del acto de que se trate, o desde el siguiente a aquel en que se produzca la estimación o desestimación por silencio administrativo. Si en el mes de vencimiento no hubiera día equivalente a aquel en que comienza el cómputo, se entenderá que el plazo expira el último día del mes."

Esta norma, un tanto confusa en su formulación, debe interpretarse (criterio contextual) en relación a lo dispuesto en el artículo 5 del Código Civil y siguiendo los criterios jurisprudenciales anteriormente expuestos:

"1. Siempre que no se establezca otra cosa, en los plazos señalados por días, a contar de uno determinado, quedará éste excluido del cómputo, el cual deberá empezar en el día siguiente; y si los plazos estuviesen fijados por meses o años, se computarán de fecha a fecha. Cuando en el mes del vencimiento no hubiera día equivalente al inicial del cómputo, se entenderá que el plazo expira el último del mes."

Así las cosas, el cómputo de 12 meses para la ampliación debe computarse de fecha a fecha, del 8 de septiembre de 2005 al 8 de septiembre de 2006, y, por ello, el Acuerdo de ampliación fue notificado en plazo legal. Las actuaciones inspectoras, correctamente ampliadas, duraron menos de 24 meses, pues el día de conclusión de tales actuaciones, como se recoge en la demanda, es el 5 de agosto de 2007.

Al margen de todo lo expuesto, y como la propia actora reconoce en la demanda, el exceso del plazo de las actuaciones inspectoras, nunca provocaría la prescripción del derecho de la Administración a liquidar el ejercicio 2003, pues prescribiría el 25 de julio de 2008, ni el 2004 que prescribiría el 25 de julio de 2009. Señala, sin embargo, que el exceso de plazo tendría relevancia a efectos del devengo de intereses y comprobación de bases negativas compensadas. La cuestión de la compensación de bases negativas será tratada más adelante, pero en relación con el devengo de intereses, toda vez que no existe exceso de plazo, no procede reducción en el tiempo del devengo, conforme al artículo 150.3 de la Ley 58/2003 en su versión originaria.

Se afirma en la demanda, que el Acuerdo de ampliación no se encuentra motivado, de conformidad con lo exigido en el artículo 31 ter del Real Decreto 939/1986 , en su versión aplicable. Este precepto disponía:

"1. El plazo a que se refiere el artículo 31 podrá ser ampliado, previo acuerdo del Inspector-Jefe, por un plazo no superior al inicialmente previsto, cuando concurra, en cualquiera de los ejercicios o tributos a que se refiere la actuación, alguna de las siguientes circunstancias:

a. Que se trate de actuaciones que revistan especial complejidad. Se entenderá que concurre esta circunstancia a la vista del volumen de operaciones de la persona o entidad, la dispersión geográfica de sus actividades o su tributación como grupos consolidados, o en régimen de transparencia fiscal internacional.

A estos efectos, y sin perjuicio de su necesaria apreciación a la vista de las circunstancias del caso concreto objeto de comprobación, podrá considerarse que las actuaciones revisten especial complejidad cuando se produzca alguno de los siguientes supuestos:

1. Cuando el volumen de operaciones de la persona o entidad sea igual o superior al requerido para la obligación de auditar sus cuentas..."

En el Acuerdo de ampliación, páginas 2 y 3, se señala que en los ejercicios comprobados se han realizado 5 operaciones de aportaciones no dinerarias, se ha aumentado el capital en 34.453.593,21 euros, existencia de impuestos diferidos, absorciones con obligación de reinversión de las absorbidas, realización de una operación vinculada, y se determina el volumen de operaciones en los ejercicios comprobados (22.363.645,72 euros en 2003 y 9.292.382,23 euros en 2004). Estos elementos son suficientes para entender que existe motivo justificado para la ampliación acordada, y motivación suficiente en el Acuerdo.

La cuestión relativa al exceso del plazo señalado para las actuaciones inspectoras, constituye un motivo de ineficacia, o de limitada eficacia, del acto impugnado, y, en ningún caso, una pretensión nueva, por lo que puede ser alegado ante los Tribunales, sin necesidad de su alegación anterior.

### **Tercero.**

La segunda cuestión que debemos analizar es la relativa a las facultades de la Administración para regularizar un ejercicio, el 2004, en relación a unas bases imponibles procedentes de ejercicios prescritos. Y, así mismo, la facultad de la Administración de incrementar la base imponible del ejercicio 2004, como consecuencia de la regularización del ejercicio 2001, prescrito, como consecuencia de la permuta de 7 fincas.

Esta no es otra que la problemática relativa a la comprobación por la Inspección de Tributos, de ejercicios prescritos en relación con sus efectos sobre ejercicios no prescritos. La jurisprudencia del Tribunal Supremo es reiterada al admitir la legalidad de esta comprobación de ejercicios prescritos siempre que tal comprobación se refleje en ejercicios no prescritos, así se declara en la sentencia de 16 de noviembre de 2015, RC 882/2014, de cuyos fundamentos debemos destacar:

"Es evidente que esta Sala no comparte la tesis del recurrente acerca de las infracciones del artículo 64 y 66 de la LGT que en el motivo se denuncia, por las razones que se explican en las sentencias que la sentencia de instancia invoca, y a las que ya hemos aludido.

Para esta Sala en el problema que decidimos hay un equívoco que debe despejarse. Lo que se revisa es el ejercicio no prescrito, y, por tanto, todos los datos que libre y voluntariamente el contribuyente introduce en la declaración pueden y deben ser comprobados por la Administración a fin de acreditar su veracidad. Es la libre y voluntaria determinación del contribuyente la que trae al ejercicio "no prescrito" datos provenientes de uno prescrito. Ello produce una modificación en la naturaleza de los datos aportados, que, de ser intocables para la Administración si no se produce ese acto, pasan a estar sometidos al régimen de comprobación de todos los datos del ejercicio examinado. Pero, entiéndase bien, la modificación en la naturaleza de los datos no la efectúa la Administración, ni siquiera la Ley, sino la libre, voluntaria y soberana decisión del administrado.

Todavía hay un argumento más en favor de la tesis que sostenemos, y que en este recurso se pone en evidencia. La admisión sin límites de la prescripción que se preconiza, produciría el efecto de que al amparo de la alegada prescripción se consolidarían situaciones cuya comprobación fuera imposible.

En este sentido el asunto que se resuelve es paradigmático. Las bases tienen lugar en un ejercicio ya prescrito, pero en el que ni siquiera España tenía jurisdicción para inspeccionar las bases negativas cuya deducción se pretende. La fusión se produce posteriormente, ahora sí, bajo la jurisdicción española en un ejercicio ya prescrito, pero sin reflejo alguno en los bienes imponibles cuya deducción ahora se pretende. Finalmente, y en virtud de decisión soberana del contribuyente, y en uso de facultades legales, aplica las bases en el ejercicio liquidado.

Nos parece indudable que la Administración pueda comprobar la realidad de lo que ante ella se invoca por mucho que hayan prescrito los ejercicios en que las bases se originaron y cuando se produjo la fusión.

En cualquier caso, es un modo de operar que viene siendo aplicado sin dificultad alguna. Primero, en la aplicación de las amortizaciones anuales cuando el periodo en ellas contemplado es superior a 4 años, y en el mecanismo de fijación de ganancias patrimoniales en la venta de bienes cuando entre adquisición y venta median más de cuatro años."

La sentencia del Alto Tribunal de 26 de octubre de 2015, RC 3261/2014, razona de la siguiente forma:

"CUARTO .-El actual criterio de la Sala, con superación del mantenido en la mencionada sentencia de 4 de julio de 2014 (rec. de cas. 581/2013 ) es el que se expresa en nuestra sentencia de 5 de febrero de 2015 (rec. de cas. 4075) que se reitera en la más reciente de 23 de marzo de 2015 (rec. de cas. 682/2014).

En ella dijimos: "La Administración tributaria siempre ha entendido que, de acuerdo con el artículo 66 de la LGT 2003 (antiguo 64 de la LGT 1963 ), prescribe el derecho para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación. La comprobación e investigación de la situación tributaria, aunque necesaria para liquidar la deuda tributaria, no estaba sometida a plazo de prescripción o caducidad alguno y ello porque se trata de un poder de la Administración distinto del de liquidar, que siempre ha estado regulado en un precepto propio ( art. 115 de la LGT 2003 y 109 de la LGT 1963 ) y respecto del cual la legislación nunca ha establecido expresamente que su ejercicio esté sometido a plazo. El artículo 115 de la LGT 2003 califica a dicho poder de potestad. Estamos por tanto ante una potestad administrativa puesta al servicio de la Administración para poder liquidar un tributo pero que, salvo que la Ley diga otra cosa, es imprescriptible como todas las potestades administrativas. El artículo 115 de la LGT 2003 ( art. 109 LGT 196) no somete a plazo el ejercicio de las potestades de comprobación e investigación y el artículo 66 de la misma Ley tampoco las incluye dentro de los derechos de la Administración llamados a prescribir.

Esta tesis de que "lo que prescribe es el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la liquidación y a exigir el pago de las deudas liquidadas, no la actividad de comprobación, y que lo contrario sería como reconocer una especie de ultraactividad de la prescripción a ejercicios no afectados por ella", no es ni mucho menos ajena a la previa jurisprudencia de este Alto Tribunal, pudiendo encontrarla sustentada, por todas, en sentencia de 19 de enero de 2012 (recurso 3726/2009 F. de D. Sexto). No se puede, pues, excluir la posibilidad de que, dentro de las actuaciones de comprobación, puedan verificarse operaciones que integran el hecho imponible aun cuando tengan su origen en ejercicios fiscales ya prescritos.

Por las razones expuestas creemos que el derecho a comprobar e investigar no prescribe y que la Administración puede usar dichas facultades para liquidar periodos no prescritos, pudiendo para ello comprobar e investigar operaciones realizadas en periodos que sí lo están, pero que sigan produciendo efectos. Consecuentemente, con superación del criterio mantenido en la sentencia de 4 de julio de 2014 (casa. 581/2013 ), puede declararse en fraude de ley una operación realizada en ejercicio prescrito si fruto de dicha operación se producen efectos tributarios en ejercicios no prescritos.

Lo que se pretende es evitar que no se pueda actuar frente a la ilegalidad porque en un ejercicio prescrito la Administración no actuó frente a ella, pues ello equivaldría a consagrar en el ordenamiento tributario una suerte de principio de "igualdad fuera de la ley", "igualdad en la ilegalidad" o "igualdad contra la ley", proscrito por el Tribunal Constitucional en, entre otras, las siguientes sentencias 88/2003, de 19 de mayo y 181/2006, de 19 junio "

Esta doctrina se recuerda en la posterior sentencia de 26 de febrero de 2015 , cas. 4072/2013 , agregándose en ésta que la misma había sido recogida en otras sentencias como la de 14 de septiembre de 2011, rec.cas. 402/2008 , en la que se declara:

"El problema planteado es que si producida la prescripción del ejercicio 1995, dicha Administración puede o no ejercer funciones de investigación o comprobación sobre hechos económicos acaecidos en ese ejercicio, aunque ello solo sea para determinar hechos imposables que se producen en ejercicios posteriores y no prescritos".

Como consecuencia de estos planteamientos, el Tribunal Supremo estima el recurso de casación interpuesto por el Sr. Abogado del Estado en relación al problema que examinamos.

Desde esta perspectiva es claro que las tesis de la recurrente en este punto no pueden prosperar, pues han sido rechazadas por el Alto Tribunal en los términos expuestos.

La recurrente en su demanda, afirma conocer esta doctrina jurisprudencial, pero entiende que no es aplicable porque nos encontramos ante supuestos distintos. La generalidad con la que se pronuncia la segunda de las sentencias citadas anteriormente, es aplicable a las dos cuestiones enunciadas, regularizar un ejercicio, el 2004, en relación a unas bases imposables negativas procedentes de ejercicios prescritos e incremento de la base imponible del ejercicio 2004, como consecuencia de la regularización del ejercicio 2001, prescrito, en relación a la permuta de 7 fincas. Esta interpretación que sostenemos siguiendo la del Tribunal Supremo, no nos parece contraria al artículo 9.3 de la Constitución, en la medida en que se comprueban operaciones en cuanto producen efectos sobre ejercicios no prescritos por más que haya transcurrido un lapso temporal dilatado, pues tal operación sigue produciendo efectos tras dicho lapso, y son estos efectos, en ejercicios no prescritos, los que la Administración puede modificar.

#### **Cuarto.**

La última cuestión que debe examinarse es la relativa a la deducción por reinversión aplicada en los ejercicios de 2003 y 2004, respecto de la indemnización de 12.437.185,23 euros, percibida por la actora, como consecuencia de la resolución de un contrato de compraventa de cosa futura, tal como lo califica el recurrente.

La Administración niega el carácter de inmovilizado de dicha indemnización. Efectivamente, tras señalar que en los casos de contratos de arrendamiento en los que se hacía patente la pérdida de un derecho necesario para el desarrollo de la actividad empresarial que podía calificarse de inmovilizado, en el presente caso, se trata de la indemnización por la pérdida de un de un derecho de opción de compra.

Para centrar la controversia, debemos recordar que el Tribunal Supremo, como señala la Administración, ha reconocido el carácter de inmovilizado a un derecho de arrendamiento afecto a la actividad empresarial, cuando se resuelve antes o después del inicio de la ejecución del contrato.

También la compraventa de terrenos para la construcción de un centro comercial, ha sido objeto de análisis por el Tribunal Supremo, en su sentencia de fecha 4 de junio de 2015, RC 1513/2013, de la que debemos destacar los siguientes razonamientos por contener reflexiones de carácter general sobre la naturaleza del inmovilizado:

"2. La otra cuestión controvertida en el presente recurso se contrae a determinar si los inmuebles adquiridos por RED CARPA S.A. aportados a la entidad RIOPARQUE 2000 S.L. y en los que se iba a construir un centro comercial para su explotación por esta última entidad tienen la consideración, como postula el demandante, de inmovilizado material o, por el contrario, y como sostienen la Inspección y el TEAC, han de calificarse como existencias.

La cuestión resulta esencial a efectos de la aplicación del beneficio fiscal contenido en el artículo 36.ter de la Ley 43/1995 y 42 del Real Decreto Legislativo 4/2004, pues tales preceptos exigen, por lo que aquí interesa, que los elementos patrimoniales transmitidos, susceptibles de generar rentas que constituyan la base de la deducción prevista en los mismos, han de ser "los pertenecientes al inmovilizado material e inmaterial, que se hubiesen poseído al menos un año antes de la transmisión".

El disfrute de la deducción en la cuota íntegra exige el cumplimiento, de forma concurrente, de diversos requisitos, entre ellos, el relativo al objeto de la transmisión, que debe ser un elemento del inmovilizado. Las rentas a las que se refiere el precepto son, por tanto, 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.

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 el de "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. En idéntico sentido, 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.

Como conclusión, en los sucesivos regímenes evolutivos de esta materia, tanto si estamos en presencia de una exención por reinversión como si atendemos al sistema de diferimiento o 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.

En el supuesto de autos resultan incontrovertidos los siguientes datos (esenciales para la resolución del litigio): a) Los terrenos en cuestión han pertenecido a la sociedad recurrente (directamente o a través de RIOPARQUE 2000 S.L.) desde 1999; b) Siempre fueron contabilizados como "inmovilizado"; c) Su destino fue siempre su explotación en régimen de alquiler una vez construido el centro comercial proyectado e inicialmente viable a tenor de la normativa urbanística vigente cuando se constituyó la sociedad RIOPARQUE 2000 S.L.; d) Mientras los citados terrenos permanecieron en el patrimonio de la actora, los mismos generaron ingresos a la misma a través de los contratos de arrendamiento o de reserva de alquiler suscritos con diversos operadores comerciales del sector del ocio; e) En tal período se efectuaron actividades preparatorias encaminadas a la construcción de un centro comercial que, después, sería explotado bajo el régimen de arrendamiento; f) Dicha construcción (y, por tanto, la explotación prevista) no pudo ser efectuada como consecuencia de la normativa legal urbanística aprobada por la Comunidad Autónoma de Madrid.

Si resulta imprescindible para gozar del beneficio una afectación real y directa a la actividad empresarial tanto en los bienes transmitidos cuya ganancia o plusvalía determina la deducción, a condición de reinversión, como en los elementos patrimoniales objeto de la reinversión, resulta evidente -en el caso de autos- la

conurrencia en los terrenos en cuestión de dicha afectación, así como su carácter real y directo, habida cuenta que se ha constatado que el destino proyectado de las parcelas (desde su incorporación al patrimonio de la sociedad) era su mantenimiento con carácter duradero para su explotación en régimen de arrendamiento, que sobre ellas se desarrollaron diversas actuaciones (proyectos de arquitectura, trámites administrativos, realización de obras, suscripción de contratos de arrendamiento o de reserva de los mismos) y que aquel destino previsto no pudo llegar a buen fin por una modificación legal producida en el año 2002, sin que, por último, la enajenación de los terrenos en los años 2003 y 2004 enerve las consideraciones anteriores ni, por supuesto, transforme la calificación contable y fiscal de unos elementos claramente afectos a la actividad empresarial desde que fueron poseídos por la entidad.

Debe, pues, estimarse el recurso, con la consiguiente anulación de las resoluciones recurridas, al resultar procedente el beneficio fiscal (deducción por reinversión) previsto en el artículo 36.ter de la LIS 43/1995 y 42 del Real Decreto Legislativo 4/2004 ."

Ahora bien, la recurrente afirma que nos encontramos ante un contrato perfecto de compraventa de cosa futura (locales de ocio y superficies en un centro comercial que se construirá) y que, por ello, la indemnización por la resolución del contrato es la compensación por la pérdida de un elemento patrimonial del inmovilizado, constituido por el derecho a la adquisición de unos inmuebles. El Tribunal Supremo ha señalado la diferencia entre el contrato de compraventa de cosa futura y otras figuras afines y la opción de compra a efectos de su calificación como elemento patrimonial del inmovilizado, en su sentencia de 27 de junio de 2014, RC 589/2012 :

"Sentado lo anterior, procede rechazar el presunto error de la Audiencia Nacional al que alude la recurrente.

La opción de compra implica la posibilidad de ejercitar un derecho que se deja al arbitrio de una de las partes en un contrato.

Por tanto, se trata de un contrato, en el que el optante tiene la potestad de efectuar o no un contrato de compra-venta, que vincula a la otra parte del contrato, llamada promitente o concedente, por la sola voluntad del optante.

Por supuesto, deberá cumplir todos y cada uno de los pactos y condiciones establecidos en el contrato de opción, como son el plazo, el precio, y la situación jurídica y registral. De esta forma, podemos catalogarlo, siguiendo la jurisprudencia de la Sala Primera, como un contrato sui generis o atípico, pero en la actualidad de uso frecuente y extendido en las operaciones inmobiliarias, que tiende a asegurar posibles adquisiciones de fincas si se dan las circunstancias técnicas y jurídicas previstas.

No cabe duda, pues, que la opción de compra constituye un verdadero contrato, que se perfecciona con la concurrencia de consentimiento del cedente y del optante sobre la concesión de la opción.

Es un contrato plenamente configurado, cuyo contenido no puede ser modificado ni alterado unilateralmente por una de las partes, siendo los elementos fundamentales o principales de la opción de compra, los siguientes, como:

- Concesión al optante del derecho a elegir la compra unilateralmente.
- Determinación del precio de la futura compra.
- Plazo para el ejercicio de la opción.

Por otra parte, son elementos accesorios en los contratos de opción de compra:

- El pago de una prima y en caso afirmativo si será imputable al precio si se ejercita la opción.
- La inscripción en el Registro de la Propiedad del contrato.
- Determinación de prórroga, en su caso.
- Forma de satisfacer el precio.
- Fijación de gastos y los demás aspectos no principales.
- Consignar si la opción podrá cederse a un tercero.

En cuanto a la diferenciación del contrato de opción de compra de otras figuras semejantes, hay que significar que la opción de compra no puede ser catalogada como un precontrato, ya que éste necesita para su perfección el futuro consentimiento de ambas partes contratantes que no puede ser sustituido judicialmente de manera alguna. La opción es un contrato perfecto en sí mismo en el que está perfectamente dibujada la compraventa futura.

Tampoco se puede equiparar con la promesa de compraventa del artículo 1451 del Código Civil , precepto que se dice infringido en el recurso, porque la causa de aquella es siempre bilateral, una parte debe comprar y otra vender, siendo además este contrato de carácter oneroso, como deriva del artículo 1274 del referido Código , a diferencia de la opción de compra que es siempre de carácter unilateral, ya que el derecho que avala es siempre unilateral, depende siempre única y exclusivamente del optante, a la sazón del comprador.

Además, en el contrato de opción de compra, sólo el vendedor debe cumplir los términos del contrato a solicitud del optante, extremo que no se da en la promesa de venta, en la que cada parte debe asumir y cumplir sus respectivas obligaciones bilaterales. También debe tenerse en cuenta que la opción de compra concede el derecho a comprar o no los bienes, mientras que la promesa de venta únicamente concede el derecho de compra.

Por otra parte, el incumplimiento de la promesa de venta origina una posible indemnización por daños y perjuicios. Sin embargo, el que el optante no ejercite el derecho de opción de compra no supone incumplimiento alguno, es una facultad que ostenta el optante.

En estos términos se pronuncia la sentencia recurrida en su Fundamento de Derecho Quinto, razonamientos que, por ello, se reputan ajustados a derecho."

Veamos la naturaleza del negocio jurídico que nos ocupa, teniendo en cuenta los pronunciamientos jurisprudenciales anteriores.

En el Anexo 22 del expediente administrativo, se contiene un documento, de fecha 22 de noviembre de 2000, titulado "Compromiso de compra y venta", en el que se determina el objeto del compromiso, locales de ocio y superficie comercial en el futuro centro comercial y el precio, 200.000 pts/m<sup>2</sup> para los locales y 400.000 pts/m<sup>2</sup> por la superficie en el centro comercial, así como la forma de pago. Este compromiso de compraventa, cuya subrogación posterior a favor del recurrente se encuentra en el origen del presente recurso, responde a lo dispuesto en el artículo 1451 del Código Civil, y debe tenerse por un contrato de compraventa de cosa futura como afirma el recurrente, y no como una opción de compra que es la tesis de la Administración.

Ahora bien, en el mismo documento y en su cláusula sexta, se especifica "condición de previo cumplimiento para la compraventa y su formalización 6.1 La compraventa de los LOCALES DE OCIO y de la SUPERFICIE DE GALERÍA COMERCIAL referidas en la estipulación primera queda sujeta al cumplimiento previo de las siguientes condiciones, sin el cual no tendrá lugar el negocio jurídico: 1.- Que GLAU resulte definitivamente adjudicataria de la parcela 5.4 del Proyecto de Compensación con las características de uso comercial que actualmente tiene atribuidas... 2.- Que la escritura de Obra Nueva y División Horizontal del GCC resulte inscrita en el Registro de la Propiedad...."

Dados los términos de la estipulación y la naturaleza de la misma, nos encontramos ante condiciones suspensivas del contrato, pues se hace depender la eficacia del negocio jurídico del cumplimiento de las condiciones.

Y, así las cosas, debemos recordar la dicción del artículo 1114 del Código Civil, que determina "En las obligaciones condicionales la adquisición de los derechos, así como la resolución o pérdida de los ya adquiridos, dependerán del acontecimiento que constituya la condición."

Quiere ello decir que, en tanto se cumplan las condiciones suspensivas pactadas, no puede entenderse adquirido ningún derecho para las partes.

Corporación Inversora de Parques S.A., cedió a la recurrente, el 21 de diciembre de 2001, su posición contractual de compradora en el compromiso de compra y venta anteriormente descrito.

En el Anexo 23 del expediente administrativo, consta acuerdo entre GLAU y la recurrente, de 18 de junio de 2003, por el que se constata el incumplimiento de la condición suspensiva relativa a la adjudicación de la parcela 5.4 para la construcción de un Centro Comercial (condición suspensiva incluida también en el documento modificativo de 8 de julio de 2002), se cancelan las obligaciones y derechos de las partes y se activan las consecuencias pactadas para el caso de que se incumpliesen las condiciones, entre ellas la indemnización que la recurrente considera le da derecho al diferimiento por reinversión.

Para que la enajenación de un elemento del activo de derecho al diferimiento por reinversión, es necesario, entre otras circunstancias, que el elemento se encuentre en el patrimonio de quien pretende beneficiarse del diferimiento y que se encuentre afecto de manera duradera a la actividad empresarial.

De lo expuesto anteriormente se deduce con facilidad, que el recurrente no había adquirido el derecho a la titularidad, mediante compra, de espacios en un inmueble que posteriormente habría de construirse, porque el contrato de compraventa, que, mediante la traditio transmite la propiedad del inmueble al adquirente, se encontraba sujeto a una condición suspensiva que resultó incumplida, por lo que el derecho a adquirir el espacio en el inmueble en construcción, nunca entró en el patrimonio del recurrente, conforme al artículo 1114 del CC. El acuerdo de compra y venta nunca alcanzó eficacia, y los efectos indemnizatorios derivan de los acuerdos de las partes, no de la compensación por la pérdida de un derecho ya adquirido.

No se trata, como sostiene la actora en su demanda, de la pérdida de un derecho a adquirir un inmueble como consecuencia de un contrato de compraventa de cosa futura, pues el contrato nunca generó el derecho a favor del recurrente, al incumplirse la condición suspensiva al que estaba sometido y de la que dependía su eficacia.

No existió pues transmisión de un elemento patrimonial de la actora, por lo que no puede reconocerse el derecho al beneficio fiscal.

#### **Quinto.**

Procede imposición de costas a la recurrente, conforme a los criterios contenidos en el artículo 139.1 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, toda vez que la presente sentencia es desestimatoria.

VISTOS los preceptos citados y demás de general y pertinente aplicación, en nombre de su Majestad el Rey y por el poder que nos otorga la Constitución:

### **FALLAMOS**

Que desestimando el recurso contencioso administrativo interpuesto por Galería de Parques Reunidos, S.L. , y en su nombre y representación la Procuradora Sra. D<sup>a</sup> Ana Rayón Castilla, frente a la Administración del Estado , dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 28 de noviembre de 2013 , debemos declarar y declaramos ser ajustada a Derecho la Resolución impugnada, y en consecuencia, debemos confirmarla y la confirmamos y, con ella, los actos de los que trae causa y que por la misma fueron confirmados, con imposición de costas a la recurrente.

Así por ésta nuestra sentencia, que se notificará haciendo constar que contra la misma cabe recurso de casación, siguiendo las indicaciones prescritas en el artículo 248 de la Ley Orgánica 6/1985 , y testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales junto con el expediente, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

**PUBLICACIÓN.** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por la Ilma. Sra. Magistrada Ponente de la misma, estando celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional.

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.