

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

Referencia: NFJ063789

**AUDIENCIA NACIONAL***Sentencia 295/2016, de 16 de junio de 2016**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 252/2014***SUMARIO:**

**IS. Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios inmovilizado/existencias. Arrendamiento de inmuebles.** El elemento transmitido ha de estar afecto a la actividad económica. En este caso, los inmuebles no se habían ofertado en arrendamiento. Los contratos celebrados en años posteriores no implican la afectación en el año examinado.

**Procedimiento de inspección. Actuaciones de comprobación. Comprobación íntegra. Valoración de inmueble. Revalorización contable voluntaria.** La Inspección regularizó la base imponible al no admitir las revalorizaciones contables voluntarias que se efectuaron en años anteriores. Procede la regularización íntegra en lo que beneficia y perjudica al sujeto pasivo. En los ejercicios no prescritos no procede exigir que se acuda al procedimiento de revisión de autoliquidaciones. En los prescritos, la posibilidad de su comprobación supone que se regularice en la medida que afecte a la determinación de bases imponibles negativas que se apliquen en el ejercicio comprobado.

**PRECEPTOS:**

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

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

Orden 28 de diciembre de 1994 (Normas adaptación PGC a empresas inmobiliarias), Norma 3.ª.

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

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

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000252 / 2014

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 03022/2014

Demandante: GESTORA INMOBILIARIA MADRID S.A.

Procurador: Dº RODRIGO PASCUAL PEÑA

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilma. Sra.: Dª. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

**SENTENCIA**

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 dieciseis de junio de dos mil dieciséis.

Visto el recurso contencioso administrativo que ante la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha promovido Gestora Inmobiliaria Madrid S.A. , y en su nombre y representación el Procurador Sr. D<sup>o</sup> Rodrigo Pascual Peña, frente a la Administración del Estado , dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 6 de febrero de 2014 , relativa a Impuesto de Sociedades ejercicio 2005, siendo la cuantía del presente recurso de 431.964,31 euros, inferior a 600.000 euros.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

#### **Primero.**

Se interpone recurso contencioso administrativo promovido por Gestora Inmobiliaria Madrid S.A., y en su nombre y representación el Procurador Sr. D<sup>o</sup> Rodrigo Pascual Peña, frente a la Administración del Estado, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 6 de febrero de 2014, solicitando a la Sala, que dicte sentencia por la que se estime el recurso, anulando la Resolución impugnada así como los actos de los que trae causa.

#### **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 dos de junio 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 6 de febrero de 2014, que desestima la reclamación interpuesta por la hoy actora relativa a Impuesto de Sociedades ejercicio 2005.

Las cuestiones controvertidas en la forma descrita en la demanda, son: a) procedencia de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios aplicada en el ejercicio de 2005, b) corrección de las bases impositivas negativas de los ejercicios 2004, 2003 y 1997 y 1994, al no ser admitida la revalorización de los inmuebles y en cuanto tengan incidencia en el ejercicio de 2005.

Respecto de la deducción por reinversión, la controversia se centra en determinar si los inmuebles adquiridos en el ejercicio 2005 en los que se materializa dicha reinversión, pueden ser considerados inmovilizado material afecto a actividades económicas. Los inmuebles se encuentran situados en el edificio denominado "El Embrujo Banús", en El Rodeo, término municipal de Marbella, Málaga, y consisten en dos viviendas, dos trasteros y cuatro participaciones indivisas de un local destinado a garaje y trastero que da derecho al uso y disfrute de cuatro plazas de aparcamiento.

La segunda cuestión discutida es la relativa al efecto de la no admisión de la revalorización contable efectuada por la hoy recurrente a efectos de determinar la renta generada por la transmisión de inmuebles.

## **Segundo.**

Veamos las cuestiones relativas a la reinversión.

Como hemos señalado, la Administración Tributaria no aceptó la calificación de los inmuebles adquiridos como inmovilizado afecto a la actividad económica de la empresa, rechazando la deducción por reinversión.

El artículo 42 del Real Decreto Legislativo 4/2004, establece:

### "1. Deducción en la cuota íntegra.

Se deducirá de la cuota íntegra el 20 por ciento de las rentas positivas obtenidas en la transmisión onerosa de los elementos patrimoniales detallados en el apartado siguiente integradas en la base imponible sometida al tipo general de gravamen o a la escala prevista en el artículo 114 de esta ley, a condición de reinversión, en los términos y requisitos de este artículo.

Esta deducción será del 10 por ciento, del cinco por ciento o del 25 por ciento cuando la base imponible tribute a los tipos del 25 por ciento, del 20 por ciento o del 40 por ciento, respectivamente.

Se entenderá que se cumple la condición de reinversión si el importe obtenido en la transmisión onerosa se reinvierte en los elementos patrimoniales a que se refiere el apartado 3 de este artículo y la renta procede de los elementos patrimoniales enumerados en el apartado 2 de este artículo.

No se aplicará a esta deducción el límite a que se refiere el último párrafo del apartado 1 del artículo 44 de esta ley. A efectos del cálculo de dicho límite no se computará esta deducción.

### 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) Valores representativos de la participación en el capital o en fondos propios de toda clase de entidades que otorguen una participación no inferior al cinco por ciento sobre su capital social, y que se hubieran poseído, al menos, con un año de antelación a la fecha de transmisión.

No se entenderán comprendidos en este párrafo b) los valores que no otorguen una participación en el capital social.

A los efectos de calcular el tiempo de posesión, se entenderá que los valores transmitidos han sido los más antiguos. El cómputo de la participación transmitida se referirá al período impositivo.

### 3. Elementos patrimoniales objeto de la reinversión.

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

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

b) Los valores representativos de la participación en el capital o en fondos propios de toda clase de entidades que otorguen una participación no inferior al cinco por ciento sobre el capital social de aquéllos.

No se entenderán comprendidos en este párrafo b) los valores que no otorguen una participación en el capital social y los representativos de la participación en el capital social o en los fondos propios de entidades residentes en países o territorios calificados reglamentariamente como paraíso fiscal. (...)"

La cuestión relativa a la calificación del inmueble como inmovilizado o existencias es esencial para la aplicación del tratamiento fiscal previsto en el artículo 42 del Real Decreto Legislativo 4/2004 .

El artículo 184 del Real Decreto Legislativo 1564/1989 establece:

"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..."

La nota esencial del activo inmovilizado radica en que constituyen elementos del patrimonio destinados a servir de forma duradera en la actividad de la Sociedad.

La sentencia del Tribunal Supremo de 28 de febrero de 2013, recurso 2220/2010 , afirma que

"...debemos tener en cuenta que existe unanimidad en considerar que el "inmovilizado" de una sociedad lo constituye el conjunto de activos afectados de manera duradera y con vocación de permanencia a las actividades empresariales de la misma, a fin de poder ser utilizados en la actividad económica mediante la producción de bienes y servicios, fuente de la generación de rendimientos.

Por el contrario, "existencias", son el conjunto de activos adquiridos con la finalidad de ser vendidos...

Por otra parte, la Orden de 28 de diciembre de 1994, por la que se aprobaron las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad de 1990, a las empresas inmobiliarias, indica que el "inmovilizado" comprende "los elementos del patrimonio destinados a servir de forma duradera en la actividad de la empresa", añadiendo en la Quinta Parte, "Normas de valoración" (Norma 3ª, apartado c) ) que " Los terrenos, solares, 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 previsiones por depreciación"...

En fin, el registro contable no puede otorgar la calificación de "inmovilizado", porque 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 (recurso de casación 3588/2010 F.J. Tercero), 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"."

En el mismo sentido la sentencia del Alto Tribunal de 27 de noviembre de 2012, recurso 1137/2010 declara:

"Luego ni siquiera la contabilización inicial como inmovilizado de un terreno, solar o edificación veda considerarlos existencias cuando se destinen a la venta, pues sólo lo impide que hayan sido objeto de explotación. Y ha de entenderse de explotación duradera, pues así se desprende, tanto del artículo 184 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas de 1989 , «Adscripción de los elementos patrimoniales en el activo», en cuyo apartado 1, se decía que la adscripción de los elementos del patrimonio al activo inmovilizado o al circulante debía determinarse en función de la afectación de dichos elementos, y su apartado 2, que el activo inmovilizado comprendía los elementos del patrimonio destinados a servir de forma duradera en la actividad de la sociedad. Al mismo desenlace llevaba el Plan General de Contabilidad de 1990, cuando en su tercera parte, «Definiciones y relaciones contables», detallaba el contenido del Grupo 2. Inmovilizado: «Comprende los elementos del patrimonio destinados a servir de forma duradera en la actividad de la empresa». Todas estas normas contradicen la pretendida calificación automática como inmovilizado de los bienes inmuebles, que con base en determinados preceptos del Código Civil y TRLSA señala la recurrente...

Corroborado por esta Sala en el anterior fundamento esa calificación como existencia, procede también la desestimación del presente, pues el carácter de inmovilizado del bien se impone en el mencionado art. 21 de la Ley 43/1995 , también para la corrección monetaria"

Tanto de la regulación legal como de la interpretación jurisprudencial, resulta que lo que caracteriza a un activo inmobiliario del inmovilizado es la afectación duradera y con vocación de permanencia a las actividades empresariales, mientras que las existencias son activos adquiridos con la voluntad de ser vendidos.

La sentencia del Tribunal Supremo de 26 de septiembre de 2011, RC 3179/2009, señala:

"Se ha de dejar sentado, por lo tanto, que los edificios que una empresa inmobiliaria destine al arrendamiento o al uso propio no pueden ser considerados inmovilizado material si tal afectación es temporal o accidental, pues en todo caso ha de ser duradera. No otro sentido tiene la norma 5ª de elaboración de las cuentas anuales, letra r), del plan contable sectorial de empresas inmobiliarias, que no puede recibir una exégesis que contravenga lo dispuesto en el Plan General de Contabilidad y en el texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades anónimas. Igual entendimiento y por idéntica razón ha de otorgarse a la norma 6ª de elaboración de las cuentas anuales, letra i), y a la norma de valoración 3ª, particular del inmovilizado material, letra c), debiendo estimarse que, en efecto, un inmueble no puede calificarse como existencia si se explota de forma duradera, pero cabe que reciba tal consideración cuando su utilización en el giro empresarial sea accidental o temporal.

Las mencionadas normas sectoriales no pueden recibir, pues, una interpretación distinta, como la que pretende la compañía recurrente. Deben ser entendidas a la luz del artículo 21 de la Ley 43/1995, precepto tributario que contemplaba un beneficio fiscal y al que, por ende, no cabe otorgar un alcance extensivo; al contrario, ha de ser objeto de una interpretación estricta, pues así lo exige el artículo 23.3 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (BOE de 31 de diciembre), en su redacción aplicable *ratione temporis*.

Se ha de reparar, además, en la diversa finalidad de las normas contables y de las tributarias. No es lo mismo ofrecer una imagen fiel de la situación económica y patrimonial de una empresa que determinar la capacidad económica que debe ser gravada, de aquella que manifiesta la empresa por las rentas obtenidas en un ejercicio económico.

En definitiva, el bloque normativo aplicable al caso debatido exigía para la operatividad del beneficio fiscal discutido que el inmueble por cuya enajenación se obtuvieron las rentas que habrían de gozar del mismo formase parte del inmovilizado material, condición que requería su permanente destino a la actividad empresarial de la compañía."

De ello resulta que la utilización del bien transmitido, ha de haber sido relevante a la actividad de la sociedad, la naturaleza del bien, como inmovilizado o existencias, se determina por la funcionalidad del mismo en el desarrollo de la actividad de la empresa, debe servir de forma duradera en la actividad de la Sociedad, lo que implica una funcionalidad relevante en la actividad y la extensión en el tiempo de la utilización. La finalidad de la norma nos lleva a esta conclusión, pues se persigue incentivar fiscalmente la sustitución de bienes afectos a la actividad empresarial por otros que también se afecten, esto es, bienes cuya utilización sea relevante a la actividad de la entidad.

La afectación es el acto de una persona física o jurídica por el que decide destinar un bien del que es titular, a una actividad (empresa o profesión), como factor o medio de producción, en uso del derecho a su libre organización. Hablar, pues, de afectación supone, en el contexto de la LIRPF (a la que se remite el propio TRLIS) afectación a una actividad, y esta afectación no se ha producido en el presente caso, pues la utilización de que fue objeto la finca no era relevante en la actividad de la empresa.

El concepto de afectación, como se desprende de lo antes expuesto, es objetivo, contempla la situación real del bien, siendo irrelevante la intención del titular, pues el incentivo fiscal persigue facilitar la sustitución de bienes afectos a la actividad de la sociedad, por otros que también resultaran afectos, y ello no se produce cuando el bien transmitido o adquirido no se encuentre afecto, sea por el motivo que sea.

En el presente caso se encuentra acreditado que a finales del ejercicio 2006, los inmuebles que nos ocupan no se habían ofertado en arrendamiento. Consta documental unida a autos de la que resulta: a) que a partir de 31 de diciembre de 2005 se encargó a una inmobiliaria el arrendamiento de los inmuebles que nos ocupan, si bien hasta el 31 de diciembre de 2006 no se había conseguido alquilar dichos inmuebles, retirándose el encargo a principios de 2007; b) el encargo a otra inmobiliaria desde el 2 de enero de 2007 del alquiler de los inmuebles, si bien tampoco fructificaron las gestiones realizadas al efecto, c) un nuevo encargo, también si éxito, a otra inmobiliaria, desde mayo de 2007, para el alquiler de los inmuebles; d) contratos de arrendamiento de los inmuebles de 1 de marzo de 2011 y 21 de marzo de 2011.

En primer lugar, las manifestaciones realizadas por las inmobiliarias omiten señalar las gestiones realizadas para el alquiler y concretar las causas que impidieron alquilar los inmuebles, por lo que, de dicha documental, no podemos concluir la firme voluntad de destinar los inmuebles a alquiler. En segundo lugar, los contratos celebrados en 2011 implican la afectación de los inmuebles a la actividad de la empresa en dicho año, pero no en ejercicios anteriores.

Debemos desestimar el recurso en este punto, pues los inmuebles en los que se materializa la reinversión no tienen carácter de inmovilizado.

**Tercero.**

La segunda cuestión controvertida es la relativa a los efectos de la inadmisión por parte de la Administración Tributaria de la revalorización contable voluntaria de los inmuebles enajenados en 2005. El problema deriva de que, en la regulación de la Ley 61/1978, las revalorizaciones contables voluntarias estaban sometidas a tributación, no así bajo la vigencia de la Ley 43/1995, que en su artículo 15 determina que el importe de las revalorizaciones no se incluye en la base imponible y, por ello, las revalorizaciones efectuadas en 1997, 2003 y 2004, ahora no admitidas, implicaron una mayor tributación.

Respecto del ejercicio 2004, al no estar prescrito, considera la actora, que no existe inconveniente en regularizarlo. Respecto de los ejercicios de 1997 y 2003, aun estando prescritos, considera la recurrente que, en la medida en que la eliminación de la revalorización genere bases impositivas negativas compensables en 2005, deben también regularizarse.

Ciertamente, con reiteración ha declarado la jurisprudencia que la regularización ha de ser íntegra en lo que afecta y perjudica al sujeto pasivo. Si se admite la comprobación de ejercicios prescritos a efectos de regularizar sus efectos sobre ejercicios no prescritos, como viene admitiendo la jurisprudencia, es inevitable admitir también, que ello ha de realizarse tanto en lo que perjudique como beneficie al sujeto pasivo. En cuanto al ejercicio no prescrito no procede exigir al recurrente que acuda al procedimiento de revisión de autoliquidaciones, pues la comprobación y regularización efectuada por la Administración afecta a este ejercicio en la medida en que no se admite la revalorización de los inmuebles, lo que implica, como hemos señalado, la necesidad de la íntegra regularización de la situación tributaria del sujeto pasivo.

Desde el momento en que la Administración ha regularizado las magnitudes relativas a las revalorizaciones contables de los inmuebles, debe proceder a regularizar todos sus efectos, incluida la incidencia sobre posibles bases impositivas negativas aplicables en el ejercicio de 2005. Y esta obligación de íntegra regularización, que es lo que se pide en la demanda respecto de esta cuestión, debe ser acogida.

Actuar de otro modo, como señala la actora, implicaría un doble gravamen sobre el valor de los inmuebles en la parte objeto de revalorización.

De lo expuesto resulta la estimación parcial del recurso.

**Cuarto.**

No procede imposición especial de costas, 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 estimatoria parcial, debiendo abonar cada parte las causadas a su instancia y las comunes por mitad.

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

**FALLAMOS**

Que estimando parcialmente el recurso contencioso administrativo interpuesto por Gestora Inmobiliaria Madrid S.A. , y en su nombre y representación el Procurador Sr. D<sup>o</sup> Rodrigo Pascual Peña, frente a la Administración del Estado , dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 6 de febrero de 2014 , debemos declarar y declaramos no ser ajustada a Derecho la Resolución impugnada en cuanto no se ha procedido a la íntegra regularización respecto de la inadmisión de la revalorización contable de los inmuebles en relación a su efecto sobre el ejercicio de 2005, y en consecuencia debemos anularla y la anulamos en tal extremo , ordenando a la Administración Tributaria que proceda a la íntegra regularización de la situación tributaria del sujeto pasivo respecto al valor aceptado de los inmuebles enajenados en cuanto incida sobre el ejercicio 2005, confirmando la Resolución impugnada en sus restantes pronunciamientos, sin imposición especial de costas debiendo abonar cada parte las causadas a su instancia y las comunes por mitad.

Así por ésta nuestra sentencia, que se notificará haciendo constar que contra la misma no 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.