

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ064540

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 6 de octubre de 2016

Vocalía 2.^a

R.G. 1793/2014

SUMARIO:

IS. Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios. Inmovilizado/existencias. Terreno para nave industrial. Entidad dedicada a una actividad industrial que adquirió un terreno cuyo destino era la construcción de una nave para uso propio, la registró como inmovilizado y al cabo de los años la transmite. Además, la entidad alega que el terreno se dedicó al tratamiento de chatarra y aparcamiento de vehículos. El TEAR estimó la reclamación de la entidad y consideró que al no tratarse de entidad dedicada a la promoción inmobiliaria, su consideración como inmovilizado y la aplicación de la deducción era correcta. Sin embargo, teniendo en cuenta que no ha habido afectación a la actividad, que la única renta fue la de su transmisión, que la utilización como aparcamiento es irrelevante y que no se ha demostrado la supuesta imposibilidad de la construcción de la nave. El Tribunal considera que ni la intención ni la permanencia en el patrimonio, ni la clasificación contable son criterios delimitadores de la calificación por lo que deniega la aplicación de la deducción y de la corrección monetaria.

PRECEPTOS:

Ley 43/1995 (Ley IS), arts. 15, 21 y 36 ter.
RDLeg. 1564/1989 (TRLSA), art. 84.

En la Villa de Madrid, a la fecha indicada, el Tribunal Económico-Administrativo Central, reunido en Sala, ha visto el recurso de alzada interpuesto por el **DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, con domicilio a efectos de notificaciones en C/ Infanta Mercedes nº 37, 28020-Madrid, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de fecha 13-06-2013 recaída en la reclamación nº 08/10983/09 interpuesta por la SOCIEDAD A, relativa a Acuerdo de liquidación por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2003.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

Con fecha 17-09-2009 dictó la Dependencia Regional de Inspección Acuerdo de liquidación respecto del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2003, derivado del acta de disconformidad incoada en el seno del procedimiento iniciado respecto a la SOCIEDAD A, notificándose dicho Acuerdo al obligado tributario con fecha 18-09-2009 y habiéndose iniciado las actuaciones de comprobación e investigación con fecha 04-03-2008.

Los importes comprobados por la Inspección en el Acuerdo de liquidación que aquí nos ocupa, fueron los siguientes:

CUOTA	INTERÉS	DEUDA
149.417,16 €	43.918,42 €	193.335,58 €

En cuanto a la actividad efectiva desarrollada por la SOCIEDAD A., la misma se encontraba clasificada en el epígrafe 314.1 "FABRICACIÓN DE ARTÍCULOS DE CARPINTERÍA METÁLICA" del IAE, consistiendo su objeto social según el artículo 2 de sus Estatutos Sociales en:

“La manipulación de vidrio plano, la venta del mismo y su comercialización, así como la venta, fabricación y distribución de carpintería metálica.”

Segundo.

Los hechos que motivaron las regularizaciones practicadas por la Inspección fueron, descritos de manera sucinta, los que a continuación se indican:

- Con fecha 05-05-2003 transmitió el obligado tributario a la SOCIEDAD B un terreno adquirido por SOCIEDAD A el 26-04-1989. El precio de la transmisión fue de 1.141.923,00 €.

En relación con esta operación declaró el contribuyente un beneficio por enajenación de inmovilizado de 877.194,64 € coincidente con el beneficio contable, asimismo realizó un ajuste negativo al resultado contable por importe de 69.364,79 € en concepto de corrección de la depreciación monetaria y aplicó una deducción por reinversión de beneficios extraordinarios de 68.041,66 € correspondiente al 20% de 340.208,30 €.

- Como reinversión, el obligado tributario aportó los siguientes justificantes de adquisición de elementos patrimoniales por un importe de 445.842,48 €:

- Escritura de fecha 09-12-2003 de adquisición de un edificio por importe de 277.000,00 €. El representante manifestó que este inmueble estaba siendo utilizado como taller y almacén en la actividad de fabricación desarrollada por la sociedad.

- Varias facturas de compra de maquinaria realizadas en diciembre de 2003 que ascendían a 130.642,48 €.

- Una factura de fecha 28-12-2003 por obras de reforma en el local comercial por importe de 38.200,00 €.

- A juicio de la Inspección, el terreno transmitido no estuvo afecto de manera duradera a la actividad de la empresa, ni como uso propio ni explotándolo en arrendamiento, debiéndose considerar como existencia y no como inmovilizado, incumpléndose así uno de los requisitos exigidos por los artículos 15.11 y 36.ter de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), no procediendo aplicar la corrección monetaria ni la deducción por reinversión.

- Por otra parte, comprobó la Inspección que el terreno en cuestión había sido objeto de revalorizaciones por unos importes de 51.086,03 € en el año 2001 y de 82.000,00 € en el año 2002, que fueron declarados como ingresos extraordinarios en el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2001 y 2002. Dichas revalorizaciones fueron efectuadas de forma voluntaria por lo que, de acuerdo con el artículo 15.1.2º párrafo de la LIS: (*“El importe de las revalorizaciones contables no se integrará en la base imponible, excepto cuando se lleven a cabo en virtud de normas legales o reglamentarias que obliguen a incluir su importe en el resultado contable. El importe de la revalorización no integrada en la base imponible no determinará un mayor valor, a efectos fiscales, de los elementos revalorizados”*), no podrían ser consideradas como mayor valor de adquisición del inmueble. El terreno también fue objeto de una revalorización no acreditada de 30.050,60 €.

En consecuencia, fijó la Inspección el valor de adquisición del terreno transmitido en 55.335,17 €, según el siguiente detalle:

Coste histórico de adquisición contabilizado	218.471,80
Revalorización 2001, no admitida	51.086,03
Revalorización 2002, no admitida	82.000,00
Revalorización no acreditada	30.050,60
Coste admitido	55.335,17

En la regularización se tomó en consideración este valor de adquisición del terreno transmitido (este punto no fue discutido).

Tercero.

Disconforme el interesado con el Acuerdo de liquidación interpuso contra el mismo ante el TEAR la reclamación económico administrativa nº 08/10983/09 con fecha 16-10-2009.

Cuarto.

Con fecha 13-06-2013, notificada al interesado el 04-07-2013 y al Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria el 10-07-2013, dictó el TEAR resolución disponiendo lo siguiente:

"4. La Inspección ha basado su rechazo a la aplicación de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios y de la depreciación monetaria en la consideración de que, contra lo que había contabilizado y declarado la actora, el inmueble transmitido tenía la condición de existencia, y no de inmovilizado.

...

5. En el supuesto que se analiza, en primer lugar, conviene precisar que el objeto social y la actividad efectiva de la interesada está relacionado con fabricación y distribución de carpintería metálica, es decir, no se trata de una empresa dedicada a la promoción inmobiliaria, de manera que no resultan aplicables 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 (la Inspección tampoco hace referencia a las mismas).

Según manifestó la entidad, adquirió el terreno en cuestión en el año 1989 con objeto de construir una nave industrial para desarrollar su actividad, circunstancia que acreditó ante la Inspección mediante la aportación de un presupuesto emitido por la empresa XX SA el 26.6.90 (documento nº 22 del expediente). En concreto, manifestó: "la no afectación real lo fue debido a que no se pudo iniciar la construcción de una nave industrial para la empresa y su actividad, pero que la intención de SOCIEDAD A fue siempre de construcción de nave industrial para su propio uso, ni tan siquiera con intención de arrendamiento, y mucho menos, cuando adquirió el terreno, el de venderlo para viviendas".

La Inspección califica el terreno transmitido como existencias, al considerar que no ha sido afectado de manera duradera a la actividad de la empresa, bien sea como uso propio o explotándolo en arrendamiento, y que la única renta que ha generado ha sido la derivada de su transmisión.

Tal como consta en las actuaciones, dicho elemento patrimonial se contabilizó en la cuenta de terrenos correspondiente al inmovilizado, dando de baja la cuenta en el momento de la transmisión, ya que el objeto de la sociedad no fue la adquisición del terreno para su venta, sino que desde el inicio se consideró como parte integrante de su inmovilizado.

En definitiva, en el caso que nos ocupa, debemos partir de la contabilización efectuada por la entidad, puesto que se trata de una entidad que no se dedica a la promoción inmobiliaria y que la finca adquirida iba a destinarse a servir en la actividad de la sociedad mediante la construcción de una nave industrial, ya que la calificación de un inmueble, terreno o construcción, como inmovilizado depende de su destino económico, por lo que parece adecuada dicha contabilización.

Ahora bien, como ya se ha dicho, no se trata de empresa inmobiliaria, y pareciendo lógico que el uso que se pretendía dar a la finca adquirida era la ubicación de una nave industrial para el desarrollo de su propia actividad, no pudiendo entenderse desvirtuada por parte de la Inspección, a través de su actividad probatoria, la calificación de inmovilizado de la misma, procede la aplicación de la deducción por reinversión y la corrección monetaria en la forma que se detalla en el siguiente fundamento jurídico.

6. En relación al motivo de regularización basado en que la sociedad al calcular la renta generada con la transmisión del terreno incluyó determinadas revalorizaciones contables no admitidas como mayor valor de adquisición, la recurrente no ha formulado reparo alguno en sus alegaciones y este Tribunal no aprecia la existencia de errores de hecho o derecho, de forma que el acuerdo debe confirmarse en este punto.

En conclusión, la Inspección practicará nueva liquidación en la que deberá tomar como valor de adquisición del terreno transmitido el determinado en sus actuaciones (55.335,17 €), calcular el beneficio por enajenación de inmovilizado que resulte y, a partir de aquí, recalcular la corrección monetaria y la deducción por reinversión.

En su virtud,

ESTE TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL, reunido en Sala y en primera instancia,

ACUERDA:

- 1) **Estimar en parte la reclamación.**
- 2) **Anular el acto impugnado.**
- 3) **Ordenar a la Oficina Gestora que practique nueva liquidación, teniendo en cuenta lo dispuesto en los anteriores Fundamentos de Derecho.**

Quinto.

Disconforme el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT con la anterior resolución, interpuso con fecha 26-07-2013 ante este TEAC el recurso de alzada nº 1793/14 que aquí nos ocupa, solicitando la anulación de la misma planteando la cuestión siguiente:

ÚNICA. Procedencia de considerar el terreno transmitido por el obligado tributario como elemento no afecto siendo improcedente por tanto aplicar la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios así como la corrección monetaria.

Sexto.

Con fecha 11-11-2013 se notificó a la entidad la interposición del anterior recurso de alzada por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT.

Disconforme la entidad con el recurso interpuesto, presentó ante este Tribunal escrito de alegaciones con fecha 11-12-2013 disponiendo lo siguiente:

“Que una vez leído el texto y las alegaciones del DIRECTOR GENERAL DEL DEPARTAMENTO, las mismas no desvirtúan ni cambian los hechos y demás pormenores observados en el proceso seguido en el expediente, que motivó que ese TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL, estimase en parte la reclamación iniciada por los firmantes, anulando el acto impugnado y ordenando a la Oficina Gestora que practicase nueva liquidación, teniendo en cuenta lo dispuesto en los Fundamentos de Derecho observados muy certeramente por ese digno Tribunal.

Que por ende, se deben tener en cuenta los mismos criterios a la vista del recurso de alzada de la Agencia Tributaria, Departamento de Inspección, que contradice los criterios y fundamentos de derecho seguidos por los componentes del Tribunal.

Que la firmante se ratifica en todo lo expuesto en el expediente para la defensa de sus legales intereses, y que quedo debidamente demostrado y razonado en el transcurso del proceso de la R.E.A.”

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y presentación en plazo hábil, que son presupuesto para la admisión a trámite del presente recurso de alzada por el que el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT solicita la nulidad de la resolución dictada por el TEAR siendo las cuestiones sobre las que debemos pronunciarnos las recogidas en los apartados QUINTO y SEXTO del expositivo de los antecedentes de hecho.

Segundo.

Se refiere la única alegación planteada por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT a la procedencia de considerar el terreno transmitido por el obligado tributario como elemento no afecto, siendo improcedente por tanto aplicar la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios así como la corrección monetaria, manifestando al respecto lo siguiente:

“Sobre el destino de la parcela de terreno en cuestión, recordemos que el representante del obligado tributario manifestó en la diligencia número tres de 16/05/2008 que “no hay contratos de arrendamiento ni estaba afecta a la actividad desarrollada por la sociedad”.

Y posteriormente, el 09/06/2008 envió un fax a la Inspección manifestando al respecto que “la no afectación real lo fue debido a que no se pudo iniciar la construcción de una nave industrial para la empresa y su actividad, pero que la intención de SOCIEDAD A fue siempre de construcción de nave industrial para su propio uso, ni tan siquiera con intención de arrendamiento, y mucho menos, cuando adquirió el terreno, el de venderlo para viviendas”.

...En el presente caso concurren las siguientes circunstancias:

a) La parcela de terreno transmitida no ha sido afectada de forma duradera a la actividad de la empresa (la fabricación de elementos de carpintería metálica), bien sea como uso propio (almacén, taller, oficinas, etc.) o explotándola en arrendamiento, todo ello a lo largo de un periodo de catorce años.

b) Que, como se expone en la consulta de 10/02/2005, no basta la mera intención o voluntad de que se produzca la afectación, tal como expone el representante del obligado, tributario en el fax enviado el 09/06/2008, sino que esta afectación ha de ser efectiva. Es imposible para la Administración fiscalizar de manera objetiva una intención o voluntad, sino tan sólo a través de hechos comprobados.

c) La única renta generada por la parcela de terreno ha sido la de su transmisión, con lo que su único destino económico ha sido la venta, independientemente de su tiempo de permanencia en el patrimonio de la empresa.

Por lo tanto, de acuerdo con el uso que se ha hecho de la parcela de terreno (compra y venta únicamente) y con la normativa vigente (legislación mercantil, consultas de la DGT) podemos concluir que dicha parcela ha tenido el carácter de “existencia”.

En cuanto a los escritos de alegaciones presentados por el obligado tributario, hay que destacar los siguientes motivos de oposición a la liquidación practicada:

“1. ¿El solar en cuestión no fue afecto a la actividad? -Habría que aclarar que a la actividad directamente quizás no, pero me comenta el Sr. García, administrador de la sociedad, que el mismo se utilizaba como aparcamiento para los vehículos de la empresa; que además se utilizaba para guardar la chatarra originada por la actividad normal, y que se retiraba por las casas suministradoras, cuando había una cantidad considerable, y que se utilizaba el solar industrial, debido a las dimensiones del local que se ocupaba en la calle Consell de Cent, número 56. Lo cual se sumaba a la estrechez de la calle, que es peatonal, con los inconvenientes que ello conlleva para el transporte en general, y teniendo en cuenta el tamaño que tienen algunos camiones esto es un problema para la circulación y manipulación del material que esta empresa recibe.

...

4. Que, aunque efectivamente nunca se afectó a la actividad como nave industrial, que no se pudo construir, sí que se hizo un proyecto para dicha nave industrial, del cual se adjunta copia para su constancia.”

Respecto a las alegaciones presentadas, hay que señalar lo siguiente:

1º. Sobre la afectación del terreno a la actividad desarrollada por la sociedad a los efectos de ser considerado un elemento del inmovilizado:

a) Hay una patente contradicción entre lo expuesto en las alegaciones y lo manifestado por el representante del obligado tributario en la diligencia número tres de 16/05/03 (“no hay contratos de arrendamiento ni estaba afecta

a la actividad desarrollada por la sociedad") y en el fax enviado el 09/06/08 ("la no afectación real lo fue debido a que no se pudo iniciar la construcción de una nave industrial para la empresa y su actividad, pero que la intención de SOCIEDAD A fue siempre de construcción de nave industrial para su propio uso, ni tan siquiera con intención de arrendamiento, y mucho menos, cuando adquirió el terreno, el de venderlo para viviendas".

b) Respecto a la utilización del terreno como aparcamiento de los vehículos de la empresa o como depósito de chatarra, el obligado tributario no ha aportado información acerca de su flota de vehículos o prueba material de que dicho terreno se utilizaba como almacén de despojos. Así, este terreno no aparece declarado en el IAE como almacén o local afecto.

Por otra parte, y siguiendo el informe del actuario, consta en la Base Nacional de Datos de la AEAT, los vehículos que han sido matriculados o dados de baja desde el 01/01/99 hasta la fecha de la transmisión del terreno (05/05/03). Pues bien, el obligado tributario ha dado de alta dos vehículos de turismo marca Peugeot 206 (el 22/07/99 y el 09/07/02) y dio de baja un camión marca Nissan/Trade el 18/07/03 (y adquirido el 17/04/89).

Por otro lado, en el Libro Diario de 2003 aparece contabilizado en el asiento de apertura en la cuenta global 228000 "Elementos de transporte" un importe de 1.141,92 euros, por lo que la flota no debe ser demasiado elevada. Si a esto le unimos que la superficie original del terreno era 1.740 metros cuadrados y que los tres vehículos conocidos ocuparían aparcados a lo sumo entre 10 y 15 metros cuadrados, la función como supuesto aparcamiento es notoriamente irrelevante.

Si el obligado tributario hubiera utilizado el terreno como aparcamiento sólo habría ocupado alrededor del 1% del mismo, considerándose en su caso como inmovilizado sólo a esta parte; pero el obligado tributario no ha probado, tal y como exige la LGT, la utilización de este terreno como aparcamiento o como almacén de chatarra. Por lo que la Inspección ha de considerar al terreno como una "existencia".

c) El terreno transmitido en el año 2003, que da a las calles Estoril, Nàpols y Doctor Fleming de Barberá del Vallés, no es contiguo al local de la actividad de la sociedad donde radica la actividad de fabricación de artículos de carpintería metálica, que es en la calle Consell de Cent nº 52-56, sino que dista varios cientos de metros, lo que tampoco sería práctico a la hora de funcionar como aparcamiento.

2º. Sobre la manifestación de que se hizo un proyecto de nave industrial que no se pudo construir y que se adjunta dicho proyecto, hay que hacer constar lo siguiente:

a) En realidad no se trata de un proyecto, sino de un presupuesto sin firma ninguna realizado por la sociedad ESTARLA SA en el año 1990 de la construcción y montaje de una nave. No ha aportado licencias administrativas solicitadas, visados de arquitectos u otra documentación que denote verdaderamente la existencia de un proyecto con la consistencia de tal.

b) Tampoco ha demostrado la supuesta imposibilidad administrativa de la construcción de la nave industrial. No ha aportado ninguna documentación al respecto.

c) Que en cualquier caso y a los efectos prácticos, en el terreno citado no se ha construido ninguna nave industrial y se ha transmitido tal cual, sin haber estado arrendado ni haberse probado que ha estado afecto a una actividad económica, remitiéndonos aquí a lo expuesto anteriormente en cuanto a que no basta la mera intención o voluntad de que se produzca la afectación a la actividad desarrollada, sino que la afectación ha de ser efectiva, todo ello de acuerdo con la doctrina de la Dirección General de Tributos plasmada en diversas consultas (Por todas, D.G.T. C.V. 191/2005 de 10-2-2005).

Así las cosas, no procede la aplicación del beneficio por reinversión de beneficios extraordinarios."

Con el objeto de realizar el análisis pertinente que permita a este Tribunal resolver la cuestión planteada por el recurrente es necesario determinar si el inmueble transmitido por el obligado tributario tiene la consideración de inmovilizado (como sostienen la entidad y el TEAR) o, si por el contrario, debió considerarse como "elemento no afecto" (como determina la Inspección), siendo preciso traer a colación, en primer lugar, el artículo 36.ter de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, regulador de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, que dispone en su redacción vigente en el periodo impositivo que aquí nos ocupa y respecto a lo que aquí nos interesa, lo siguiente:

"1. Deducción en la cuota íntegra.

Se deducirá de la cuota íntegra el 20 por 100 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 127 bis de esta Ley, a condición de reinversión, en los términos y requisitos de este artículo.

Esta deducción será del 10 por 100, del 5 por 100 o del 25 por 100 cuando la base imponible tribute a los tipos del 25 por 100, del 20 por 200 o del 40 por 100, 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 37 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 5 por 100 sobre el capital social de las mismas, y que se hubieran poseído, al menos, con un año de antelación a la fecha de transmisión.

No se entenderán comprendidos en la presente letra los valores 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.”

Como puede comprobarse, a efectos de poder aplicar la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios es condición indispensable que tanto el elemento enajenado como aquél en el que se materialice la reinversión pertenezcan al inmovilizado material o inmaterial.

En ausencia de definición en la normativa fiscal de lo que debe considerarse como inmovilizado (activo fijo) debemos acudir a lo dispuesto en la normativa mercantil y contable.

El artículo 184 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre 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.”

Del mismo modo se define el inmovilizado en la Parte Tercera (Definiciones) del Plan General de Contabilidad (aprobado por Real Decreto 1643/1990).

De lo anterior se deriva que la calificación de un activo como fijo debe hacerse atendiendo a su función dentro el ciclo económico de la empresa, y no a la condición del elemento en sí mismo considerado. Así, un activo tendrá la consideración de inmovilizado si se vincula de forma duradera a la actividad económica de la empresa, lo que conlleva ya de por sí el requisito de afectación a tal actividad, entendiendo por afectación la Audiencia Nacional en sentencias tales como la de 09-02-2011 (rec. nº 36/2008):

“La afectación es el acto de una persona física o jurídica por el que se 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 afectación a una actividad.”

Así las cosas, habrá que continuar señalando que existe una consolidada jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo que exige que los bienes del inmovilizado, tanto los que generen la renta que se acoge a reinversión como aquellos en que se materialice la reinversión, deben ser bienes afectos a una actividad empresarial, ya que de lo contrario los mismos no podrían ser calificados como de inmovilizado según las definiciones mercantil y contable antes trascritas.

Así, dispone el Tribunal Supremo en sentencia de 20-10-2011 dictada en el recurso de casación nº 3544/2009, lo siguiente:

“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 tienen esta consideración los bienes que intervienen en el proceso productivo, pero no sólo en un ejercicio, sino en varios; de ahí, la denominación de “inmovilizado”.

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

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

La interpretación de estos preceptos en el contexto del concepto de la “reinversión”, como mecanismo por el que se les facilita o favorece a las empresas o sociedades la renovación de los activos empresariales productivos, aconseja también traer a colación la fundamental declaración de la Exposición de Motivos de la Ley 43/1995, que es traductora de una verdadera interpretación auténtica de la norma, cuando expresa: “Debe igualmente ponerse de relieve la sustitución del vigente sistema de exención por reinversión de las ganancias obtenidas en la transmisión de elementos del inmovilizado material afectos a actividades empresariales por un sistema de diferimiento del gravamen de dichas ganancias”. 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 reinversión como si atendemos al actual sistema de diferimiento, que en este proceso está en juego, lo que se exige es que se trate de elementos afectos a actividades empresariales y de ganancias procedentes de su transmisión.”

En idéntico sentido se pronuncia la sentencia de 23-11-2011 dictada en el recurso de casación nº 4965/2009.

Deben transcribirse aquí también los argumentos contenidos en la sentencia de la Audiencia Nacional de fecha 28-06-2012 (rec. nº 313/2009), que a su vez hace referencia al criterio sentado, entre otras, en sentencias de 23-09-2010 (rec. nº 123/07), de 30-09-2010 (rec. nº 137/07), de 07-10-2010 (rec. nº 330/07 y 32/08), de 21-10-2010 (rec. nº 397/07) y de 18-11-2010 (rec. nº 440/07).

En el Fundamento Jurídico Cuarto, y refiriéndose a un supuesto de transmisión de un terreno en el ejercicio 2003, la Audiencia Nacional afirma:

“Pues bien en el art.36 ter de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades, en la versión vigente para el ejercicio que nos ocupa, el disfrute de la deducción en la cuota reconocida en la Ley fiscal 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 y, además y conjuntamente, la afectación empresarial.

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 ciertamente semejante, en lo que aquí interesa, a la precedente, en la

que se hablaba de “la transmisión de elementos patrimoniales del inmovilizado, material o inmaterial”, de tal forma que en todo caso el beneficio fiscal está condicionado a que el elemento objeto de transmisión integre el activo fijo de la empresa.

La cita de las normas fiscales aplicables debe completarse con las normas de otros sectores del ordenamiento jurídico que definen y clasifican estos elementos patrimoniales. Así, el artículo 184.2 de la Ley de Sociedades Anónimas (RCL 1989, 2737 y RCL 1990, 206) 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”, 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 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.

Por su parte, el Plan General de Contabilidad de 1990 (RCL 1990, 2682 y RCL 1991, 676), en su Parte Tercera, “Definiciones y relaciones contables”, al tratar del Grupo 2, Inmovilizado, reproduce la definición anterior, sin más cambio que el de la palabra “sociedad” por “empresa”. Conforme a ello, la calificación de un elemento patrimonial se hace por su finalidad o destino, no por la condición del elemento en sí mismo considerado.

La interpretación de estos preceptos en el contexto del concepto de la “reversión”, como mecanismo por el que se les facilita o favorece a las empresas o sociedades la renovación de los activos empresariales productivos, aconseja también traer a colación la fundamental declaración de la Exposición de Motivos de la Ley 43/1995, 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, exigencia que debe rectamente extendida, dada la identidad entre ambas regulaciones legales, al régimen de la deducción en la cuota.

Como conclusión, en los sucesivos regímenes evolutivos 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.”

Este criterio ha sido confirmado por el Tribunal Supremo en sentencia de 14-12-2011 (recurso de casación nº 558/2010) al afirmar que:

“...Es cierto que la exposición de motivos de la Ley 43/1995 (RCL 1995, 3496 y RCL 1996, 2164) no es concluyente respecto de la cuestión aquí debatida, pero sí que resulta muy significativa al decir que «debe igualmente ponerse de relieve la sustitución del vigente sistema de exención por 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 durante un período de siete años o bien durante el período de amortización de los bienes en que se materialice la reversión, a elección del sujeto pasivo». Los términos subrayados son elocuentes.

Pero es que además su artículo 127 mantuvo la exención por reversión para las empresas de reducida dimensión, limitándola expresamente a los elementos del inmovilizado material vinculados a las explotaciones económicas, y condicionándola en su apartado 1, in fine, a que «se reinvierta el importe total de la transmisión en otros elementos del inmovilizado material, afectos a explotaciones económicas, dentro del plazo a que se refiere el artículo 21.1.1»; sólo cabe explicar esa remisión, renunciando a regular dicho plazo en el mismo precepto, si su artículo 21.1 se refiere también a elementos patrimoniales asociados a la actividad económica.

Añádase que dicho artículo 21.1 de la Ley 43/1995, en la redacción aquí discutida, fue derogado por la Ley 24/2001, de 27 de diciembre (RCL 2001, 3248 ; RCL 2002, 1348 y 1680), de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (BOE del 31 de diciembre), con efectos para los períodos impositivos iniciados el 1 de enero de

2002, estableciéndose entonces una deducción en la cuota íntegra por reinversión de beneficios extraordinarios, con el siguiente contenido, en lo que ahora importa:

«1. Deducción en la cuota íntegra....».

De esta redacción se desprende que no fue necesario esperar hasta el 1 de enero de 2007, con la modificación del artículo 42 del Texto Refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades de 2004 por la disposición final segunda, apartado 22, de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre (RCL 2006, 2123 y RCL 2007, 458), 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 (BOE de 29 de noviembre), para ver indicios claros de que el incentivo fiscal, con independencia de su forma, estaba pensado para la transmisión de los elementos patrimoniales afectos a la actividad empresarial.”

Señalando al respecto la Audiencia Nacional en el Fundamento Jurídico CUARTO de su sentencia de fecha 20-09-2012 (rec. nº 422/2009):

“CUARTO: Pues bien, aplicando estos mismos criterios, se ha de concluir que, para gozar del beneficio fiscal de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, el requisito de la “**afección**” a actividades empresariales de los elementos transmitidos es de necesaria concurrencia, debiéndose cumplir, por otra parte, todas las formalidades exigidas por la norma fiscal al no tratarse de meros requisitos formales, sino sustanciales en la configuración de dicha deducción.

En este sentido, la doctrina jurisprudencial en su reciente sentencia de fecha 14 de diciembre de 2011 (recurso de casación núm. 558/2010), declara (...)”

Vemos por tanto que para aplicar los distintos beneficios fiscales vinculados a la reinversión de beneficios extraordinarios los bienes que se transmiten y aquéllos objeto de la reinversión deben estar afectos a la actividad empresarial.

Tercero.

Así las cosas, pasaremos a continuación a exponer los motivos por los que tanto la SOCIEDAD A como el TEAR consideran que el inmueble transmitido debe calificarse como elemento del inmovilizado material:

1. La intención del obligado tributario al adquirir el terreno no era la de destinarlo a la venta sino construir sobre el mismo una nave industrial para desarrollar su actividad, si bien finalmente tal construcción no pudo iniciarse.
2. La contabilidad de la empresa refleja que el elemento patrimonial se contabilizó en la cuenta de terrenos correspondiente al inmovilizado dando de baja el obligado tributario dicha cuenta en el momento de la transmisión.
3. Permanencia del inmueble adquirido en el patrimonio de la entidad durante 14 años.
4. Aportación de un Proyecto de nave industrial realizado por la sociedad ESTARLA SA.
5. Utilización del terreno en cuestión como aparcamiento de los vehículos de la empresa o como depósito de chatarra.

Pues bien, de acuerdo con lo anterior, procederemos seguidamente a analizar los diferentes aspectos manifestados por la entidad SOCIEDAD A y por el TEAR a efectos de determinar la admisión o no del terreno transmitido como elemento válido que permita la aplicación del pretendido beneficio fiscal:

1. En relación a la **intención** que respecto del terreno transmitido pudiera tener el obligado tributario conviene señalar que, conforme a la dicción literal del artículo 184.2 del TRLSA, son “*los elementos del patrimonio destinados a servir de forma duradera en la actividad de la sociedad*” los que integran el activo inmovilizado. Ante tales términos parece innegable que es el efectivo destino duradero a la actividad social lo que define a los elementos del inmovilizado, sin que una supuesta intención de afectación duradera contradicha por los hechos pueda prevalecer frente a éstos.

En este mismo sentido se ha pronunciado este Tribunal en diversas resoluciones, entre ellas la de 10-11-2010 (RG 5168/091), en la que se indica:

“(…) Además de que las intenciones alegadas por la interesada no quedan acreditadas, debe tenerse en cuenta que, como viene señalando este Tribunal, no basta con una simple intención. El hecho de que la intención de la entidad fuera transformar los inmuebles con el fin de que sirvieran de forma duradera a la empresa en su actividad, no altera la calificación que debe darse a los mismos, toda vez 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 número de años) de destinar un bien, la que determina su calificación o afectación, sino que es su “destino real”, el que resulta determinante a estos efectos;…….”

2. Respecto al criterio de **clasificación contable**, presentado por el obligado tributario como otro motivo por el que el referido terreno debería considerarse como elemento del inmovilizado tampoco es un criterio delimitador de tal calificación.

Así pues, ha mantenido este Tribunal de forma reiterada (por todas RG 1145/11 y RG 4153/11, ambas de 27-06-2013 y RG 6383/11 de 08-05-2014), que la clasificación contable realizada por la entidad no otorga a un elemento la cualidad de pertenecer o no al inmovilizado, sino que lo que otorga tal calificación es la función o destino que la empresa asigne al mismo. Y en igual sentido se ha pronunciado el Tribunal Supremo en sentencias tales como la de 27-11-2012 (rec. nº 1137/2010) y la de 04-07-2012 (rec. nº 5653/2009).

3. En lo que respecta al plazo de **permanencia** de la finca en el patrimonio del obligado tributario es preciso mencionar una serie de Consultas de la DGT tales como las de 03-03-1997, 08-09-2000 (nº 1511/00) y 29-01-2003 (nº 115/03), cuyo criterio comparte este Tribunal, cuando afirman que el mayor o menor plazo de permanencia de un elemento en el patrimonio del sujeto pasivo no convierte “per se” a dicho elemento en inmovilizado. Y también la Audiencia Nacional, en cuya sentencia de 06-05-2010 (rec. nº 66/2007) dice:

“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.”

Tesis que también comparte el Tribunal Supremo según lo expuesto en sus sentencias de 10-10-2011 (rec. nº 1254/2009) y de 17-10-2011 (rec. nº 242/2009) en las que, tras centrar la cuestión del modo siguiente: *“Comenzando por el largo período de permanencia del inmueble en el patrimonio de la empresa como criterio para atribuirle la condición de elemento de su inmovilizado...”, concluye: “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...”*

Por su parte la Consulta nº 3 de BOICAC nº 52 señala que: *“...el criterio delimitador aplicable a un elemento para adscribirlo al inmovilizado es el destino al que va a servir de acuerdo con el objeto propio de la actividad de la empresa. En otras palabras, es la función que desempeñan en relación con la actividad objeto de explotación, la causa determinante para establecer su pertenencia al inmovilizado, con preferencia sobre la naturaleza del bien concreto u otras consideraciones como pudiera ser el plazo.”*

Por tanto, de acuerdo con lo hasta aquí expuesto, podemos determinar que el criterio de permanencia no es, en absoluto, un criterio delimitador de la calificación de la parcela transmitida como elemento del inmovilizado.

4. Respecto del **Proyecto de nave industrial** realizado por la SOCIEDAD C a petición del obligado tributario, un presupuesto sin firma ninguna realizado por la SOCIEDAD C en el año 1990 de la construcción y montaje de una nave, no habiendo aportado el contribuyente licencias administrativas solicitadas, visados de arquitectos u otra documentación que denote verdaderamente la existencia de un Proyecto con la consistencia de tal, tratándose de un documento interno de la entidad.

A este respecto es preciso señalar que resulta insuficiente como prueba la documentación interna aportada por el contribuyente, habiéndose pronunciado en este sentido la Audiencia Nacional en sentencias de fecha 08-03-2007 (JUR/2007/102258), 02-06-2005 (NFJ021609) y 29-12-2004 (JT/20005/1465) así como este Tribunal, entre otras, en resolución de 26-07-2010 (RG 3690/07).

5. Por último, en lo que respecta a la **utilización del terreno en cuestión como aparcamiento de los vehículos de la empresa o como depósito de chatarra**, es preciso señalar que respecto a la utilización del terreno como aparcamiento de los vehículos de la empresa o como depósito de chatarra, este Tribunal ha mantenido en numerosas ocasiones, por todas resoluciones de 13-01-2016 (RG 3298/13, por citar una de las más recientes, el criterio de entender que una utilización accidental, mínima o irrelevante de un determinado elemento no permite por sí la calificación del mismo como de inmovilizado, que exige un destino duradero a servir de forma no irrelevante o puramente residual en la actividad en la empresa. Criterio éste compartido por la SAN de 23-09-2010 (rec. nº 123/07) y por el propio Tribunal Supremo quien en sentencia de 26-09-2011 (rec. nº 3179/2009) [citada por otras posteriores tales como la de 10-10-2011 (rec. nº 1254/2009) y la de 17-10-2011 (rec. nº 242/2009)] indicaba que:

“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 (RCL 1990, 2682) 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.”

Asimismo especifica el ICAC en la Consulta nº 1 de BOICAC nº 36 y en la ya citada Consulta nº 3 de BOICAC nº 52 que: *“...De acuerdo con lo anterior, resulta fundamental determinar en qué situaciones se entiende que un inmueble ha sido utilizado; en concreto, para aquellos activos que teniendo una utilización mínima o irrelevante, se destinan a ser incorporados al ciclo de comercialización de la actividad ordinaria de la empresa. A este respecto, se entiende que en la medida en que el destino a que se ha hecho referencia anteriormente para calificar los bienes como inmovilizado sea irrelevante respecto a la utilidad del propio bien, en términos cuantitativos y cualitativos, deberá atenderse a la verdadera naturaleza de la operación, circunstancia que supondrá que aquellos activos destinados a la venta como una parte de la actividad de comercialización propia de la sociedad, deberán formar parte, en su caso, de las existencias de las mencionadas empresas, sin que una utilización mínima o accidental debiera limitar ni alterar la verdadera calificación que procediera otorgar al bien.”*

Así las cosas, partiendo de la premisa de que la función que desempeñan los bienes en relación con la actividad objeto de explotación es la causa determinante para establecer su pertenencia al inmovilizado con preferencia sobre la naturaleza del bien concreto u otras consideraciones como pudiera ser la intención que el obligado tributario pudiera tener respecto del bien en cuestión o su contabilización, podemos determinar que no generó el referido terreno antes de su transmisión renta alguna al no haber estado afecto a la actividad económica de la sociedad, habiendo manifestado el propio representante del contribuyente en la diligencia número tres de 16-05-2008 que: *“no hay contratos de arrendamiento ni estaba afecta a la actividad desarrollada por la sociedad”*, no pudiéndose admitir por tanto su consideración como activo válido a efectos de la aplicación de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios al no tener la consideración de inmovilizado, debiéndose estimar por tanto las pretensiones del Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT al respecto.

Cuarto.

Consecuencia de lo anterior será la no aceptación tampoco de la aplicación de la deducción por corrección monetaria, regulada en el artículo 15.11 de la LIS en el que se indica lo siguiente:

“A los efectos de integrar en la base imponible las rentas positivas obtenidas en la transmisión de elementos patrimoniales del inmovilizado material que tengan la naturaleza de bienes inmuebles, se deducirá el importe de la depreciación monetaria producida desde el día 1 de enero de 1983, calculada de acuerdo con las siguientes reglas: (...).”

No siendo por tanto de aplicación esta deducción al no considerarse el inmueble transmitido como elemento patrimonial del inmovilizado material.

Quinto.

Finalmente procede indicar que, en lo que respecta a la carga de la prueba, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 105 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, si el obligado tributario pretende hacer valer su derecho en un procedimiento de aplicación de los tributos, en este caso en lo que respecta a la aplicación de una deducción por reinversión de beneficios extraordinarios y a la aplicación de una deducción por corrección monetaria en el Impuesto sobre Sociedades, debe ser el propio sujeto pasivo quien pruebe los hechos constitutivos de dicho derecho.

Resulta así que la carga de la prueba recae sobre la Administración en cuanto atañe a los hechos que sirven de fundamento al derecho que se reclama, correspondiendo al recurrente la de los hechos obstativos y extintivos de tal derecho, de tal manera que, si bien la Administración debe probar la concurrencia del hecho imponible que fundamenta la liquidación impugnada (por ejemplo, un aumento sobre los ingresos declarados) es el interesado quien debe probar el cumplimiento de los requisitos exigidos a efectos de poder aplicar el beneficio en cuestión. En este sentido son reiterados los pronunciamientos judiciales, ya desde antiguo, (v.gr. STS 16-11-1977; STS 30-09-1988; STS 27-02-1989; STS 25-01-1995; STS 01-10-1997) que sientan la doctrina de que, en el ámbito tributario, la prueba de la existencia del hecho imponible y su magnitud económica son carga de la Administración, mientras que al contribuyente le corresponde acreditar los hechos que le favorecen tales como exenciones, bonificaciones, deducciones de cuota o requisitos de deducibilidad de gastos, por tanto, si no se acredita la realidad de los hechos que permitan su aplicación no podrá entenderse que ha nacido tal derecho, debiéndose por tanto estimar la alegaciones del Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT también en este punto.

Por cuanto antecede:

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, reunido en Sala en el día de la fecha, en el recurso de alzada número 1793/14 interpuesto por Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria,

ACUERDA:

ESTIMARLO, anulando la resolución del Tribunal Regional objeto del mismo en lo que respecta a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios y a la deducción por corrección monetaria.