

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ065848

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCIA (Sede en Sevilla)**

Sentencia 1101/2016, de 2 de diciembre de 2016

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 646/2015

**SUMARIO:**

**IS. Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios. Plazo de reinversión.** *Aportación de terrenos a una Junta de Compensación recibiendo adjudicación de locales comerciales.* La Inspección considera que no se cumplió el requisito del plazo de reinversión porque los locales no estaban alquilados cuando se cumplió el plazo. La entidad alega que fue por falta de otorgamiento de la licencia de ocupación y primera utilización. La puesta en funcionamiento se debe entender como realidad de la posesión con afectación al proceso productivo. Esta realidad de la afectación incluye la preparación del bien para su futura explotación empresarial. Se admite la procedencia de la deducción, sin perjuicio de la potestad de comprobación para verificar a posteriori el destino efectivo de los nuevos elementos patrimoniales, pues si los bienes no entran nunca en funcionamiento cabría dudar de la primera afectación.

**PRECEPTOS:**

RDLeg 4/2004 (TR Ley IS), arts. 42 y 137.

RD 3288/1978 (Rgto. de gestión urbanística para desarrollo de la Ley del Suelo), art. 180.

RD 1514/2007 (PGC), Norma de registro y valoración 1ª.

Código Civil, art. 3.

Ley 58/2003 (LGT), art. 12.

**PONENTE:***Don Javier Rodríguez Moral.*

Magistrados:

Don EDUARDO HINOJOSA MARTINEZ

Don GUILLERMO SANCHIS FERNANDEZ-MENSAQUE

Don HERIBERTO ASENSIO CANTISAN

Don JAVIER RODRIGUEZ MORAL

Don JOSE ANGEL VAZQUEZ GARCIA

1

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCÍA SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO  
(SEVILLA)**S E N T E N C I A**

Ilmos. Sres.:

D. HERIBERTO ASENSIO CANTISÁN

D. GUILLERMO SANCHIS FERNÁNDEZ MENSAQUE

D. JOSÉ ÁNGEL VÁZQUEZ GARCÍA

D. JAVIER RODRIGUEZ MORAL

D. EDUARDO HINOJOSA MARTÍNEZ

En Sevilla, a 2 de diciembre de 2016

La Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso - Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Sevilla, ha visto el recurso número 646/2015 interpuesto por ALBA REAL S.L., y en su representación el Procurador de los Tribunales Sr/Sra.MÁRQUEZ DÍAZ contra acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía .Ha sido Ponente el Magistrado D. JAVIER RODRIGUEZ MORAL.

### ANTECEDENTES DE HECHO

#### Primero.

En su escrito de demanda, la parte actora interesa de la Sala, dicte sentencia anulatoria de las resoluciones impugnadas, con los demás pronunciamientos de constancia.

#### Segundo.

En su contestación la parte demandada solicita dicte sentencia desestimando el recurso interpuesto.-

#### Tercero.

Por diligencia de 20 de mayo de 2016 quedo el procedimiento concluso para sentencia, teniendo lugar la votación y fallo del presente recurso el día 29 de noviembre de 2016.

Ha sido Ponente el Ilmo. Sr. D. JAVIER RODRIGUEZ MORAL.-

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

#### Primero.

- Se impugna el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía de 27 de marzo de 2015 que desestima las reclamaciones nº 41-06278-2012 y 41-11734-2012 interpuestas contra la liquidación provisional y la sanción practicadas por la Oficina de Gestión Tributaria de la Delegación de Sevilla de la Agencia Tributaria , en relación con el Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2010. Por lo que ahora interesa, en cuanto a los hechos y fundamentos de derechos que motivan la liquidación practicada, literalmente transcritos, son los siguientes: Requerido para justificar la puesta en funcionamiento de los locales que en 2007 se acogieron a la deducción por reinversión, aporta acta de asamblea de 31 de marzo de 2011 en la cual se aprecia que los mismos aún no han entrado en funcionamiento. Por tanto, y dado que el plazo establecido en el art. 42 TRLIS para realizar la reinversión ha sido superado, se procede a emitir la presente liquidación incluyendo en la casilla 615 "incremento por pérdida de beneficios fiscales de periodos anteriores" la cantidad de 30.919,73 euros. Esta cantidad incluye, según lo señalado en el art. 137.2 TRLIS, la cantidad deducida correspondiente a la deducción (26.866,93 euros) y los intereses de demora (4.052,80 euros).

#### Segundo.

- El Tribunal no comparte el criterio de la Administración a tenor de las siguientes consideraciones.

En primer término, en cuanto a los hechos jurídicamente relevantes para la resolución de la cuestión planteada, tenemos que el acta al que se refiere la liquidación provisional documenta los acuerdos adoptados por

la Asamblea de la Junta de Compensación Parque Empresarial Zaudin de la que la recurrente forma parte, en calidad de propietaria de dos fincas de origen que representaban el 4,14% del total de participes.

Que esencialmente da cuenta de las incidencias en la entrega al Ayuntamiento de las obras de urbanización, a la que la Junta de Compensación está obligada en los términos del artículo 180 del Real Decreto 3288/1978, de 25 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento de Gestión Urbanística para el desarrollo y aplicación de la Ley sobre Régimen del Suelo y Ordenación Urbana: "La cesión de las obras de urbanización e instalaciones y dotaciones cuya ejecución estuviere prevista en el plan de ordenación y proyecto de urbanización aplicables se efectuará por la Junta de Compensación en favor de la Administración actuante dentro de un plazo no superior a tres meses, contado desde la recepción definitiva por la Junta".

Que a falta de una explicación contraria más precisa, de los términos ciertamente escuetos de la liquidación practicada y de la demanda deducimos que la recurrente, aportante de terrenos a la Junta de Compensación, como consecuencia del proceso de urbanización y edificación simultánea encomendado a esta última, habría recibido a cambio la adjudicación de determinados locales comerciales.

Que por las mismas razones, debemos entender que los locales adjudicados no se encontraban alquilados a la fecha de finalización del plazo legalmente establecido para la reinversión, pues en su condición de activos de una empresa dedicada al sector inmobiliario no puede ser otro su funcionamiento.

Que la causa de no encontrarse alquilados debe imputarse a la falta de otorgamiento, a raíz de las incidencias expresadas, de licencia de ocupación y primera utilización de los locales prevista en el artículo 169 de la Ley 7/2002, de 17 de diciembre, de Ordenación Urbanística de Andalucía.

### Tercero.

- Y a partir de los hechos anteriores, es decir, de la falta de puesta en el mercado de alquileres de los locales adjudicados, que ninguna de las partes litigantes discute, aunque sí lo hagan en el terreno de sus consecuencias tributarias, se hacen necesarias las siguientes consideraciones.

Que, en principio, el plazo para efectuar la reinversión que la Administración entiende incumplido estaba regulado en el artículo 42.6 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades en estos términos: a) La reinversión deberá realizarse dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la puesta a disposición del elemento patrimonial transmitido y los tres años posteriores, o, excepcionalmente, de acuerdo con un plan especial de reinversión aprobado por la Administración tributaria a propuesta del sujeto pasivo. Cuando se hayan realizado dos o más transmisiones en el período impositivo de valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de toda clase de entidades, dicho plazo se computará desde la finalización del período impositivo. La reinversión se entenderá efectuada en la fecha en que se produzca la puesta a disposición de los elementos patrimoniales en que se materialice.

Conviene puntualizar que la referencia a la puesta a disposición se reitera tratándose de elementos patrimoniales objeto de los contratos de arrendamiento financiero a los que se refiere el apartado 1 de la disposición adicional séptima de la Ley 26/1988, de 29 de julio, sobre disciplina e intervención de las entidades de crédito, pues de nuevo la norma analizada vuelve a considerar realizada la reinversión en la fecha en que se produzca la puesta a disposición del elemento patrimonial objeto del contrato, por un importe igual a su valor de contado.

Que si bien, como acabamos de ver, el apartado 6 del artículo 42 entiende efectuada la reinversión en el momento en que se ponen a disposición de la transmitente los nuevos activos que sustituyen a los transmitidos, esta previsión normativa se pone en contradicción, al menos literalmente, con el contenido del apartado 3, que bajo el epígrafe "Elementos patrimoniales objeto de la reinversión", dispone que 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, intangible o inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas cuya entrada en funcionamiento se realice dentro del plazo de reinversión.

Que, por tanto, la tarea de este Tribunal se centra en determinar cuál es el alcance de la referencia a la entrada en funcionamiento de los bienes, y en su caso, el de la contradicción, si es que existe, con el establecimiento de un distinto momento de determinación del plazo de reinversión.

Es necesario dejar constancia de que la redacción de la norma, con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2007, es fruto de la disposición final 2.22 de la Ley 35/2006, de 28 de

noviembre , que fue corregida , sin modificaciones sustanciales por lo que aquí interesa, por la disposición adicional 8.2 de la Ley 16/2007, de 4 de julio .

Con anterioridad, una vez superado el ensayo por la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades de un sistema de diferimiento del gravamen de las ganancias obtenidas en la transmisión de elementos del inmovilizado material afectos a actividades empresariales , la vuelta al régimen tradicional de exención de los beneficios extraordinarios se hizo de la mano de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social que:

a) en cuanto a la definición de los elementos patrimoniales en los que debía reinvertirse el importe obtenido en la transmisión consideró como tales los pertenecientes al inmovilizado material o inmaterial, contentándose con que estuviesen afectos a actividades económicas.

b) en cuanto al plazo para efectuar la reinversión, que debería realizarse dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la puesta a disposición del elemento patrimonial transmitido y los tres años posteriores, o, excepcionalmente, de acuerdo con un plan especial de reinversión aprobado por la Administración tributaria a propuesta del sujeto pasivo, estableciendo en todo caso la regla, posteriormente inalterada , relativa a que " La reinversión se entenderá efectuada en la fecha en que se produzca la puesta a disposición de los elementos patrimoniales en que se materialice".

Debemos añadir, primero, que la regla que afirma efectuada la reinversión , y por tanto, satisfecha la obligación de la entidad transmitente beneficiaria de la exención, con la puesta a disposición de los nuevos elementos patrimoniales exige una primera corrección que trascienda de su simple literalidad, pues es evidente que estamos hablando en realidad de posesión con afectación al proceso productivo, esto es , supone una exigencia implícita del precepto que la disposición conlleve al tiempo la adscripción a la actividad de la empresa .

Con esta corrección, consecuencia lógica de una norma ideada con el fin de promover el mantenimiento y la renovación del stock de capital , el apartado 6 del artículo 42 se reconduce a la interpretación tradicionalmente consagrada por la jurisprudencia que al delimitar el ámbito de la exención por reinversión, pone el acento en la realidad de la afectación , incluyendo en la misma la actividad de preparación del bien para su futura explotación empresarial --- vid sentencia del Tribunal Supremo de 13 de junio de 2013 ( ROJ: 3636/2013 ), con cita de otra anterior de 20 de mayo de 2013.

Segundo, que como Tribunal conocemos que la "puesta en funcionamiento" no es una referencia inocente desde el punto de vista contable, de modo que, por ejemplo, la Norma 1 de valoración y registro del inmovilizado del vigente Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, ( e igualmente , la regla 2º de la norma 2 del Plan General de Contabilidad de 1990, aprobado por Real Decreto 1643/ 1990 , de 20 de diciembre), prevé que la contabilización del precio de adquisición o del coste de producción del inmovilizado material que necesiten un periodo de tiempo superior a un año para estar en condiciones de uso incluya los gastos financieros que se hayan devengado antes de la puesta en condiciones de funcionamiento , puesto que se supone que de esta manera se apuran al máximo las consecuencias del principio de correlación entre ingresos y los gastos y costes necesarios para obtenerlos.

A partir de ahí, procede solventar la contradicción que se pone de manifiesto desde el momento en que, como sucede en este caso, los locales calificados como inmovilizado material de la firma recurrente, encontrándose afectados al proceso productivo ( una vez entregados por la Junta de Compensación), no se encontraban en condiciones de ser inmediatamente arrendados.

No sirven a estos efectos , los antecedentes legislativos, puesto que los más elaborados que el Tribunal ha podido recabar , representados por el Dictamen de la comisión y escritos de mantenimiento de enmiendas para su defensa ante el pleno del Proyecto de Ley del Impuesto sobre la renta de las personas físicas y de modificación parcial de las leyes de los impuestos sobre sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre el patrimonio ( Boletín Oficial de las Cortes Generales , Congreso de los Diputados, VIII Legislatura, núm 80-12, 21 de junio de 2006) no resultan significativos.

Tampoco cabe solventar la cuestión por simple remisión a las normas contables, no ya en virtud de una supuesta primacía de aquellas de naturaleza tributaria, sino porque de lo que se trata, visto que existen dos reglas jurídicas atinentes al cumplimiento de la obligación de reinvertir, es de determinar si cabe una interpretación que poniendo el acento en la prevalencia del apartado 6, conduzca a entender que la posibilidad de uso inmediato de los locales no deviene condición determinante del disfrute de la exención.

La solución debe venir dada por una interpretación de las normas en juego con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil, al que se remite el artículo 12 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas, poniendo de relieve que no es posible establecer de forma concluyente si la mención por parte del legislador a la entrada en funcionamiento de los nuevos elementos del activo se hizo con una intención de simple retoque lingüístico de la redacción originaria, manteniendo el espíritu inicial, o con la finalidad de trascender este, excluyendo del ámbito de la nueva redacción los supuestos de adscripción sin posibilidad de uso inmediato de los bienes en cuestión.

En la duda, es creencia del Tribunal que debe prevalecer el apartado 6 del artículo 42, pues de este modo, evitando al tiempo la presunción de que el legislador yerra (como ocurriría si pensáramos que la pervivencia de la mención a la puesta a disposición del bien responde a un simple olvido de las Cortes), se hace prevalecer una regla que recordemos está específicamente destinada a regular el cumplimiento del plazo de inversión (y que, por tanto, actúa como *lex specialis*).

Esta interpretación arroja un resultado perfectamente conciliable con la finalidad y espíritu de un conjunto normativo diseñado al servicio de la capitalización y recapitalización de las empresas sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades, en el caso de autos, objetivo satisfecho desde el momento en que los locales comerciales, suponemos que fruto de una inversión respetable, habían sido entregados a la entidad recurrente, que muestra su intención de procurarles cuanto antes un destino lucrativo.

Quedaría a salvo, en todo caso, la potestad de comprobación de la Inspección para verificar a posteriori el destino efectivo de los nuevos elementos patrimoniales, pues es claro que si por las razones que fuere, los bienes de que se trata no entran nunca en funcionamiento, cabría dudar muy razonablemente de la primera afectación.

#### Cuarto.

-Con estimación del recurso pero sin imposición de costas a la Administración demandada de conformidad con el artículo 139 de la Ley Jurisdiccional, pues como se evidencia de los fundamentos anteriormente expuestos, nos encontramos ante una cuestión jurídicamente compleja, resuelta por el Tribunal mediante reglas interpretativas no siempre claras, y en abstracto provista de interés casacional.

Vistos los preceptos citados y demás de pertinente aplicación.

#### FALLAMOS

QUE DEBEMOS ESTIMAR Y ESTIMAMOS EL RECURSO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO 646/2015 INTERPUESTO POR 646/2015 INTERPUESTO POR ALBA REAL S.L., Y EN SU REPRESENTACIÓN EL PROCURADOR DE LOS TRIBUNALES SR/SRA.MÁRQUEZ DÍAZ CONTRA EL ACUERDO DEL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE ANDALUCÍA DE 27 DE MARZO DE 2015 QUE DESESTIMA LAS RECLAMACIONES Nº 41-06278- 2012 Y 41-11734-2012, QUE ANULAMOS Y DEJAMOS SIN EFECTO, AL IGUAL QUE LA LIQUIDACIÓN PROVISIONAL Y LA SANCIÓN PRACTICADAS POR LA OFICINA DE GESTIÓN TRIBUTARIA DE LA DELEGACIÓN DE SEVILLA DE LA AGENCIA TRIBUTARIA, EN RELACIÓN CON EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO 2010.

SIN IMPOSICIÓN DE COSTAS A LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO.

CONTRA ESTA RESOLUCIÓN CABE RECURSO ORDINARIO DE CASACIÓN, EN LOS TÉRMINOS PREVISTOS EN LA LEY 29/1998, DE 13 DE JULIO, REGULADORA DE LA JURISDICCIÓN CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA.

A su tiempo, con certificación de ésta sentencia para su cumplimiento, devuélvase el expediente administrativo al lugar de procedencia.

Así por ésta nuestra sentencia, que se notificará en legal forma a las partes, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos.

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.