

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

Referencia: NFJ071677

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 15 de octubre de 2018

Vocalía 2.<sup>a</sup>

R.G. 1042/2015

**SUMARIO:**

**Procedimiento de inspección. Documentación. Actas de conformidad. Tramitación. Liquidaciones derivadas de las actas.** *Notificación al interesado del Acuerdo del órgano competente ordenando completar actuaciones.* Si el primer intento de notificación, aunque resulte infructuoso, es válido a los efectos de entender concluido el procedimiento en plazo, entendemos que igual validez debe otorgársele a los efectos de evitar, en el caso que nos ocupa, que el procedimiento termine por el mero transcurso del tiempo -plazo- a contar desde la suscripción de un acta en conformidad sin haberse logrado en dicho plazo la notificación efectiva, máxime cuando la duración de los procedimientos oscila entre los seis y los doce meses ampliables a otros doce adicionales, en tanto que el plazo para que la propuesta de liquidación contenida en el acta de conformidad se convierta en liquidación notificada por el mero transcurso de un mes desde su suscripción. Se evita así que una actitud del contribuyente tendente a eludir la notificación genere la firmeza de una liquidación a cuya propuesta formula reparos el órgano competente para liquidar -en el caso de procedimiento inspector el Inspector Jefe-, sin que ninguna negligencia pueda achacarse al actuar de la Administración, la cual ha intentado en plazo la realización de una notificación que dejaba sin efecto la referida propuesta. Dicho esto, esta postura en nada perjudica los derechos del contribuyente pues es claro que, a efectos de posibles recursos, los plazos se computan desde la fecha de notificación efectiva (real o ex-lege) y no a partir del primer intento de notificación sin perjuicio de que este último pueda ser tenido en cuenta a los efectos de entender concluido, o no, como aquí se concluye, el procedimiento. En resumen, basta con el primer intento de notificación de la orden para completar actuaciones en el plazo del mes para que no se entienda producida y notificada la liquidación derivada de un acta de conformidad aunque la notificación efectiva de dicha orden se produzca una vez transcurrido el plazo de un mes desde la suscripción del acta. **(Criterio 1 de 1)**

**PRECEPTOS:**

Ley 58/2003 (LGT), arts. 104, 133, 139, 150, 156 y 239.

Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), art. 58.

RD 1065/2007 (RGAT), arts. 104 y 187.

Constitución Española, art. 24.

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

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

RD 1643/1990 (PGC), parte tercera.

En la Villa de Madrid, a la fecha indicada, el Tribunal Económico-Administrativo Central, reunido en Sala, ha visto los recursos ordinarios de alzada interpuestos por la entidad **X SL.**, con CIF: ..., y en su nombre y representación D. **Lx...**, con NIF: ... y domicilio a efectos de notificaciones en ..., contra sendas resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de fechas 26-11-2014 y 26-11-2015 relativas a los expedientes 28/19491/11 y 28/19491/11/50-A, respectivamente, relativos al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2006.

**ANTECEDENTES DE HECHO****Primero.**

Con fecha 08-10-2010 la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid incoó acta de conformidad número A01-...52 respecto del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2006, derivada del procedimiento inspector iniciado respecto a la entidad X SL., habiéndose iniciado las actuaciones de comprobación e investigación con fecha 07-05-2010.

SEGUNDO.-

Con fecha 04-11-2010 la Inspectora Coordinadora de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid dictó Acuerdo por el que se ordenaba completar el expediente mediante la realización de actuaciones complementarias dejando sin efecto el acta de conformidad formalizada.

### Tercero.

Con fecha 28-04-2011 la Jefa de la Oficina Técnica de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid dictó Acuerdo de liquidación derivado del acta de disconformidad número A02-...56, notificándose dicho Acuerdo al obligado tributario con fecha 04-05-2011.

La entidad **X SL** presentó declaración por el período impositivo objeto de comprobación con los siguientes importes:

Ejercicio	Base Imponible	Líquido a ingresar
2006	27.969.559,81	3.518.893,21

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

Ejercicio	BI	Líquido a ingresar	Autoliquidación	Cuota del acta	Interés demora	Deuda tributaria
2006	28.320.686,12	9.601.104,10	3.518.893,21	6.082.210,89	1.322.672,58	7.404.883,47

En cuanto a la actividad desarrollada por la entidad **X SL.**, según I.A.E., se encontraba clasificada en los epígrafes:

- 501.1 "CONSTRUCCIÓN COMPLETA, REPARAC. Y CONSERVAC"
- 861.1 "ALQUILER DE VIVIENDAS"
- 861.2 "ALQUILER DE LOCALES INDUSTRIALES"

### Cuarto.

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

- En la declaración por el Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2006 consignó el obligado tributario una deducción por reinversión de beneficios extraordinarios prevista en el artículo 42 del TRLIS, considerando la Inspección la improcedencia de la misma al no poder calificar ninguna de las 6 fincas transmitidas, cuya transmisión originaría el derecho a la deducción, como elementos del inmovilizado material. Asimismo considera no aptos a efectos de reinversión los elementos en que se materializa la misma.

### QUINTO.

Disconforme el interesado con el Acuerdo de liquidación, interpuso con fecha 02-06-2011 ante el TEAR de Madrid la reclamación económico administrativa nº 28/19491/11.

### Sexto.

Con fecha 26-11-2014, notificada al interesado el 15-12-2014, dictó el TEAR resolución disponiendo lo siguiente:

*“Por lo expuesto,*

**ESTE TRIBUNAL**, en sesión de hoy actuando en **PRIMERA** instancia, acuerda: **DESESTIMAR** la reclamación.”

#### **SÉPTIMO.**

Disconforme el interesado con la anterior resolución, interpuso con fecha 18-12-2014 ante el TEAR el recurso de anulación nº 28/19491/11/50-A.

#### **Octavo.**

Asimismo, interpuso con fecha 15-01-2015 ante este TEAC el recurso de alzada nº 1042/15 que nos ocupa, solicitando la anulación de la misma formulando las alegaciones siguientes:

Primera. La primera liquidación practicada por la Inspección derivada del acta de conformidad **A01-...52** es firme.

Segunda. Procedencia de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios dotada por el contribuyente en el ejercicio 2006.

#### **Noveno.**

Con fecha 26-11-2015, notificada al interesado el 11-12-2015, dictó el TEAR resolución disponiendo lo siguiente:

*“Por lo expuesto,*

**ESTE TRIBUNAL**, en sesión de hoy, actuando **SALA** y en **PRIMERA INSTANCIA**, acuerda: **DESESTIMAR** el presente recurso de anulación.”

#### **Décimo.**

Disconforme el interesado con la anterior resolución, interpuso con fecha 08-01-2016 ante este TEAC el recurso de alzada nº 2383/16 que nos ocupa, solicitando la anulación de la misma formulando las alegaciones siguientes:

Primera.- Ausencia de contestación por parte del TEAR a las alegaciones planteadas por el interesado.

Segunda.- Reiteración de las alegaciones ya planteadas en el recurso de alzada nº 1042/15 en relación a la firmeza de la liquidación practicada por la Inspección derivada del acta de conformidad **A01-...52**.

Tercera.- Reiteración de las alegaciones ya planteadas en el recurso de alzada nº 1042/15 en relación a la procedencia de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios dotada por el contribuyente en el ejercicio 2006.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **Primero.**

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y presentación en plazo hábil, que son presupuesto para la admisión a trámite de los presentes recursos de alzada por los que el interesado solicita la nulidad de las resoluciones dictadas por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, siendo las cuestiones sobre

la que debemos pronunciarnos las recogidas en los apartados OCTAVO y DÉCIMO del expositivo de los antecedentes de hecho.

### Segundo.

Alega en primer lugar el interesado que la liquidación practicada por la Inspección derivada del acta de conformidad **A01-...52** es firme.

Dispone el artículo 156 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, (LGT), regulador de las actas de conformidad, lo siguiente:

“1. Con carácter previo a la firma del acta de conformidad se concederá trámite de audiencia al interesado para que alegue lo que convenga a su derecho.

2. Cuando el obligado tributario o su representante manifieste su conformidad con la propuesta de regularización que formule la inspección de los tributos, se hará constar expresamente esta circunstancia en el acta.

3. Se entenderá producida y notificada la liquidación tributaria de acuerdo con la propuesta formulada en el acta si, en el plazo de un mes contado desde el día siguiente a la fecha del acta, no se hubiera notificado al interesado acuerdo del órgano competente para liquidar, con alguno de los siguientes contenidos:

a) Rectificando errores materiales.

b) Ordenando completar el expediente mediante la realización de las actuaciones que procedan.

c) Confirmando la liquidación propuesta en el acta.

d) Estimando que en la propuesta de liquidación ha existido error en la apreciación de los hechos o indebida aplicación de las normas jurídicas y concediendo al interesado plazo de audiencia previo a la liquidación que se practique.

4. Para la imposición de las sanciones que puedan proceder como consecuencia de estas liquidaciones será de aplicación la reducción prevista en el apartado 1 del artículo 188 de esta ley.

5. A los hechos y elementos determinantes de la deuda tributaria respecto de los que el obligado tributario o su representante prestó su conformidad les será de aplicación lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 144 de esta ley.”

Dicho precepto está incluido en la Subsección 3ª (“Terminación de las actuaciones inspectoras”) de la Sección 2ª (“Procedimiento Inspector”) del Capítulo IV (“Actuaciones y procedimientos de inspección”) del Título III (“La aplicación de los tributos”) de la LGT.

Por otro lado, dispone el artículo 104.2 de la LGT que:

“A los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución”.

Y también en la normativa común (Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común), en su artículo 58.4 (red. Ley 4/1999), contiene una previsión análoga a la del artículo 104.2 de la LGT:

“Sin perjuicio de lo establecido en el apartado anterior, y a los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente la notificación que contenga cuando menos el texto íntegro de la resolución, así como el intento de notificación debidamente acreditado”, resultando clarificador que dicho artículo se encuadre en el Capítulo III (“Eficacia de los actos”) del Título V (“De las disposiciones y los actos administrativos”) de dicha Ley.

La finalidad de la norma es clara: evitar que una actitud elusiva del contribuyente a la hora de ser notificado produzca determinados efectos como es el que el procedimiento se exceda o no del plazo de su duración máxima.

Así las cosas, si el primer intento de notificación, aunque resulte infructuoso, es válido a los efectos de entender concluido el procedimiento en plazo, entendemos que igual validez debe otorgársele a los efectos de evitar, en el caso que nos ocupa, que el procedimiento termine por el mero transcurso del tiempo (plazo) a contar desde la suscripción de un acta en conformidad sin haberse logrado en dicho plazo la notificación efectiva, máxime cuando la duración de los procedimientos oscila entre los seis (verificación de datos y comprobación limitada: art. 133.d, 139.b y 104.1 de la LGT) y los doce meses ampliables a otros doce adicionales (Inspección: art. 150.1 LGT) en tanto que el plazo para que la propuesta de liquidación contenida en el acta A01 se convierta en liquidación notificada por el mero transcurso de un mes desde su suscripción (art. 156.3 LGT).

Se evita así que una actitud del contribuyente tendente a eludir la notificación genere la firmeza de una liquidación a cuya propuesta formula reparos el órgano competente para liquidar (en el caso de procedimiento inspector el Inspector Jefe), sin que ninguna negligencia pueda achacarse al actuar de la Administración, la cual ha intentado en plazo la realización de una notificación que dejaba sin efecto la referida propuesta.

Siendo clarificador de dicha ausencia de negligencia por parte de la Administración el hecho de que el artículo 104 del Reglamento General de Gestión e Inspección (RD 1065/2007 – RGGI) califique como de “Dilación por causa no imputable a la Administración”:

e) El retraso en la notificación de las propuestas de resolución o de liquidación o en la notificación del acuerdo por el que se ordena completar actuaciones a que se refiere el artículo 156.3.b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, por el tiempo que transcurra desde el día siguiente a aquel en que se haya realizado un intento de notificación hasta que dicha notificación se haya producido.

Finalmente indicar que la postura defendida en el presente Fundamento de Derecho en nada perjudica los derechos del contribuyente pues es claro que, a efectos de posibles recursos, los plazos se computan desde la fecha de notificación efectiva (real o ex-lege) y no a partir del primer intento de notificación sin perjuicio de que este último pueda ser tenido en cuenta a los efectos de entender concluido, o no, como aquí se concluye, el procedimiento.

Así las cosas, pasaremos a continuación a exponer los hechos acaecidos en el caso que nos ocupa a efectos de determinar si debe entenderse producida y notificada la liquidación tributaria de acuerdo con la propuesta formulada en el acta de conformidad **A01-...52**:

- Con fecha 08-10-2010 la Dependencia Regional de Inspección incoó acta de conformidad número A01-...52 respecto del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2006, siendo la misma suscrita en dicha fecha por Dña. **Mx...** como representante autorizado de la entidad, habiéndose iniciado las actuaciones de comprobación e investigación con fecha 07-05-2010, estando limitadas tales actuaciones a analizar el beneficio obtenido en la enajenación del inmovilizado inmaterial, material y cartera de control, el importe de la depreciación monetaria, las circunstancias que habrían de concurrir para acogerse al beneficio fiscal de la reinversión de beneficios extraordinarios aplicado en cuota íntegra y la cuantía de los mismos, así como a analizar las implicaciones fiscales derivadas del tratamiento de los inmuebles como activo fijo.

- Con fecha 04-11-2010 la Inspectora Coordinadora de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid dictó Acuerdo por el que se ordenaba completar el expediente mediante la realización de actuaciones complementarias dejando sin efecto el acta de conformidad formalizada, disponiendo lo siguiente:

“No consta a esta Inspectora Coordinadora que los elementos patrimoniales transmitidos en el ejercicio de comprobación pertenezcan al inmovilizado material.

El motivo que determina el presente acuerdo es la comprobación de la procedencia de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios que figura en la declaración del sujeto pasivo en el año objeto de comprobación.

Por todo lo expuesto, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 156.3.b) LGT y en el artículo 187.3.c) RGAT, SE ACUERDA dejar sin efecto el acta de conformidad formalizada y ordenar completar el expediente mediante la realización de actuaciones complementarias.

Una vez realizadas las actuaciones complementarias, su resultado se documentará en una nueva acta que sustituirá a todos los efectos a la anteriormente formalizada y se tramitará según proceda.

Contra este acuerdo no cabe interponer recurso o reclamación por tratarse de un acto de mero trámite, sin perjuicio del recurso o reclamación que proceda contra el acto de liquidación que finalmente se dicte.”

- Con fecha **05-11-2010**, a las 14:45 horas, tuvo lugar un primer intento de notificación del referido Acuerdo en el domicilio social del interesado, manifestando en diligencia el Agente tributario encargado de la misma, lo siguiente:

“Que en el portal de la calle ... no existe portero electrónico y tuvimos que acceder al inmueble gracias a la colaboración de un vecino que nos permitió la entrada, ya que el conserje en ese momento no se encontraba en conserjería. Que después de repetidas llamadas en el piso 2º B nadie nos contesta.”

- Con fecha 08-11-2010, a las 11:30 horas, tuvo lugar un segundo intento de notificación del Acuerdo en el domicilio del representante del interesado, manifestando en diligencia el Agente tributario encargado de la misma, lo siguiente:

“Que el portero de la finca sita en ...nos dice que Doña **Mx...** no se encuentra en el día de hoy en el despacho, pero que de todas formas tampoco está seguro si continúa a fecha de hoy trabajando en dicho despacho.”

No habiendo hecho entrega el Agente tributario de un duplicado de la referida diligencia a ningún compareciente.

- Con fecha 16-11-2010 extendió la Inspección Diligencia en la que se hizo constar:

“Presente Dª Mx... con número de identificación fiscal ... como representante autorizado, se hace constar:

El día 8/10/2010 se firmó el Acta modelo A01 con número ...**52**

Con fecha 4/11/2010, la Inspectora Coordinadora firmó Acuerdo por el que se ordena Completar el expediente.

En el día de hoy se comunica dicho Acuerdo al obligado tributario tras haberlo intentado en su domicilio el día 5/11/2010 y en el domicilio de su representante el día 8/11/2010 según diligencias que se adjuntan al expediente.”

- Con fecha 28-04-2011 la Jefa de la Oficina Técnica dictó Acuerdo de liquidación derivado del acta de disconformidad número A02-...**56**, notificándose dicho Acuerdo al obligado tributario con fecha 04-05-2011.

Así las cosas, no habiendo transcurrido desde el 08-10-2010 (fecha de suscripción del acta A01) y el 05-11-2010 (fecha del primer intento de notificación de la Orden del Inspector Jefe de completar actuaciones) plazo superior al mes a que se refiere el artículo 156.3 de la LGT, debemos entender no producida y notificada la liquidación derivada del A01-...**52**.

### Tercero.

Continuando con las cuestiones formales, alega el recurrente en el recurso de alzada nº 2383/16, interpuesto contra la desestimación por el TEAR del recurso de anulación, la ausencia de contestación por parte del referido Tribunal a las alegaciones planteadas por el interesado.

A este respecto dispuso el TEAR en la resolución impugnada, lo siguiente:

“...el examen del presente recurso de anulación debe partir del reconocimiento de su carácter extraordinario, no configurándose éste como una instancia más en vía administrativa, sino como un instrumento que habilita a los reclamantes a instar del propio Tribunal la anulación de la resolución recaída en la reclamación, sólo y exclusivamente, cuando concorra alguna de las causas tasadas por la Ley. Lo contrario supondría reconocer a los Tribunales Económico-Administrativos la facultad de revocar sus propias resoluciones, lo que claramente está vedado por el ordenamiento jurídico, salvo en los supuestos previstos por la norma.

En el presente caso, debe tenerse en cuenta que, de acuerdo con lo solicitado por la entidad en el escrito de interposición de la reclamación, este Tribunal notificó el trámite de puesta de manifiesto, el cual fue atendido por la interesada, que presentó escrito de alegaciones el 02/02/2012. Todas las alegaciones formuladas en este escrito han sido tenidas en cuenta en la resolución ahora recurrida. Posteriormente, más de dos años después, la entidad presentó un escrito de alegaciones complementarias que tuvieron entrada en este TEAR el 22/10/2014, sobre el cual no se hace referencia alguna en la resolución recurrida.

Sin embargo, entiende este Tribunal, que la falta de contestación a estas alegaciones complementarias extemporáneamente presentadas no puede amparar la estimación del presente recurso de anulación.

Como recientemente ha señalado el Tribunal Supremo, Sentencia de 26/03/2015 dictada en el recurso de casación para unificación de doctrina núm. 1940/2013, “el escrito de alegaciones complementarias no puede considerarse, en principio, como acto fundamental de la reclamación económico administrativa puesto que no puede predicarse tal carácter de un trámite inexistente, de suerte que la diferencia entre un acto fundamental como es el de alegaciones cuya omisión tiene consecuencias definitivas por un lado, pues de no haberse otorgado aboca a la nulidad de lo actuado por posible indefensión y conculcar el principio de audiencia (...) frente a un trámite inexistente al que no se puede anudar consecuencias ni efectos, y por ende, como no puede ser de otro modo, ni es un acto fundamental, ni por su contenido, pues como tal alegación complementaria su finalidad no puede ser otra que completar o complementar lo ya dicho en las alegaciones, ni posee virtualidad alguna para impulsar el procedimiento (...)”

En consecuencia, vista la consideración que el Tribunal Supremo hace respecto a las alegaciones complementarias extemporáneamente presentadas, a las que no se puede “anudar consecuencias ni efectos”, y las circunstancias concurrentes en el presente caso en cuanto a las fechas de los diferentes escritos de alegaciones presentados por la interesada, este Tribunal entiende que no procede estimar el presente recurso de anulación, cuyo carácter extraordinario ha sido ya señalado, sin perjuicio, claro está, que tales argumentaciones complementarias puedan ser hechas valer por la interesada en la vía ordinaria de impugnación de aquella resolución.

Por lo expuesto,

**ESTE TRIBUNAL**, en sesión de hoy, actuando en SALA y en **PRIMERA INSTANCIA** acuerda: **DESESTIMAR** el presente recurso de anulación.”

Pues bien, en el primer escrito de alegaciones de la reclamación nº 28/19491/11, presentado con fecha 02-02-2012, manifestó el interesado lo siguiente:

“Con independencia de la firmeza de la liquidación resultante del primer Acta de Inspección, liquidación y firmeza determinadas por el transcurso del tiempo máximo con el que la Administración contaba para anularla y notificar el correspondiente acuerdo, razón por la cual aquella devino inatacable para el ente público, haciendo ociosas las demás alegaciones, la cuestión sustantiva o de fondo que presenta el expediente es ...”

Señalando posteriormente, en el escrito de alegaciones complementarias de fecha 22-10-2014, que:

“En el punto primero de los FUNDAMENTOS DE DERECHO de mi escrito de 1 de febrero de 2012, de alegaciones vertidas en el procedimiento de reclamación económico administrativa identificada con el número 28/19491/2011, invocaba la nulidad de la liquidación impugnada aduciendo como motivo de la conclusión la existencia y firmeza de una liquidación anterior sobre el mismo objeto. Decía así:

“Con independencia de la firmeza de la liquidación resultante del primer Acta de Inspección, liquidación y firmeza determinadas por el transcurso del tiempo máximo con el que la Administración contaba para anularla y notificar el correspondiente acuerdo, razón por la cual aquella devino inatacable para el ente público, haciendo ociosas las demás alegaciones, la cuestión sustantiva o de fondo que presenta el expediente es ...”.

Sin embargo, acuciado por la premura determinada por la proximidad del vencimiento del plazo de presentación de las alegaciones, y habiendo considerado entonces suficiente por su evidencia la alegación de la firmeza de la liquidación derivada del acta de conformidad, me centré a continuación en el desarrollo de la cuestión de fondo y deje solamente enunciada en los términos que anteceden la conclusión de la nulidad de la

liquidación combatida por razón de la preexistencia de otra sobre la misma materia que cerraba la puerta a la segunda.

Repasados hoy los antecedentes, y sin premura ya alguna de tiempo, considero que para coadyuvar a la mejor formación de la voluntad del Tribunal a que me dirijo quizás sería conveniente desarrollar de manera más amplia y pormenorizada el razonamiento subyacente, lo que paso a hacer mediante la exposición de las siguientes

#### ALEGACIONES COMPLEMENTARIAS:..."

Así las cosas, podemos comprobar que, en efecto, manifestó el interesado expresamente en sus alegaciones, tanto en las iniciales como en las complementarias presentadas fuera de plazo (siendo criterio de este Tribunal la admisión de las mismas aún siendo extemporáneas), la firmeza de la liquidación resultante del primer acta de Inspección. Examinada la resolución (RG 28/19491/11) respecto de la que el obligado tributario interpuso recurso de anulación, este Tribunal Central debe confirmar que, en efecto, el TEAR no hizo alusión alguna a esta concreta cuestión. Sobre ella nada se dijo ni en los antecedentes de hecho, ni en los fundamentos de derecho, ni en el fallo mismo, en el que el Tribunal de instancia se limitó a desestimar la reclamación y a confirmar en consecuencia la liquidación impugnada.

Ello supone la existencia de incongruencia omisiva respecto de esta concreta alegación, dado que, a juicio de este Tribunal Central, no cabe interpretar razonablemente el silencio como una desestimación tácita cuya motivación pueda inducirse del conjunto del resto de razonamientos contenidos en la resolución. Ahora bien, lo anterior no implica la concurrencia ni de la causa b) prevista en el artículo 239.6 LGT (*"Cuando se hayan declarado inexistentes las alegaciones o pruebas oportunamente presentadas"*), toda vez que las alegaciones presentadas en plazo sí que fueron tenidas en cuenta por el TEAR, ni de la causa c) prevista en el mismo precepto (*"Cuando se alegue la existencia de incongruencia completa y manifiesta de la resolución"*), ya que la referida incongruencia no puede calificarse como de *"completa y manifiesta"*.

Así las cosas, entiende la Sala que declarar la nulidad de la resolución del TEAR por este motivo, no habiendo solicitado el interesado la retroacción de las actuaciones, supondría para el obligado tributario unas consecuencias gravosas y contrarias al principio de economía procesal, reconocido constitucionalmente en el artículo 24 de la Constitución al referirse al derecho a un proceso sin dilaciones indebidas, habiéndose pronunciado en este mismo sentido este Tribunal, entre otras, en resolución de 06-02-2014 (...). Por este motivo procederemos a continuación a entrar a conocer del resto de cuestiones que plantea el expediente.

#### Cuarto.

En lo que respecta a las cuestiones de fondo, alega el interesado la procedencia de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios dotada por el contribuyente en el ejercicio 2006, debiéndose calificar los terrenos transmitidos como inmovilizado al no haber estado nunca destinados a la venta.

Dispone el artículo 42 del Real Decreto Legislativo 4/2004 de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), en su redacción vigente en el periodo impositivo que aquí nos ocupa y respecto a lo que aquí nos interesa, lo siguiente:

#### "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."

Como puede comprobarse, a efectos de poder aplicar la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios es condición indispensable que el elemento enajenado pertenezca 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 (inmovilizado) 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.

No obstante dichas definiciones, tratándose de empresas que realizan actividad inmobiliaria resulta en ocasiones difícil determinar la adscripción de los inmuebles que componen su patrimonio a una u otra categoría de activos debido a la propia naturaleza de su actividad.

A tales empresas (inmobiliarias) les es de aplicación la adaptación del Plan General de Contabilidad a las Empresas Inmobiliarias (Orden de 28-12-1994 - PGCEI), en cuya Introducción se establece:

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

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

70.1 Actividades inmobiliarias por cuenta propia.

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

70.2 Alquiler de bienes inmobiliarios por cuenta propia.

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

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

(...) Con objeto de precisar lo dicho anteriormente, hay que indicar que las empresas promotoras inmobiliarias no son las únicas que actúan en el mercado inmobiliario, y por sus características se diferencian de otras tales como:

- Empresas de agencia o mediación inmobiliaria (actividad de mediación en compraventa de inmuebles básicamente).
- Cooperativas sociales de viviendas (actividad restringida a proporcionar vivienda a sus miembros, no al mercado).
- Empresas constructoras (realizan sólo la construcción de los inmuebles).”

Esta adaptación del Plan General de Contabilidad a las Empresas Inmobiliarias intenta aclarar la cuestión objeto de controversia disponiendo que:

“(…) Independientemente de que en la empresa inmobiliaria las existencias están constituidas por elementos cuya permanencia en la empresa puede ser superior a un año, la clasificación entre inmovilizado y existencias (activo fijo o circulante) para determinados elementos de la empresa vendrá determinada por la

función que cumplan en relación con su participación en el proceso productivo. Por lo que un elemento inmobiliario pertenecerá al grupo de existencias si está destinado a transformarse en disponibilidad financiera a través de la venta como actividad ordinaria de la empresa, y un elemento pertenecerá al grupo de inmovilizado si se encuentra vinculado a la empresa de una manera permanente (...).”

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 aquéllos 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 transcritas.

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»; 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 resolución 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.

**Quinto.**

Así las cosas, pasaremos a continuación a exponer los motivos por los que el recurrente considera que los seis terrenos transmitidos, sitos todos ellos en Madrid, deben calificarse como elementos del inmovilizado material:

1. La intención del obligado tributario no era la de destinar las fincas a la venta sino promocionarlas para dedicarlas al arrendamiento, habiendo estado motivada su decisión de venta por circunstancias sobrevenidas (deshacerse de diversos proindivisos a cambio de una parcela en pleno dominio).

Pues bien, en lo que respecta a la **intención** del obligado tributario de promocionar las fincas para destinarlas al arrendamiento, habiendo estado motivada su decisión de venta por circunstancias sobrevenidas, 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 5168/09[1]), 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; la mera "intención" de destinar un bien podría conllevar su "inicial contabilización" como existencia o como inmovilizado, y ello, sin perjuicio de su posterior rectificación como prevé el PGCEI; en este sentido, en cuanto a los cambios de destinos iniciales, aun cuando efectivamente se debieran a algo sobrevenido, este Tribunal ha venido a concluir que los distintos avatares o impedimentos urbanísticos que dificulten o impidan llevar a cabo los planes iniciales del adquirente del terreno no le eximen a éste de la obligación de reclasificar el terreno, caso de no haber sido objeto finalmente de explotación, a existencias en el momento de su venta (Resoluciones de 19-1-2007, R.G. 1832/05; 14-2-2008, R.G. 4203/06, entre otras).(...)"

Asimismo, cabe citar la resolución de este Tribunal de 02-02-2012 (...) y la sentencia del Tribunal Supremo de 26-09-2011 (recurso nº 3179/2009), en la que se dice:

"La propia resolución recalca más adelante que "la inicial intención de la recurrente de que ese edificio se fuera a explotar como apartotel no significa que se haya de calificar como "inmovilizado material", porque lo determinante de esa calificación es, como se ha dicho, su efectiva función en la explotación económica de la interesada, para lo cual tiene que tener un carácter duradero, que, como ya se ha expuesto, no ocurre en el presente caso" (FJ 5º)."

A mayor abundamiento debemos tener en cuenta que, aun cuando el contribuyente afirma que su intención respecto de los terrenos en cuestión no era la de destinarlos a la venta, lo cierto es que en cuanto a los cambios de destino iniciales, aun cuando efectivamente se debieran a algo sobrevenido, este Tribunal ha venido a concluir que los distintos avatares o impedimentos urbanísticos que dificulten o impidan llevar a cabo los planes iniciales del adquirente del terreno no le eximen a éste de la obligación de reclasificar los terrenos a existencias en el momento de su transmisión en el caso de no haber sido objeto finalmente de explotación (resoluciones de 24-04-2013 (...) y de 27-06-2013 (...) entre otras). Todo ello sin olvidar que respecto a la intención que pudiera tener el obligado tributario de destinar las fincas de forma duradera al arrendamiento tras su promoción, este Tribunal ha mantenido en numerosas ocasiones 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 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, podemos determinar que de haber estado afectas las fincas a la actividad del contribuyente a través de su arrendamiento su uso habría sido mínimo o accidental tratándose de una situación transitoria hasta que se llevara a efecto el objetivo principal que era la venta de las mismas (concretamente una de las fincas estuvo alquilada por un corto espacio de tiempo, desde el 21-07-2005, como depósito de maquinaria y otra lo estuvo con la finalidad de establecer vallas publicitarias desde el 01-01-2005) no siendo en absoluto la intención que pudiera tener el obligado tributario al adquirir los inmuebles en cuestión indicativa de la calificación que deba darse a los mismos, habiéndose pronunciado en este mismo sentido este Tribunal, entre otras, en resolución de 13-01-2016 (RG 3298/13).

## 2. La permanencia de las fincas en el patrimonio de la entidad.

En lo que respecta al plazo de **permanencia** de las fincas 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 citada 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 las parcelas transmitidas como elementos del inmovilizado.

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 mismo pudiera tener respecto del bien en cuestión, podemos determinar que no podrá admitirse la consideración de las parcelas transmitidas como activos válidos a efectos de la aplicación de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios al no tener éstas la consideración de inmovilizado, debiéndose desestimar por tanto las

pretensiones actoras al respecto, habiéndose pronunciado en este mismo sentido este Tribunal en recientes resoluciones de 16-01-2018 (...) y de 08-02-2018 (RG ...), entre otras.

#### Sexto.

En lo que respecta a los elementos objeto de la reinversión, alega el interesado la procedencia de considerar los mismos como elementos válidos en los que materializar la reinversión al no haber manifestando la Inspección objeción alguna al respecto.

No obstante lo anterior, dispuso al respecto la Inspección en el Acuerdo de liquidación impugnado, lo siguiente:

“2.- En relación con la parcela en la que reinvierte con nº de registro 52.157, destinada en principio a la construcción de un hotel de cuatro estrellas, no consta en el expediente ninguna justificación de que la misma forme parte del inmovilizado de la empresa puesto que en ningún momento se ha justificado que haya sido objeto de explotación en arrendamiento por parte del obligado tributario ni que se haya destinado al uso propio. Su calificación como inmovilizado o como existencias es independiente de la forma de adquisición de la parcela en cuestión, es decir es indiferente que provenga o no de una permuta y es indiferente la calificación de la finca de procedencia, su calificación dependerá de su propio destino económico.

En este caso, a día de hoy todavía no ha comenzado dicha construcción del supuesto hotel, por lo que tampoco se ha afectado a la actividad de arrendamiento por parte de la empresa.

De acuerdo con lo anteriormente dispuesto, la calificación tanto de las seis fincas transmitidas como de la parcela objeto de reinversión, debe efectuarse con arreglo a su destino económico real. En definitiva, por lo que se refiere a las fincas transmitidas, al haber sido finalmente objeto de transmisión sin que hayan estado previamente arrendadas o haber sido objeto de uso propio por la consultante, deben ser calificadas como existencias y no como inmovilizado material, por lo que el beneficio obtenido en su enajenación no determina la aplicación de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios del artículo 42 del TRLIS. Igualmente cabe decir, de la parcela adquirida para la construcción de un hotel, y que a día de hoy sigue en el mismo estado físico que en la fecha de su adquisición.”

Podemos comprobar por tanto que, en modo alguno admitió la Inspección la consideración de los elementos objeto de la reinversión como elementos válidos en los que materializar la misma al no haber acreditado el contribuyente su carácter de inmovilizado material afecto al ejercicio de una actividad económica, disponiendo al respecto el artículo 42 del TRLIS, según redacción vigente en el periodo impositivo que aquí nos ocupa, lo siguiente:

#### “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.”

Así pues, coincidiendo este Tribunal con lo manifestado por la Inspección y teniendo en cuenta que, en cualquier caso, el incumplimiento de los requisitos exigidos por el artículo 42 del TRLIS respecto de las fincas transmitidas impediría “per se” la aplicación de la deducción pretendida por el interesado, no podemos sino desestimar las pretensiones actoras al respecto.

Por cuanto antecede,

**EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**, reunido en Sala en el día de la fecha, en los recursos de alzada nº 1042/15 y 2383/16 interpuestos por la entidad X SL.,

**ACUERDA**

**DESESTIMARLOS** confirmando las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid objeto de los mismos así como la liquidación tributaria subyacente (A23-...**56**).

[1] Confirmada en este punto por SAN de 07-11-2013, rec. nº. 26/2011.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.