

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

Referencia: NFJ071932

**AUDIENCIA NACIONAL**

Sentencia de 19 de julio de 2018

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 236/2015

**SUMARIO:**

**IS. Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios.** *Transmisión de finca con arrendamiento de cosa futura.* La entidad en 2006, erróneamente, realizó un ajuste extracontable a la base imponible, en lugar de practicar la deducción que correspondería. No obstante, esto es irrelevante porque corresponde analizar si se cumplen o no los requisitos para alcanzar la deducción y si se cumplieron la deducción se hubiera practicado. La finca transmitida, estaba destinada a ser explotada en arrendamiento, como lo acredita el contrato de arrendamiento de cosa futura para almacén de un supermercado. Lo que caracteriza a un activo inmobiliario como inmovilizado es la afectación duradera y con vocación de permanencia a las actividades empresariales, mientras que las existencias son activos adquiridos con voluntad de ser vendidos. La afectación tiene que ser actual, no futura. Por tanto, en el caso enjuiciado la vocación de compra del inmueble no fue la afectación permanente sino su venta, lo que realizó en un plazo muy breve desde su adquisición, por lo que no procede la deducción. Sí procede la deducción por la indemnización por el incendio de una nave, sobre la que no se pronunciaron ni la Inspección ni los Tribunales Económico-Administrativos. **Provisión por responsabilidades.** La entidad no puede pretender, socapa de una actuación de comprobación de la Administración Tributaria, mejorar la posición tributaria de la que se parte, es decir, mejorar su autoliquidación. Para ello debería haberse planteado una rectificación de la autoliquidación, con devolución de ingresos indebidos si hubiera lugar. Procede la sanción. No hay interpretación razonable de la norma.

**PRECEPTOS:**

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS) arts. 13 y 42.  
Ley 58/2003 (LGT) art. 191.

**PONENTE:**

*Don Francisco Gerardo Martínez Tristán.*

Magistrados:

Don FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN  
Don JESUS MARIA CALDERON GONZALEZ  
Don MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA  
Doña CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA  
Doña SANDRA MARIA GONZALEZ DE LARA MINGO

**AUDIENCIA NACIONAL**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000236 / 2015

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 02841/2015

Demandante: NAVEUROPA XXI, S.L.

Procurador: RODRIGO PACUAL PEÑA

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

**S E N T E N C I A N.º:**

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA  
D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN  
D.ª. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA  
D.ª. SANDRA MARIA GONZÁLEZ DE LARA MINGO

Madrid, a diecinueve de julio de dos mil dieciocho.

Visto por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, el recurso contencioso-administrativo nº 236/2015, promovido por el Procurador D. Rodrigo Pascual Peña, en nombre y representación de la entidad NAVEUROPA XXI, S.L., contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) de 8 de enero de 2015, por la que se desestimó el recurso de alzada interpuesto por la sociedad recurrente frente a anterior resolución del TEAR de Madrid, de 4 de febrero de 2014, que desestimó las reclamaciones 27340/11 y 12811/12 y confirmó la liquidación derivada del acta de disconformidad A02 71920512 por el Impuesto de Sociedades (IS), ejercicio 2006, y la sanción dimanante de ella.

Ha sido parte demandada la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por el Abogado del Estado.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

#### **Primero.**

Es objeto del presente recurso contencioso administrativo la impugnación de la resolución del TEAC, de 8 de enero de 2015, por la que se desestimó el recurso de alzada interpuesto por la sociedad recurrente frente a anterior resolución del TEAR de Madrid, de 4 de febrero de 2014, que desestimó las reclamaciones 27340/11 y 12811/12 y confirmó la liquidación derivada del acta de disconformidad A02 71920512 por el Impuesto de Sociedades (IS), ejercicio 2006, y la sanción dimanante de ella.

#### **Segundo.**

Contra dicha resolución interpuso recurso contencioso-administrativo, mediante escrito presentado el 14 de mayo de 2.015 en el Registro General de esta Audiencia Nacional y, admitido a trámite, se requirió a la

Administración demandada la remisión del expediente administrativo, ordenándole que practicara los emplazamientos previstos en el artículo 49 de la Ley de la Jurisdicción . Verificado, se dio traslado al recurrente para que dedujera la demanda.

#### **Tercero.**

Evacuando el traslado conferido, el Procurador Sr. Pascual Peña, presentó escrito el 22 de julio de 2015, en el que, después de exponer los hechos y fundamentos que estimó pertinentes, solicitó a la Sala que dicte Sentencia por la que:

"se acuerde anular la resolución del TEAC, y por ello del TEAR de Madrid y la liquidación del Impuesto sobre Sociedades de 2006 que confirman, así como la sanción impuesta derivada de la anterior, con todo lo demás que proceda en derecho y con expresa imposición de costas a la Administración demandada."

#### **Cuarto.**

El Abogado del Estado por escrito que tuvo entrada en la Audiencia Nacional en fecha 2 de septiembre de 2015, tras alegar cuantos hechos y fundamentos jurídicos tuvo por conveniente, contestó la demanda, y terminó por suplicar de la Sala que: «dicte sentencia desestimando el recurso interpuesto, confirmando los actos recurridos, e imponiendo las costas al actor».

#### **Quinto.**

Recibido el pleito a prueba, se practicó con el resultado que obra en autos, concediéndose a las partes el término sucesivo de diez días para que presentaran sus conclusiones. Trámite evacuado por escritos incorporados a los autos.

#### **Sexto.**

Conclusas las actuaciones se señaló para votación y fallo el día 19 de julio de dos mil dieciocho en que ha tenido lugar.

Ha sido Ponente el Ilmo. Sr. D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN, quien expresa el parecer de la Sala.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **Primero.** *Objeto del recurso y planteamiento de las partes .*

Se dirige este recurso frente a la resolución del TEAC, de 8 de enero de 2015, por la que se desestimó el recurso de alzada interpuesto por la sociedad recurrente frente a anterior resolución del TEAR de Madrid, de 4 de febrero de 2014, que desestimó las reclamaciones 27340/11 y 12811/12 y confirmó la liquidación derivada del acta de disconformidad A02 71920512 por el Impuesto de Sociedades (IS), ejercicio 2006, y la sanción dimanante de ella.

El objeto del mismo consiste en la pretensión de anulación de la liquidación y de la sanción, al entender que se cumplieron los requisitos legales de la reinversión.

La representación de la Administración demandada sostiene la postura de las resoluciones recurridas.

#### **Segundo.** *Hechos y circunstancias que se desprenden del expediente administrativo.*

Conviene poner de relieve y precisar una serie de hechos y actuaciones con relevancia tributaria, que se desprenden del procedimiento y son necesarios para comprender la controversia.

Las actuaciones de comprobación e inspección tuvieron carácter general al objeto de comprobar la situación tributaria del sujeto pasivo en relación con los conceptos impositivos Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2006 y 2007. Estas actuaciones, en lo referido al IS 2006, dieron lugar al acta de 7/06/2011 modelo: A02 y número de referencia: 71920512, y al acuerdo de liquidación de fecha 24/10/2011, que, tras ser confirmado por el TEAC, constituye el objeto de nuestro conocimiento en esta sentencia.

En lo referido al IS 2007 dieron lugar al acta de 7/6/2011, modelo A02 y número de referencia 71920591 y al acuerdo de liquidación de 2/12/2011 que se enjuició en nuestra sentencia de 7/5/2018, recurso 259/2015 .

La actividad del obligado tributario (la empresa recurrente), de acuerdo con el artículo tercero de sus Estatutos Sociales es la adquisición por cualquier título de fincas rústicas y urbanas, la construcción de éstas y la administración, promoción, tenencia, explotación y arrendamiento de tales bienes y su venta total o parcial para su aprovechamiento agrícola, forestal, urbano, industrial o cualquier otro. La adquisición, cesión, inversión, tenencia, disfrute, administración, gestión, negociación en general de toda clase de títulos y valores mobiliarios, cotizados en Bolsa o no. Las actividades que integran el objeto social podrán desarrollarse total o parcialmente, de modo indirecto, mediante la titularidad de participaciones en otras sociedades con objeto idéntico o análogo.

En las cuentas anuales el obligado indica que la actividad principal de la sociedad consiste en el arrendamiento y construcción de naves industriales. No consta que el contribuyente esté dado de alta en el IAE 2006.

El sujeto pasivo presentó declaración liquidación IS 2006, declarando una base imponible de 2.238.470,26€, resultado de realizar un ajuste extracontable negativo al resultado contable del ejercicio por importe de 10.861.991,31€, en concepto de reinversión de beneficios extraordinarios.

Para llegar a este ajuste extracontable negativo el obligado tributario consideró que le resultaba de aplicación la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios regulada en el artículo 42 del TRLIS si bien, erróneamente, realizó un ajuste extracontable negativo en su Base Imponible por importe de 10.861.991,31 €, en lugar de aplicar una deducción en cuota.

El beneficio por el que el obligado tributario pretendía aplicarse el incentivo fiscal de la deducción deriva de los siguientes dos hechos con relevancia económica:

*PRIMERO. Indemnización por incendio de nave:*

El obligado tributario percibió en 2006 una indemnización por el incendio que se produjo en una nave de su propiedad. El importe percibido fue 3.069.414,21 €.

*SEGUNDO. Transmisión de una finca de su propiedad:*

Los detalles de la operación de venta de la referida finca son los siguientes:

Mediante escritura pública otorgada el 16/03/2006 ante el notario de Madrid, D. Rafael Monjo Carrió, con nº de protocolo 550, NAVEEUROPA XXI SL transmite a TARCOMISOL SL (CIF B84433168), parcela de suelo industrial procedente de la agrupación de 17 parcelas formadas en la reparcelación del suelo industrial 2 de las normas subsidiarias de Quer (Guadalajara) con una superficie de 98.522,22m2, dentro de la cual existe una edificación formada por dos naves industriales subdivididas cada una de ellas en nueve módulos.

El precio de transmisión de la finca asciende a 46.589.430,08 € más el IVA correspondiente al 16%, esto es, 7.454.308,81 €, cuya suma total asciende a 54.043.738,89 €.

Valor neto contable total de la finca transmitida: 25.475.310 €.

Beneficio Obtenido por la transmisión de la finca: 21.114.120,84 €

Como consecuencia de dicha transmisión, el obligado tributario contabiliza en la cuenta 771 "Beneficios por enajenación del inmovilizado material" un importe de 21.114.120,84 €. Este beneficio deriva de la diferencia entre el precio de venta (46.589.430,08 €) y el importe por el que la misma figuraba contabilizada. (25.475.310 €). Por lo tanto, teniendo en cuenta los dos hechos económicos que estamos considerando resulta lo siguiente:

Importe total a reinvertir: 49.658.845,05 €, magnitud que resulta de sumar al precio de venta de la finca (46.589.430,08 €) el importe obtenido como indemnización por el incendio de una nave (3.069.414,21 €). Importe total reinvertido: 36.766.207,80; se trata, pues, de un supuesto de reinversión parcial.

Contra esta liquidación y contra la sanción derivada de la misma, la entidad recurrente interpuso reclamación económico administrativa, la cual fue desestimada por la resolución que constituye el objeto de nuestro enjuiciamiento.

### **Tercero. Motivos impugnatorios.**

Si bien la demanda argumenta en torno a varios motivos impugnatorios, realmente el único que es valorable, para rechazarlo parcialmente, es el relativo a la regularidad de la reinversión de beneficios extraordinarios.

En efecto, es cierto que la demanda achaca a la resolución del TEAC no haberse pronunciado sobre la deducción por provisión por responsabilidades, pero esta cuestión no es ni podía ser objeto de la pretensión actora, por cuanto en la autoliquidación que presentó la entidad recurrente, posteriormente corregida por la liquidación que constituye el núcleo de esta impugnación, no introdujo esta deducción y, por tanto, no fue objeto de la comprobación de la Inspección de Tributos.

En general, conceptualmente, el límite máximo de la pretensión actora no es, ni puede ser, más que el contenido en la autoliquidación; no es posible, so capa de una actuación de comprobación e investigación de la Administración Tributaria, mejorar la posición tributaria de la que se partía, esto es, mejorar la autoliquidación; para ello debería plantearse por la recurrente una rectificación de la autoliquidación, con la consiguiente devolución de ingresos indebidos, si a ello hubiere lugar.

No se trata de que esta alegación constituya un nuevo motivo impugnatorio, que resultara admisible, ni una cuestión nueva, sencillamente con ella se perseguiría, incluso sin quererlo, una rectificación de la autoliquidación, aprovechando las alegaciones a un procedimiento de inspección. Si esta provisión no fue incluida en la autoliquidación por la recurrente, sólo a ella le es imputable, y no puede pretender ahora introducirla a través de este cauce. No existe, en cuanto a ello, ninguna incongruencia omisiva, por parte de los órganos de la Administración Tributaria.

En cualquier caso, la cuestión relativa a la deducción por provisión por responsabilidades derivadas de la responsabilidad civil en que podía incurrir la actora como consecuencia del incendio producido el 29 de junio de 2005 en el polígono industrial Gitega de Daganzo, de los módulos 1 a 10 de la nave propiedad de ING y de los módulos 11 a 13 de la nave propiedad de la recurrente, alquilada a Boulanger, ya ha sido resuelta en nuestra SAN de 7/5/2018 (recurso 259/2015), referida al IS 2007, entendiéndose que, de acuerdo con el artículo 13 TRLIS, no será deducible la dotación por esta provisión en tanto no se interpongan las demandas, y esta circunstancia no se produjo sino en 2009 y 2010.

Y esta declaración, obvio es, nos vincula en esta nueva sentencia, aunque referida al IS 2006, pues se trata de la misma situación fáctica y jurídica.

### **Cuarto. Fondo del asunto: la regularidad de la reinversión de beneficios extraordinarios.**

Como se ha dicho, los beneficios extraordinarios, cuya reinversión constituye el problema a resolver, se generaron en el año 2006 con la percepción, por parte de la entidad actora, de un ingreso extraordinario consistente en una indemnización de 3.069.414,21 €. por incendio de una nave de su propiedad; y, en segundo lugar, por la venta de una finca de su propiedad, mediante escritura pública otorgada el 16/03/2006 ante el notario de Madrid, D. Rafael Monjo Carrió, con nº de protocolo 550, por la que NAVEUROPA XXI SL transmite a TARCOMISOL SL (CIF B84433168), parcela de suelo industrial procedente de la agrupación de 17 parcelas formadas en la reparcelación del suelo industrial 2 de las normas subsidiarias de Quer (Guadalajara) con una superficie de 98.522,22m<sup>2</sup>, dentro de la cual existe una edificación formada por dos naves industriales subdivididas cada una de ellas en nueve módulos.

La liquidación ciertamente reconoce estos dos conceptos, pero finalmente sólo se pronuncia, para implícitamente negarla, sobre la deducción por la reinversión del beneficio derivado de la venta del inmueble; se pronuncia, si, sobre ambos conceptos para resaltar la mala ubicación de la deducción operada, en este caso tanto para la indemnización del incendio, como para el beneficio de la venta del inmueble, toda vez que la entidad

recurrente dedujo tales sumas de la base imponible, en lugar de aplicar, en su caso, una deducción en la cuota, pero esto es irrelevante para los fines que nos ocupan, porque si se desestima el recurso será porque se considere que no se dan las condiciones legales para llevar a cabo la deducción y, sensu contrario, si se estimara, la deducción deberá realizarse donde corresponda.

La liquidación, tras una profusa exposición de precedentes administrativos, consultas vinculantes, decisiones del TEAC, etc, negó la deducibilidad de los beneficios obtenidos en la venta del inmueble por dos razones: primera, por no tener la consideración de inmovilizado material, sino de existencias, ya que el destino de la nave transmitida era la venta, no desvirtuando tal consideración la existencia de un contrato de arrendamiento futuro durante mes y medio, formalizado, además, con posterioridad a que se pactase la venta; segunda, por no cumplir el plazo de posesión mínimo (un año) que exige la norma para poder aplicarse la deducción.

La demanda, como es obvio, rechaza tal interpretación, al entender que el inmueble transmitido sí reunía la condición de inmovilizado material. No ha discutido, empero, la segunda condición: el plazo de posesión mínimo (un año), por lo que sólo esta razón sería suficiente para desestimar la demanda.

Veamos el concepto de inmovilizado.

La Administración, en la liquidación resalta las siguientes condiciones, de las que deduce que el destino efectivo del inmueble transmitido era la venta y no el arrendamiento.

En la cláusula 1.1.2 del contrato de arrendamiento de cosa futura se manifiesta que constituye condición y fin esencial del arrendamiento del almacén para Carrefour, además de las características, condiciones y requisitos del mismo, descritas en el presente pacto, así como parte expositiva del mismo y sus anexos, la entrega de dicho almacén antes del 30 de mayo de 2006, contando para ello con las licencias, autorizaciones y permisos establecidos en el presente contrato, por lo que la no obtención de tal resultado facultará a Carrefour para resolver el presente contrato de arrendamiento por frustración del fin esencial del mismo.

En la cláusula 4.1 se señala que el promotor notificará a Carrefour la finalización de las obras del almacén...si el resultado del examen fuera satisfactorio se levantará por las partes acta de conformidad en señal de aceptación de las obras realizadas por el promotor, se procederá a la entrega del uso y entrada en posesión del almacén por parte de Carrefour y se iniciará el devengo de la renta...

A la vista de lo expuesto en los párrafos anteriores cabe concluir que el bien transmitido tiene la consideración de existencia, pues aunque la finca transmitida tiene un contrato de arrendamiento de cosa futura -debiendo haberse terminado las obras antes del 30 de mayo de 2006 (fecha en que ya se ha transmitido) y la entrega del uso y la entrada en posesión del almacén por parte de Carrefour no se produce hasta la aceptación de la obra, fecha en que empieza a devengarse la renta- el destino efectivo de la misma era la venta, otorgándole al arrendamiento un carácter residual e insignificante que no desvirtúa su consideración como existencia (el contrato de arrendamiento de cosa futura está formalizado solamente mes y medio antes de la fecha de la escritura pública de venta).

En la escritura pública de transmisión de la nave se señala que el 25 de noviembre de 2005, las Partes firmaron una carta de intenciones en las que se establecían las condiciones y plazos para el otorgamiento de esta escritura. Por lo tanto, 2 meses antes de formalizar el contrato de arrendamiento futuro ya se había decidido la venta y las condiciones de esta con TACORMISOL SL.

Por otro lado, el obligado tributario ha manifestado a lo largo de las actuaciones de comprobación que sobre la finca transmitida existía una opción de compra por parte de Durban Ltd de fecha 24/12/2004, lo que implicaría que, incluso antes de que la nave se hubiera construido, la intención del obligado tributario era destinarla a la venta, por lo que el inmueble tendría que formar parte necesariamente de las existencias.

Además, la Escritura de Declaración de Obra Nueva de la Finca transmitida es de fecha 6/10/2005, siendo la licencia de 1ª ocupación de 18/01/2006. En la fecha en que se transmite a TARCOMISOL SL la finca, 16/03/2006, no ha transcurrido un año entre la posesión y la transmisión, por lo que tampoco se cumple el requisito establecido en la letra a) del artículo 42 del TRLIS para poder aplicarse la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios:

"a) Los pertenecientes al inmovilizado material o inmaterial, que se hubiesen poseído al menos un año antes de la transmisión."

Por lo tanto no resulta de aplicación la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios prevista en el artículo 42 del TRLIS ya que conforme a lo expuesto la nave transmitida tiene para la sociedad la consideración

de existencia, al ser su destino la venta y siendo la existencia de un contrato de arrendamiento futuro durante mes y medio, (formalizado además con posterioridad a que se pactase la venta), una utilización mínima y accidental que no debe desvirtuar la verdadera naturaleza de existencia de la nave. Además, no se cumple el plazo de posesión mínimo (un año) que exige la normativa de sociedades para poder aplicarse la deducción.

Frente a estas circunstancias fácticas y las conclusiones que de ellas deduce la Administración Tributaria, la demanda sostiene que el destino del inmueble era su explotación mediante arrendamiento, y a tal efecto señala que desde el 13/1/2002, la finca estaba arrendada a Síntesis Gestión Logística. Pues bien, el documento de 13/1/2002, que consta en el expediente administrativo, en virtud del cual la entidad actora Naveuropa, además de otras dos entidades, ceden a Síntesis Gestión Logística la gestión y explotación de fincas, terrenos, naves industriales propiedad de las entidades cedentes (una de ella Naveuropa)..., que se encuentren arrendadas a terceras personas,...etc, no acredita que el objeto de esta cesión fuera la finca que ahora nos ocupa, y, menos aún, que estuviera arrendada desde aquella fecha; y mal podía ser objeto de este contrato de gestión y ser objeto de arrendamiento por parte de Naveuropa cuando la adquirió en escritura de 29/7/2004, es decir mucho tiempo después.

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

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

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

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

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

Esta línea jurisprudencial expuesta, ha sido mantenida en más recientes sentencias del Alto Tribunal. Así, conviene traer a colación las reflexiones contenidas en la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 26 de mayo de 2015, RC 726/2013 :

"El inmovilizado de una sociedad está compuesto por aquellos activos que se afectan de manera duradera y con vocación de permanencia en las actividades empresariales de las sociedades y cuya finalidad es la utilización en la actividad económica mediante la producción de bienes o servicios para la generación de rendimientos de las sociedades de forma duradera. Por el contrario, las existencias de una sociedad son aquellos activos adquiridos o producidos con la finalidad de ser vendidos. Lo determinante es, por tanto, la finalidad o función del elemento patrimonial en el momento de su venta.

La calificación de un elemento patrimonial se hace por su finalidad o destino, no por la condición del elemento en sí mismo considerado. Así, un activo tendrá la consideración de inmovilizado si se vincula de forma duradera a la empresa y, por el contrario, de existencias, si su finalidad es la de destinarse a la venta dentro del ciclo de explotación...

El término "inmovilizado", exigido por el repetido artículo 21 a los elementos generadores de la plusvalía para el disfrute del diferimiento de tributación, ha de identificarse con el concepto que del mismo define la legislación mercantil contable. Y esto porque conforme al artículo 10.3 de la Ley 43/95, en el régimen de estimación directa, el resultado contable es la base de la que parte la determinación de la base imponible."

Y en la sentencia del mismo Tribunal de fecha 5 de junio de 2015, RC 39/4/2013 :

"...es acertado el razonamiento de la Sala de instancia, que, partiendo del artículo 184.2 de la Ley de Sociedades Anónimas, y de la Exposición de Motivos de la Ley 43/1995, considera como elementos del activo inmovilizado, aquellos que están "afectos" a la actividad social con vocación duradera, sin que el tiempo de la tenencia pueda servir para cambiar la naturaleza del bien. Lo que se corrobora con lo expresado en la Orden de 28 de diciembre de 1994, respecto a la diferencia entre existencia e inmovilizado, dando el carácter de existencias si está destinado a transformarse en disponibilidad financiera a través de la venta como actividad ordinaria de la empresa, o encontrarse vinculado a la empresa de manera permanente. Por lo demás esa afectación tiene que ser actual, y no futura, es decir, en el momento en que se realiza la permuta, como se deduce de la sentencia de esta Sala de 28 de noviembre de 2010 ..."

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

De estos pronunciamientos se desprende, que no es la intención de la entidad de afectar el bien a su actividad económica, sino la real afectación, lo que ha de considerarse para realizar la calificación del inmueble. No otra cosa puede entenderse de la afirmación contenida en esta última sentencia, al señalar que esa afectación tiene que ser actual, y no futura.

La afectación se determina por criterios objetivos, el bien ha de servir de modo duradero y con vocación de permanencia, a la actividad económica desarrollada por la actora; no se trata de que la recurrente tenga la voluntad de atribuirle tal destino, pues este es un elemento del futuro, de una afectación futura, que el Tribunal Supremo no admite para calificar el bien de inmovilizado material.

Pues bien, los datos fácticos reseñados, no combatidos por la recurrente con eficacia, ponen de relieve que la vocación de la compra del inmueble en cuestión no fue para afectarlo permanentemente a la explotación de su actividad, mediante el arrendamiento, sino a su transmisión mediante venta, lo que llevó a cabo en un plazo muy breve desde su adquisición.

Se desestima, pues, que el beneficio obtenido por la venta del inmueble reuniera las condiciones legales para llevar a cabo la deducción por reinversión, confirmando, en este aspecto, las resoluciones recurridas.

**Quinto. Sobre la falta de pronunciamiento de la Administración en cuanto a la deducibilidad de la indemnización recibida por el incendio.**

Como ya se ha dicho, en la autoliquidación la entidad recurrente se dedujo como reinversión parcial de beneficios extraordinarios, además del obtenido por la venta del inmueble, sobre lo que nos acabamos de pronunciar, el importe de la indemnización que obtuvo del incendio de una nave de su propiedad, por cuantía de 3.069.414,21 €, que la liquidación le rechaza como deducible sin argumentar el por qué.

Tanto en las reclamaciones económico administrativas como en la demanda, la parte recurrente se queja de esta incongruencia omisiva; y tiene razón. La liquidación reconoce que junto con la suma reinvertida parcialmente obtenida de la venta del inmueble se dedujo esta indemnización, advierte que lo hizo de manera errónea, minorando la base imponible, y finaliza rechazando toda la deducción (que, en su caso, no debería ir en la base imponible sino en la cuota), porque el inmueble enajenado tenía la condición de existencia y no de inmovilizado material; pero nada dice de la indemnización obtenida.

Si se refieren a ella tanto la resolución del TEAR (fundamento quinto), como la del TEAC (fundamento quinto), ambas para reflejar una enorme confusión, al decir que esta cuestión no fue planteada en la reclamación IS 2006 y sí en la del IS 2007, o bien que no se impugnó ese extremo, afirmando, por el contrario, que la Inspección sí motivó (en el expediente del IS 2007, que es en el que se plantea la cuestión), lo cual es absolutamente erróneo: ni la Inspección, ni la liquidación y, por supuesto, las resoluciones de los Tribunales Económico administrativos, han

dicho por qué razón no es deducible esta suma, por lo que es evidente que o se deja incólume la autoliquidación realizada sobre este concreto aspecto, o bien se motiva su exclusión como deducible.

Por ello, procede estimar esta concreta pretensión y anular la resolución del TEAC y la liquidación subyacente para que la Administración tributaria se pronuncie respecto de ello.

**Sexto.** *Sobre la sanción impuesta.*

La resolución recurrida, de 16/3/2012 sancionó a la empresa recurrente por haber dejado de ingresar las cantidades que aplicó como deducciones, porque tales deducciones no debieron haberse producido por las razones vistas, conducta típica según lo previsto en el artículo 191.1 LGT

La demanda sostiene que no hubo infracción y que no concurre el elemento de la culpabilidad o, al menos, no está suficientemente motivado.

La resolución recurrida, en el fundamento tercero, expresa una profusa argumentación sobre los elementos de los que deducir la culpabilidad de la recurrente, que satisface plenamente las exigencias establecidas por la jurisprudencia y que no ha merecido comentario alguno en la demanda, salvo las genéricas afirmaciones de que no hay motivación de la culpabilidad, o, en fin, que no concurre el elemento objetivo de la infracción. etc .

El elemento objetivo de la infracción es indiscutible, porque la entidad recurrente dejó de ingresar parte de la deuda tributaria, tipo descrito en el artículo 191 LGT : "La conducta de NAVEUROPA XXI S.L, ha consistido en dejar de ingresar 3.801.696,96€ en la declaración del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2006", dice la resolución recurrida.

Y en cuanto a la motivación de la culpabilidad, valgan estos razonamientos: "A la vista de la propuesta formulada por el instructor del procedimiento y de los hechos que se deducen del expediente, hay que considerar que la conducta del interesado debe ser considerada como culpable en todo caso ya que, como se ha expuesto no resulta de aplicación la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios (obtenidos de las operaciones detalladas en el acuerdo de liquidación, cuales son obtención de indemnización por incendio de una nave y transmisión de una finca a TARCOSOL SL), prevista en el artículo 42 del TRLIS, que se aplicó el obligado tributario mediante un ajuste extracontable negativo reduciendo la Base Imponible del ejercicio en un importe de 10.861.991,31 €, ya que:

1. La nave transmitida tiene para la sociedad la consideración de existencia, al ser su destino la venta.

La existencia de un contrato de arrendamiento futuro durante mes y medio, (formalizado además con posterioridad a que se pactase la venta), supone una utilización mínima y accidental que no desvirtúa la verdadera naturaleza de existencia de la nave, máxime cuando el obligado tributario ha manifestado a lo largo de las actuaciones de comprobación que sobre la finca transmitida existía una opción de compra por parte de Durban Ltd de fecha 24/12/2004, lo que implicaría que, incluso antes de que la nave se hubiera construido, la intención del obligado tributario era destinarla a la venta, por lo que el inmueble tendría que formar parte necesariamente de las existencias.

2. Además, no se ha cumplido el plazo de posesión mínimo (un año) que exige la normativa de sociedades para poder aplicarse la deducción.

La Escritura de Declaración de Obra Nueva de la Finca transmitida es de fecha 6/10/2005, siendo la licencia de 1ª ocupación de 18/01/2006. En la fecha en que se transmite a TARCOSOL SL la finca, 16/03/2006, no ha transcurrido un año entre la posesión y la transmisión, por lo que tampoco se cumple el requisito establecido en la letra a) del artículo 42 del TRLIS para poder aplicarse la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios:

En este sentido se hace necesario precisar que el obligado tributario alega que "no puede sancionarse, sin más, por "calificarse en derecho" un bien como una existencia en lugar del activo que, con fundamento, consideró la sociedad", olvida el obligado tributario que además de dilucidar si el elemento transmitido pertenece a las existencias o al inmovilizado, también se incumple en todo caso y sin lugar a dudas el requisito de la permanencia del elemento al menos un año antes de la transmisión, por tanto no estamos solamente ante un posible error de calificación (como él lo define) sino ante un incumplimiento consciente de la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades debido a que aplicó, en la declaración del Impuesto sobre Sociedades de 2006, una deducción por reinversión de beneficios extraordinarios incumpliendo varios de los requisitos exigidos en el artículo 42 TRLIS, y cuyo descubrimiento solo ha sido posible previa inspección.

La claridad y evidencia de la conducta del obligado tributario, al practicar la deducción cuando no cumplía ni el requisito de transmitir un inmovilizado (sino una existencia) ni de que aún tratándose de un inmovilizado, éste hubiera sido poseído por la empresa al menos un año antes de la transmisión, no se justifica en la aplicación razonable de la normativa tributaria, ni en una laguna legal, ni reviste los caracteres necesarios para ser considerada como error invencible, por tanto, no puede alegarse en el presente expediente ninguna de las eximentes de responsabilidad previstos en el artículo 179.2 de la Ley 58/2003, en especial que se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias por la aplicación de una interpretación razonable de la norma, ya que no existe ninguna imprecisión en las normas reguladoras del Impuesto, las cuales resultan claras, concisas e interpretables en un solo sentido, en cuanto al supuesto que nos ocupa máxime cuando se han incumplido dos de los requisitos exigidos para practicar la deducción controvertida.

Así, vistos los hechos y circunstancias expuestos en el expediente, debe considerarse que el obligado tributario no tenía duda razonable acerca de la imposibilidad de practicar dicha deducción por reinversión.

Por lo expuesto, ha de concluirse que la conducta del sujeto infractor es culpable y que la buena fe o inexistencia de culpa, presumida por la Ley, queda destruida por la prueba de que ha actuado, cuando menos negligentemente, con el resultado de eludir el cumplimiento de sus obligaciones tributarias en perjuicio del Erario público.

De esta forma, la voluntariedad de la infracción concurre cuando el contribuyente conoce la existencia de la norma (en este caso en lo referido a los requisitos exigibles para practicar la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios) y la incumple, a diferencia de los supuestos en que la declaración sea incorrecta en razón de algunas deficiencias u oscuridades de la norma tributaria que justifiquen una divergencia de criterio jurídico razonable, lo que, como se ha expuesto, no sucede en el presente caso en que el sujeto infractor tenía la obligación de conocer la normativa tributaria vulnerada, por lo que no puede apreciarse interpretación razonable de la norma.

Se desestima este motivo, salvo en la parte relativa a la deducción por la indemnización por el incendio, que minorando la liquidación, en la forma dicha en el fundamento quinto, ha de minorar también el contenido de la infracción y de la sanción impuesta.

#### **Séptimo. Costas.**

En cuanto a las costas dispone el artículo 139.1º LJCA, modificado por la Ley 37/2011, de 10 de octubre, de Medidas de Agilización Procesal, bajo cuya vigencia se inició el actual proceso, que "En primera o única instancia, el órgano jurisdiccional, al dictar sentencia o al resolver por auto los recursos o incidentes que ante el mismo se promovieren, impondrá las costas a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones, salvo que aprecie y así lo razone, que el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho".

En el caso que nos ocupa, siendo parcial la estimación del recurso no procede hacer expresa condena en costas.

En atención a cuanto se ha expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que nos confiere la Constitución Española,

### **FALLAMOS**

Que debemos ESTIMAR Y ESTIMAMOS parcialmente el presente recurso contencioso-administrativo número 236/2015, interpuesto por la entidad NAVEUROPA XXI, S.L. contra la resolución del TEAC, de 8 de enero de 2015, ya mencionada, que confirmamos, salvo en la parte relativa a la deducción de la indemnización recibida por el incendio, que anulamos, así como la liquidación y la sanción en esta parte, retrotrayendo el procedimiento para que, por parte de la Administración tributaria, se pronuncie sobre si tal suma era o no deducible en la autoliquidación practicada en su día y todo ello sin hacer expresa condena en costas.

Líbrese y únase certificación literal de esta resolución a las actuaciones con inclusión de la original en el Libro de Sentencias.

Luego que sea firme la presente Sentencia, remítase testimonio de la presente resolución, junto con el expediente administrativo, a su oficina de origen, que deberá de acusar recibo dentro del término de los diez días, conforme previene el artículo 104 de la L.J.C.A ., para que la lleve a puro y debido efecto.

Contra la presente resolución cabe interponer recurso de casación cumpliendo los requisitos establecidos en los art. 86 y siguientes de la Ley de esta Jurisdicción , en la redacción dada por la Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio, debiendo prepararse el recurso ante esta Sección en el plazo de treinta días contados desde el siguiente al de la notificación, previa constitución del depósito previsto en la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley Orgánica del Poder Judicial , bajo apercibimiento de no tener por preparado el recurso.

Dicho depósito habrá de realizarse mediante el ingreso de su importe en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de esta Sección, del Banco de Santander, a la cuenta general nº 2602 y se consignará el número de cuenta-expediente 2602 seguido de ceros y el número y año del procedimiento, especificando en el campo concepto del documento Resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso" 24 Contencioso-Casación (50 euros).

Así por esta nuestra Sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

**PUBLICACIÓN.** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Letrado de la Administración de Justicia, certifico.

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.