

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ078494

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 25 de mayo de 2020

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 256/2014

SUMARIO:**IS. Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios. Actuaciones de comprobación.**

Alcance. Venta de parcela hotelera y hoteles explotados por una sociedad dedicada a la actividad hotelera que se acogieron a la deducción por reinversión. Se alega que la Administración no puede comprobar la venta de la parcela realizada en 2002 porque ese ejercicio estaba prescrito y era anterior a la LGT de 2003. Sin embargo, cuando se aplicó la deducción fue en 2005 y la Administración es a ese ejercicio al que aplica su comprobación por considerar que el bien no tenía la consideración de inmovilizado, pues era una existencia. **Preclusión.** Las actuaciones de comprobación efectuadas en 2003 se referían a cuestiones de tipo formal, limitadas a la coincidencia de la contabilidad y los pagos a cuenta efectuados. Un activo inmobiliario forma parte de inmovilizado si tiene una afectación duradera con vocación de permanencia, mientras que las existencias son adquiridas para ser vendidas. Incompatibilidad de la deducción con la deducibilidad del gasto por arrendamiento de los hoteles enajenados.

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 148, 191 y 195.

Constitución española, arts. 9 y 103.

RDLeg 1594/1989 (TR LSA), art. 184.

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

RD 1065/2007 (RGAT), art. 128.

PONENTE:*Don Francisco Gerardo Martínez Tristán.***SENTENCIA****AUDIENCIA NACIONAL**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000256 /2014

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 03033/2014

Demandante: GRUPO HOTELES PLAYA, S.A.

Procurador: RAMON RODRIGUEZ NOGUEIRA

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

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

SENTENCIA Nº:

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. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA

Madrid, a veinticinco de mayo de dos mil veinte.

Visto por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, el recurso contencioso-administrativo nº 256/2014, promovido por el Procurador D. Ramón Rodríguez Nogueira, en nombre y representación de la entidad Grupo Hoteles Playa, S.A., contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) de 6 de febrero de 2014, por la que se desestimó las reclamaciones 6763/2011 y 7266/2012, interpuestas contra la liquidación, de fecha 10 de agosto de 2011, de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT, derivada del acta de disconformidad A02 71902364 por el Impuesto de Sociedades (IS), ejercicios 2005 a 2008, y contra la sanción de 15 de marzo de 2012, dimanante de dicha liquidación.

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 6 de febrero de 2014, por la que se desestimó las reclamaciones 6763/2011 y 7266/2012, interpuestas contra la liquidación, de fecha 10 de agosto de 2011, de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT, derivada del acta de disconformidad A02 71902364 por el Impuesto de Sociedades (IS), ejercicios 2005 a 2008, y contra la sanción de 15 de marzo de 2012, dimanante de dicha liquidación

Segundo.

Contra dicha resolución interpuso recurso contencioso-administrativo, mediante escrito presentado el 9/6/2014 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. Rodríguez Nogueira presentó escrito de demanda el 20/10/2014, en el que, después de exponer los hechos y fundamentos que estimó pertinentes, solicitó a la Sala que dicte Sentencia por la que se anulen la liquidación y la sanción recurridas, así como la resolución del TEAC, en un petitum donde se recoge pretensiones principales y subsidiarias, al que nos remitimos.

Cuarto.

El Abogado del Estado por escrito que tuvo entrada en la Audiencia Nacional en fecha 27/11/2014, 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, consistente en el expediente administrativo y los documentos aportados junto con la demanda, se concedió 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 27 de febrero de 2020, en que ha tenido lugar.

Se continuó la deliberación en sucesivas sesiones hasta la suspensión de los plazos procesales y de la actividad judicial por las incidencias derivadas del Covid-19, por todos conocidas. Se concluyó la deliberación el pasado día 22 de abril 2020.

Ha sido Ponente el Ilmo. Sr. D. Gerardo Martínez Tristán, quien expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.**

Objeto del recurso y planteamiento de la parte actora.

Se dirige este recurso frente a la resolución del TEAC, de 6 de febrero de 2014, por la que se desestimó las reclamaciones 6763/2011 y 7266/2012, interpuestas contra la liquidación, de fecha 10 de agosto de 2011, de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT, derivada del acta de disconformidad A02 71902364 por el Impuesto de Sociedades (IS), ejercicios 2005 a 2008, y contra la sanción de 15 de marzo de 2012, dimanante de dicha liquidación.

Los motivos impugnatorios de la demanda son los siguientes:

En relación con las liquidaciones: -imposibilidad de regularizar la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, aplicada en 2005, generada por la transmisión de la parcela hotelera sita en Santi Petri-Chiclana de la Frontera (Cádiz), al haber incoado con anterioridad un procedimiento de comprobación, respecto al ejercicio de 2002, en el que no se estimó procedente regularizar la situación del obligado, lo que impediría una nueva comprobación. - incumplimiento por la Administración de la carga de la prueba de la improcedencia de la anterior deducción. -imposibilidad de regularizar la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, aplicada en 2006, al haber sido acreditada por la Administración en un procedimiento de rectificación de autoliquidación. - improcedencia de las liquidaciones al tener la naturaleza de inmovilizado la parcela hotelera de Sancti Petri y los dos Hoteles Senator (Marbella y Vázquez de Mella). -por la misma razón anterior, procedería los ajustes por depreciación monetaria y las deducciones por reinversión.- vulneración del principio de confianza legítima. - improcedencia de la incompatibilidad entre la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios y deducción de gastos por arrendamiento posterior de los mismos y su explotación. -incumplimiento por la Inspección de la obligación de practicar la regularización más beneficiosa para el obligado.

En relación con las sanciones: -prescripción del derecho de la Administración a imponer la sanción por deducciones anteriores a 2005, al considerar dichos periodos prescritos. -improcedencia de la sanción por el 2006, al no haberse producido la conducta típica, por ausencia de culpabilidad, tras la resolución emitida por la Dependencia de Asistencia y Servicios tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, en relación con la solicitud de rectificación de autoliquidación del IS 2006; e igualmente y por la misma razón, improcedencia de las sanciones de 2005 y 2007. - en último lugar, la ausencia de culpabilidad, dada la falta de ánimo defraudatorio, por interpretación razonable de la norma. 31/7/2020 Consejo General del Poder Judicial: Buscador de contenidos

Segundo.

Hechos y circunstancias que se desprenden del expediente administrativo.

1.-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. Solo mencionaremos los que consideramos esenciales, no sin antes advertir que tanto el acta de disconformidad y el informe, como la liquidación y la sanción, muy profusos en explicaciones doctrinales, sin embargo, adolecen del necesario orden expositivo y de la claridad exigible, lo que nos ha obligado a realizar un esfuerzo interpretativo, cuyo resultado puede no corresponderse enteramente con lo que se quiso plasmar en las dos resoluciones. Véase, a este respecto, como ejemplo de poca claridad, la pág. 4 de 36 de la liquidación, cuando se dice: " Quinto. - En el acta y en el preceptivo informe de disconformidad se pone de manifiesto lo siguiente:1. La entidad enajena distintos elementos de su inmovilizado, hoteles y terrenos en los que se procedía a la construcción de establecimientos hoteleros. Respecto a los mismos,- cuáles?- se practica la minoración por depreciación monetaria". Acudiendo al acta o al informe, tampoco se dice cuáles, sino que ha de, casi adivinarse, en párrafos o páginas más adelante que los hoteles y terrenos son los hoteles Senator, Vázquez de Mella y Marbella, enajenados en 2005.

2.-No existiendo problema ni controversia alguna sobre los aspectos formales del procedimiento, prescripción, caducidad, etc, los omitiremos.

3.-La liquidación se giró con relación al IS de los ejercicios 2005 a 2008, fundamentalmente:

i) por la deducción, en esos ejercicios, por reinversión de beneficios extraordinarios obtenidos en la venta de los siguientes inmuebles, en las siguientes fechas:

- en 2002, en escritura de 1 de octubre de 2002, se enajenó la parcela de terreno en Sancti Petri, cuyas características y descripción se contienen en la pág. 20 de 36 de la liquidación (por eso no lo reiteramos), obteniéndose un beneficio fiscal (el contable menos la depreciación monetaria) de 10.233.650, 47 €, que se integró en la Base imponible de 2002, generándose una deducción de 1.739.720,58 €, aplicada en parte en 2003 (no nos interesa porque no fue objeto de regularización, al reconocer la Administración que el ejercicio estaba prescrito), y en parte (1.224.960,20 €) en el ejercicio 2005, que sí fue objeto de regularización.

- en 2005, el 13 de enero de 2005 se vendió el Hotel Senator, Vázquez de Mella, obteniéndose un beneficio fiscal (el contable menos la depreciación monetaria), de 5.488.896,75 €, que se reinvertió ese mismo año, generando una deducción de 1.097.779,35 €, que fue objeto de regularización. -en 2005, se enajenó también el hotel Senator Marbella, obteniendo un beneficio fiscal (el contable menos la depreciación monetaria) de 4.806.988,31 €, con una deducción de 961.397,66 €, aplicada en parte en 2005 y en parte en 2007, siendo ambas objeto de regularización.

En los tres casos, el motivo del rechazo de la deducción fue por no ser un bien apto para la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, por no tener el carácter de inmovilizado material, sino de existencias, lo que constituirá, como se verá, una de las cuestiones nucleares a resolver más adelante.

Por tanto, en cuanto a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios de los mismos, se regularizó dos ejercicios, el 2005 y el 2007, por tres enajenaciones de inmuebles, una en 2002 y dos en 2005.

Estos datos son cruciales para la resolución, como se verá.

ii) por la incompatibilidad absoluta entre la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios y los gastos derivados de la adquisición o utilización de los elementos transmitidos, acogidos a la deducción, de los siguientes inmuebles, en las siguientes fechas.

Por lo que dijimos más arriba, este apartado es casi inescrutable. En la pág. 29 de 36 de la liquidación, dice la Administración: "la entidad ha enajenado activos (hoteles) obteniendo beneficios que acoge a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios. Los bienes enajenados han sido posteriormente explotados por ella, al convertirse en arrendataria de los mismos. Existe incompatibilidad legal entre la aplicación de dicha deducción y la posterior minoración como gasto de lo sufragado por dichos arrendamientos".

Sin embargo, no dice qué hoteles son, y tampoco lo dice el acta de disconformidad. Si acudimos al cuadro (igual en el acta y en la liquidación): "detalle de los activos acogidos e importe en cada año, consta en la diligencia de 8 de octubre de 2010 y es el siguiente" (folios 30 de 36 del acta) se incluye el hotel Veraplaya, con deducciones pendientes de aplicar al inicio de 2005, procedentes de 2003, el Hotel Playabonita, con deducciones pendientes en 2005 y 2006, procedentes de 2004, el Hotel Senator Marbella, con deducciones declaradas en 2005, el Hotel Almuñecar Playa, con deducciones declaradas en 2006 y 2007; y con minoración por incompatibilidad que afecta a todos estos hoteles y ejercicios. Pero de ellos, no se dice expresamente cuáles de estos hoteles son el origen de la incompatibilidad absoluta. Ahora bien, sabemos que el Hotel 31/7/2020 Consejo General del Poder Judicial:

Buscador de contenidos Senator Marbella no fue explotado por problemas con la licencia y por eso se excluyó de la regularización en este aspecto, y también sabemos que la resolución sancionadora incluye en este grupo, para sancionar, sólo a los hoteles Veraplaya y Playabonita, -folio 23 de 28 de la resolución sancionadora- pero no al Hotel Almuñecar Playa, y tampoco dice por qué. Dice la resolución sancionadora (pág. 18 de 26) "la infracción cometida se basa en un único motivo de regularización, cual es la incompatibilidad entre la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios derivados de la venta de los Hoteles Veraplaya y Playabonita, y la deducción de los gastos generados por su utilización posterior, es decir, los gastos generados por el arrendamiento que de los mismos se efectúa tras su enajenación"; y más adelante, en la misma página, "...en el supuesto concreto se transmiten dos hoteles (Veraplaya y Playabonita), que posteriormente son objeto de alquiler. En un principio eran tres, pero como ha alegado el obligado tributario, el Senator Marbella no ha podido ser utilizado posteriormente, por lo que ha excluido su cómputo de cara a la sanción".

iii) por no proceder la deducción de la depreciación monetaria, regulada en el artículo 15.10 del TRLIS, en la transmisión de los hoteles Senator, Vázquez de Mella y Marbella, en 2005 (como ya vimos), por importe de 249.074,99 € y 674.632,01 €, respectivamente, por no tener el carácter de inmovilizado.

4.- La Sanción. La resolución sancionadora, de 15 de marzo de 2012, se basa, a su vez, en la liquidación de 10 de agosto de 2012.

Se impusieron sanción en los ejercicios 2005, 2006 y 2007. No se impuso en el ejercicio 2008.

En el 2005 se impuso la sanción prevista en el artículo 191.1 LGT, por dejar de ingresar la deuda tributaria y la prevista en el artículo 195.1 LGT, por haber acreditado improcedentemente partidas a deducir en los ejercicios futuros.

En 2006 y 2007 se impuso, en cada ejercicio, una sanción del artículo 195.1 LGT, por la misma razón que en 2005.

No resulta fácil discernir cuáles son los hechos integrantes de cada una de las sanciones porque la resolución es muy confusa y aunque se remite a la liquidación, tampoco ésta es un dechado de claridad y orden, más bien lo contrario.

Trataremos de desbrozar ambas resoluciones (la liquidación y la sanción) para saber el alcance de las decisiones combatidas.

Comenzaremos por dejar al margen todo lo relativo al exceso de amortización en el fondo de comercio de Andalucía de Turismo, S.A., que figura en las mismas, dado que esta cuestión se resolvió en nuestra sentencia de 16 de enero de 2014 (rec.135/2011;ECLI:ES:AN:2014:25), que declaró prescritas las liquidaciones de los ejercicios 1996 a 1998 y confirmó la liquidación de 1999, cuyas consecuencias desconocemos, pero lo cierto es que ambas partes han manifestado que esta cuestión estaba resuelta, aunque inicialmente integraba la demanda y la resolución del TEAC, que ahora enjuiciamos.

También dejaremos de lado la argumentación referida a la infracción del artículo 193 LGT, - por obtener una devolución indebida-, porque finalmente no se impuso.

i) la primera infracción, la prevista en el artículo 191.1 LGT sólo se imputa al ejercicio 2005. Ante la ausencia de un verdadero relato de "hechos probados", que tanto se echa en falta en las resoluciones sancionadoras, hemos de extraerlos de diferentes pasajes de las resoluciones.

Dice la resolución sancionadora en el antecedente de hecho segundo: "el instructor considera que el obligado obtuvo en 2005 una devolución indebida (artículo 193 LGT) y dejó de ingresar parte de la deuda tributaria (artículo 191 LGT).

a) por lo que se refiere a dejar de ingresar (art. 191.1 LGT) (sic, antecedente de hecho segundo, pág. 4 de 28) "los hechos que han determinado la incoación del expediente sancionador son los siguientes: A. en el año 2005 no procede la deducción por depreciación monetaria regulada en el art 15.10 del Texto Refundido del Impuesto , en la transmisión de dos hoteles en construcción, el Senator de Vázquez de Mella y el Senator de Marbella, por unos importes de 249.074,99 € y 674.632,01 €, respectivamente". Para la resolución sancionadora, el dejar de ingresar es consecuencia del incumplimiento, por parte del obligado, del requisito (art. 15.10 TRLIS) de pertenecer (ambos hoteles) al inmovilizado, ya que el bien transmitido debe calificarse como existencia, al no haberse afectado a la actividad de la entidad.

Por tanto, es la aplicación de la depreciación monetaria del inmovilizado en la transmisión de estos dos hoteles la que supuso un "dejar de ingresar", porque no debieron deducirse de la base imponible.

b) también constituye el "dejar de ingresar" las deducciones aplicadas por reinversión de beneficios extraordinarios, por ser incompatibles (art. 42.5 TRLIS) con la deducción ulterior de los gastos como arrendatario

de los mismos bienes generadores de los resultados extraordinarios y porque algunos de los bienes transmitidos no pueden calificarse como inmovilizado (aunque este segundo hecho finalmente no fue sancionado). 31/7/2020 Consejo General del Poder Judicial: Buscador de contenidos

En cuanto a este segundo apartado dice el acuerdo sancionador (folio 5 de 28) que "la entidad ha enajenado determinados activos (hoteles) obteniendo beneficios que acoge a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios. Los bienes enajenados han sido posteriormente explotados por ella al convertirse en arrendataria de los mismos. Existe incompatibilidad de dicha deducción y la posterior minoración como gasto de lo sufragado por dichos arrendamientos".

Más adelante, afirma que el instructor considera que " no existe infracción tributaria en la regularización por la improcedencia de la deducción por reinversión por carecer el bien enajenado de la condición de inmovilizado. Se estima que la interpretación hecha por la entidad es razonable...".

Por el contrario, si se aprecia, al menos negligencia, en la improcedencia de la deducción por reinversión en el caso de la incompatibilidad entre dicha reinversión y la imputación de gastos por utilización posterior (arrendamiento) del bien transmitido.

Cuáles son los hoteles que enajenó y siguió gestionando como arrendatario: el hotel Veraplaya y el hotel Playa Bonita, no así el Hotel Senator Marbella que expresamente no fue incluido en los hechos constitutivos de la infracción. Dice la resolución sancionadora al respecto en el folio 18 de 28: "la infracción cometida se basa en un único motivo de regularización, cual es la incompatibilidad entre la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios derivados de la venta de los hoteles Vera Playa y Playa Bonita y la deducción de los gastos generados por su utilización posterior, es decir, los gastos generados por el arrendamiento que de los mismos se efectúa tras su enajenación". En el supuesto concreto se transmiten dos hoteles (Vera Playa y Playa Bonita), que posteriormente son objeto de alquiler. En un principio eran tres, pero como ha alegado el obligado tributario, el Senator Marbella no ha podido ser utilizado posteriormente, por lo que ha excluido su cómputo de cara a la sanción".

ii) la segunda infracción, la prevista en el artículo 195. LGT se comete en el 2005, 2006 y 2007, ejercicios en los que acreditó improcedentemente cantidades a compensar (deducciones por reinversión) en cuota de ejercicios futuros, por la absoluta incompatibilidad generada con la enajenación de los hoteles Veraplaya y Playa Bonita. Se trata de la improcedencia de la deducción por reinversión en el caso de la incompatibilidad entre dicha reinversión y la imputación de gastos por utilización posterior (arrendamiento) del bien transmitido (art. 42.5 TRLIS), que ya vimos anteriormente.

Tercero.

Sobre la incidencia de la Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo.-

Este proceso estuvo suspendido a la espera de que la Sala Tercera del Tribunal Supremo dictara sentencia en el recurso de casación núm. 6276/2017, considerando que podría tener incidencia en la resolución de este litigio.

Dictada la Sentencia el pasado día 30 de septiembre de 2019 (ECLI:ES:AN: 2019:3037), la parte demandante sostiene que la aplicación de la misma ha de conducir a estimar la demanda en dos aspectos de la regularización: en lo relativo a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios con motivo de la transmisión de la parcela hotelera de Sancti Petri Toda vez que la deducción fue generada en 2002 y, por tanto, con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley General Tributaria de 2003 (1 de julio de 2004); en segundo lugar, en cuanto a la regularización practicada por la incompatibilidad entre la deducción de beneficios extraordinarios generados con ocasión de la venta del hotel Veraplaya, que, según la demanda, se produjo en 2003, y la deducción de gastos por el arrendamiento del negocio (art. 42.5 TRLIS), que siguió explotando la recurrente, dado que la transmisión que generó el beneficio que dio lugar a la deducción se produjo en un ejercicio prescrito, anterior a la vigencia de la LGT de 2003; y, en fin, ello tendría su repercusión en la sanción anudada a estas dos regularizaciones.

No es esta la solución que entendemos ajustada a derecho.

La nueva doctrina jurisprudencial, plasmada en la sentencia de 30 de septiembre de 2019, examina un supuesto en el que se generó un fondo de comercio en el ejercicio prescrito, anterior a la vigencia de la LGT 2003, a deducir en años sucesivos, alguno de los cuales no estaría prescrito. La Sala Tercera acota la capacidad de la Administración Tributaria para comprobar, -y, en su caso, modificar la calificación de la operación-, a un momento

posterior al 1 de julio de 2004, fecha de entrada en vigor de la LGT 2003, de tal manera que no estaría capacitada, sus potestades de comprobación no abarcarían a operaciones producidas en ejercicios prescritos, si estos son anteriores a la entrada en vigor de la LGT 2003; admitiendo la potestad de comprobación a ejercicios prescritos, si son posteriores a la misma.

No es el supuesto que aquí concurre.

Vaya por delante que no hay controversia en que la venta de la parcela hotelera de Sancti Petri se produjo en 2002 y que la entidad se dedujo por reinversión de beneficios extraordinarios una parte de ellos en 2002, -que no fue objeto de regularización, al considerar la Administración Tributaria que era un ejercicio prescrito-, y la restante en 2005, ejercicio no prescrito. Para regularizar la parte del beneficio deducido en 2005 la Administración Tributaria no retrotrajo sus potestades a un momento anterior, no recalificó la enajenación del bien, ni invadió la declaración del ejercicio 2002, simplemente comprobó si en 2005 se cumplían o no las condiciones objetivas para tener derecho a la deducción, llegando a la 31/7/2020 Consejo General del Poder Judicial: Buscador de contenidos conclusión de que no las reunía, por considerar que dicha parcela no tenía la condición de inmovilizado, sino de existencia.

Para ello estaba facultada por lo dispuesto en el artículo 70.3 LGT 2003, en relación con el artículo 106.4 del mismo cuerpo legal, sin necesidad de examinar, recalificar, ni otorgar una valoración diferente a la operación de transmisión.

Por tanto, la Administración, dentro del ámbito de sus potestades normales, en un ejercicio no prescrito, constató que no se daban las condiciones para admitir la deducción de beneficios extraordinarios y aplicó la consecuencia jurídica de rechazarlos, lo que no deja de ser una potestad contenida dentro de sus límites ordinarios, pues a quien obtiene una deducción le incumbe la carga de acreditar que reúne las condiciones legales en el momento en que se aplica la deducción, en este caso, en 2005; lo contrario supondría admitir la petrificación de una hipotética ilegalidad durante los ejercicios precisos para agotar la deducción, que es de tracto sucesivo, que se va reproduciendo año a año, sin que la Administración pudiera reaccionar frente a ello, pese a que esté dentro de los límites temporales de la prescripción, como es el caso que enjuiciamos.

En cuanto a la incompatibilidad de la deducción por la transmisión del hotel Veraplaya, que, como hemos dicho, ni siquiera sabemos con detalle ni cuándo se transmitió, ni sus condiciones etc, admitiendo que así hubiera sido en 2003, no entraría tampoco en el ámbito temporal de la sentencia de 30 de septiembre de 2019, porque la regularización se hizo no por la no consideración como inmovilizado, como en el caso anterior, sino porque era incompatible la deducción por beneficios extraordinarios y la deducción por gastos, y esta incompatibilidad se puso de relieve en 2005, ejercicio no prescrito, sin necesidad de retrotraerse al 2003, habiendo podido optar la entidad recurrente por deducirse los beneficios extraordinarios, lo que, sin embargo, no hizo por propia voluntad.

Se desestima este motivo.

Cuarto.

Sobre la consideración de los inmuebles como inmovilizado.

1.-El verdadero meollo de la controversia, es la calificación como inmovilizado o como existencias de los tres inmuebles que dieron lugar a la deducción de beneficios extraordinarios por la enajenación de los mismos. La Administración Tributaria los excluyó de dicha conceptualización por varias razones, atinentes a cada uno de los tres inmuebles: la parcela hotelera de Sancti Petri y los dos hoteles Senator, a cuyas razones nos remitimos.

La parcela hotelera de Sancti Petri.

La demanda combate la consideración de existencia (no inmovilizado) alegando que la Administración Tributaria ya ncoó en su momento un procedimiento de comprobación e investigación de carácter parcial respecto al IS de 2002, en el que no se estimó procedente regularizar la situación tributaria de la entidad recurrente, de donde se deduce una preclusión de las potestades de comprobación de la Administración, que impediría una nueva comprobación.

Como afirma el Abogado del Estado, esta alegación se introdujo por primera vez en la reclamación económico administrativa ante el TEAC, a la que se acompañó determinada documentación, por lo que el procedimiento de comprobación parcial seguido en 2002 no figura incorporado a los autos en su integridad, lo que no supone negar a la demandante su capacidad para alegarlo en cualquier momento, y a nosotros nos incumbe examinarlo, pero sí dificulta su valoración, dado que la documentación que se adjuntó a la demanda tampoco

permite discernir el alcance de dicha comprobación y el efecto vinculante y preclusivo que de él predica la demanda.

Extrae la demanda la conclusión de la preclusión, por vinculación al precedente por la expresión "así como su adecuación a la normativa", recogida en la comunicación de actuaciones de comprobación de 4 de diciembre de 2003 (Anexo 3 del escrito de alegaciones al TEAC), que expresó que las actuaciones inspectoras tendrán carácter parcial... "limitándose a comprobar la concordancia de la contabilidad con la declaración y los justificantes de los pagos a cuenta, así como su adecuación a la normativa". Lo entiende así la demanda porque en aquel procedimiento de comprobación parcial proporcionó a la Administración Tributaria cuanta información se le requirió, incluyendo la que reflejaba el beneficio obtenido por la enajenación de la parcela hotelera de Sancti Petri, y la deducción practicada en 2002. Todo ello lo complementa la demanda con referencias a los principios de seguridad jurídica, de eficacia de la Administración (arts. 9.3 y 103.1 CE). Partiendo de esta dificultad valorativa, por no contar con todo el procedimiento administrativo de la comprobación inspectora del ejercicio 2002, y de su propio carácter de comprobación parcial, resulta mucho más plausible la explicación del TEAC, de que este procedimiento de comprobación fue puramente formal y limitado a la coincidencia de la autoliquidación con la contabilidad y los pagos a cuenta efectuados, con la finalidad de proceder a la devolución de la suma solicitada en la autoliquidación, que finalmente se admitió, sin que pueda entenderse, al menos no se ha probado, que se extendiera a la calificación de los diferentes elementos patrimoniales como inmovilizado o existencias, pues lo realmente determinante de la preclusión no es el aspecto formal previsto en el artículo 148.3 LGT, que las actuaciones hubieran terminado con una liquidación provisional, pues en este caso sería indiscutible que no podría regularizarse nuevamente la misma situación, salvo las excepciones previstas por la Ley (que no es el caso), sino si en el procedimiento se comprobó o 31/7/2020 Consejo General del Poder Judicial: Buscador de contenidos no materialmente si los bienes tenían uno u otro carácter, aunque finalmente éste no concluyera por liquidación provisional, sino mediante un informe, como ocurrió en este caso, pues en ello estaría comprometida la seguridad jurídica, como acertadamente señala la demanda, en un plano puramente conceptual, porque la realidad es que no podemos admitir por falta de acreditación que aquella comprobación se produjera, sin que sea relevante que la Administración hubiera debido llevar a cabo la comprobación: no basta el deber ser, sino si materialmente se hizo la comprobación, y esto no se ha acreditado, por lo que esta concreta argumentación ha de ser rechazada.

Sobre la condición de existencias de los tres inmuebles.

La resolución justifica esta calificación sobre diversos argumentos particulares de cada uno de los tres inmuebles, que se reconducen, en esencia, a la afirmación de que su destino no era estar afectos a la actividad empresarial, de manera duradera y perdurable, añadiendo consideraciones referidas al artículo 184 del Texto Refundido de la LSA, o bien a las definiciones del Plan General de Contabilidad (RD 1643/1990).

Así, refiriéndose a la parcela de Sancti Petri, se concluye que "este bien se vende sin realizar prácticamente ninguna actuación sobre el mismo, no llegando a incorporarse de manera efectiva y duradera a su actividad...".

En cuanto al Hotel Senator, Vázquez de Mella, se dice que "... en definitiva, con independencia de cuál fuera la idea inicial sobre la explotación futura del hotel, el hecho concreto es que nunca fue utilizado como tal por la entidad, ya que lo vendió antes de terminar las obras de adaptación; por ello, no puede considerarse como inmovilizado, sino como existencia".

En fin, en cuanto al hotel Senator Marbella se concluye "...estamos nuevamente ante una transmisión de un edificio en construcción, cuya explotación hotelera no había comenzado, por lo que no puede considerarse como inmovilizado".

2.-Para considerar los tres elementos como inmovilizado, la demanda, en esencia, sostiene que la intencionalidad de la empresa cuando los adquirió no era ofrecerlos al mercado, sino explotarlos directamente como establecimientos hoteleros, y que alguna de las transmisiones obedeció a decisiones estratégicas; además de ello, rechaza su inclusión en las normas del PGC referido a las empresas inmobiliarias, porque esa no es su condición, etc.

Por tanto, la cuestión a decidir, en este apartado, es si los tres inmuebles enajenados, constituyen inmovilizado material, como pretende la parte recurrente o bien se trata de existencias, como sostiene la Administración Tributaria.

3.-A propósito de ello, hemos dicho en multitud de sentencias, basándonos en la interpretación jurisprudencial, que la nota esencial del activo inmovilizado radica en que es un elemento del patrimonio destinado 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 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. 31/7/2020 Consejo General del Poder Judicial: Buscador de contenidos

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 en las diferentes resoluciones, no controvertidos, ponen de relieve que la vocación de la compra de los inmuebles en cuestión no fue para afectarlos permanentemente a la explotación de su actividad hotelera, sino a su transmisión mediante venta, lo que llevó a cabo en un plazo muy breve desde su adquisición, como ya había hecho en épocas anteriores, no muy lejanas en el tiempo, con otros activos de la misma o parecida naturaleza.

A la anterior conclusión no se opone (ya se ha dicho) la contabilización de los inmuebles como inmovilizado.

Nada obsta a lo anterior que la empresa recurrente tenga como actividad principal y ordinaria la explotación de establecimientos hoteleros, desarrollando en ellos la actividad hotelera que es propia, tanto en inmuebles que son de su propiedad, como en otros que, siendo propiedad de terceros, son arrendados por la recurrente para su explotación, ni su plan de expansión y sus decisiones estratégicas, tan prolijamente expuestos en la demanda. Lo que importa es el destino de los concretos inmuebles que ahora nos ocupan. Nada obsta, tampoco, que en base a considerar que también ha realizado actividades inmobiliarias, se haya argumentado por la Administración que le es de aplicación las normas de adaptación a las empresas de esta naturaleza del PGC, por lo que el empeño de la demanda en que no le es de aplicación carece de eficacia alguna en orden a acreditar (y a ella le incumbía) que los tres inmuebles tenían las características para ser considerados como inmovilizado.

Adicionalmente, no podemos omitir que el proyecto de la parcela Sancti Petri, inicialmente pudo ser un proyecto de desarrollo hotelero, pero finalmente se desistió de él, por no ser un proyecto interesante, (lo reconoce la demanda, pág. 42), lo que tradujo en su enajenación. Y, en fin, que los elementos fácticos resaltados por las resoluciones administrativas, no controvertidos (ya lo hemos dicho), conducen a la conclusión de que los tres elementos no tenían la condición de inmovilizado.

Así la parcela de Sancti Petri fue enajenada una vez se habían incorporado los costes de urbanización, y fue transmitida prácticamente en el mismo estado en que se adquirió, y, como con acierto señala el TEAC, cabría incluso la posibilidad de considerarla como bien no afecto a actividad económica alguna, dadas sus características y condiciones concretas; y los dos hoteles se vendieron cuando aún estaban siendo construidos y, obvio es, no habían sido objeto de explotación hotelera alguna, lo que corrobora que no estaban dirigidos a incorporarse definitivamente a la actividad principal de la empresa, es 31/7/2020 Consejo General del Poder Judicial: Buscador de contenidos decir a la explotación hotelera, sino más bien a necesidades de financiación, como se admite en la demanda, o a decisiones estratégicas de otra índole, perfectamente regulares y asumibles desde el principio de libertad de empresa, que circulan por cauces diferentes a la obtención de beneficios tributarios.

Se desestima, pues, que el beneficio obtenido por la venta de los tres inmuebles reuniera las condiciones legales para llevar a cabo la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios aplicadas, confirmando las resoluciones recurridas.

Sobre la confianza legítima.

Esta decisión, que ahora ratificamos no supone ninguna vulneración del principio de confianza legítima, que la demanda ha incorporado como argumento impugnatorio anudado a esta calificación por el hecho de que la Administración en otras operaciones de semejantes características (características muy similares y en circunstancias similares, dice la demanda) no corrigió esta calificación, por lo que pudo haber inducido la creencia de que en estas transmisiones (las que ahora nos ocupan) también se podría aplicar la deducción por reinversión.

No es de aplicación el principio de confianza legítima cuando en el ámbito que nos ocupa, las características de cada inmueble son determinantes para concluir si tiene o no la condición de inmovilizado, y aunque las comprobaciones de ejercicios anteriores hubieran admitido una reinversión de estas características (lo que nosotros no podemos ni afirmar ni negar, y el TEAC lo pone en duda), no por ello la Administración queda vinculada en sus decisiones posteriores, que dependerán de las concretas características de los inmuebles; sólo en caso de absoluta igualdad, desplegaría sus efectos el precedente administrativo, que ni siquiera es absoluto,

porque de él puede apartarse motivadamente la Administración y máxime si el precedente pudiera ser considerado contrario a derecho, porque este principio y el de confianza legítima no operan sino dentro de la legalidad.

Quinto.

Sobre la deducción por depreciación monetaria practicada de los dos hoteles transmitidos: Senator, Vázquez de Mella y Marbella.

No teniendo los bienes transmitidos la naturaleza de inmovilizado material, decae también la posibilidad de realizar los ajustes por corrección monetaria llevados a cabo por la recurrente, que han sido objeto de regularización, por aplicación del artículo 15.10 del TRLIS (4/2004), al no concurrir el presupuesto de hecho de aplicación de la norma.

Se desestima.

Sexto.

Sobre la procedencia de la incompatibilidad entre la deducción por reinversión y la deducibilidad del gasto del arrendamiento de los hoteles enajenados.

Como ya se avanzó, la entidad recurrente vendió los hoteles Vera Playa y Playa Bonita y, tras la venta, los arrendó para seguir su explotación desde una posición de arrendatario, y se dedujo la reinversión de beneficios extraordinarios y, simultáneamente, los gastos por el arrendamiento de los mismos.

La liquidación regularizó la situación entendiéndose que por aplicación del artículo 42.5 TRLIS eran incompatibles ambas deducciones, dándole la posibilidad de optar por una u otra deducción., admitiendo, por tanto, que ambas deducciones eran legales, pero no compatibles, o lo que es lo mismo, admitiendo que se daban todas las condiciones para tener derecho a la reinversión de beneficios y también a la deducción por gastos de arrendamiento, pero no de manera simultánea. Esta es la cuestión.

La demandada rechaza la incompatibilidad so capa de que la aplicación de la norma vulnera los principios de igualdad y de capacidad contributiva.

La norma determina que "la inclusión en la base de deducción del importe de la renta obtenida en la transmisión de los elementos patrimoniales, cuya adquisición o utilización posterior genere gastos deducibles, cualquiera que sea el ejercicio en que éstos se devenguen, será incompatible con la deducción de dichos gastos...

El sujeto pasivo podrá optar... etc".

La vulneración de los referidos principios la extrae la demanda por comparación con otras situaciones, que no son idénticas, por más que a la demanda así le parezcan.

Como bien dice el Abogado del Estado, la empresa recurrente tiene libertad para realizar una u otra operación (son los términos de comparación que expresa), pero cada una de ellas tendrá sus propias consecuencias jurídicas.

Se desestima.

Séptimo.

Sobre la afectación de la rectificación del ejercicio 2006. Referido solo a la liquidación del ejercicio 2006, y al beneficio por reinversión por la venta del hotel Almuñecar Playa, se llevó a cabo, a instancias de la entidad recurrente una rectificación que, a su juicio, invalida la comprobación posterior, por aplicación del artículo 128 del RD 1065/2007. 31/7/2020 Consejo General del Poder Judicial: Buscador de contenidos

En efecto, el 30 de octubre de 2007 la entidad recurrente solicitó la rectificación de la autoliquidación del IS 2006, presentada el 25 de julio de 2007, con la finalidad de incluir la suma correspondiente a la deducción por reinversión de beneficios puestos de manifiesto en la enajenación del Hotel Almuñecar Playa (art. 42 LIS 2006) por importe de 4.418.335,

00 €, que no había recogido en la autoliquidación. Por resolución de 16 de junio de 2008 se estimó parcialmente la solicitud y se aceptó dicha deducción, pero reduciéndola a 3.685.129,44 €.

En la regularización que ahora fiscalizamos la Inspección consideró incompatible esta deducción con la deducción de los gastos procedentes del arrendamiento de este hotel.

Sostiene la demanda que una vez aceptada en la forma y la cuantía de la resolución de 16 de junio de 2008 el beneficio por la reinversión, le estaba vedado a la Administración Tributaria llevar a cabo esta segunda regularización, por así disponerlo el artículo 128 del RD 1065/2007, que, en lo que ahora importa, dice: "...el procedimiento (de rectificación) finalizará mediante resolución en la que se acordará o no la rectificación de la autoliquidación. En el supuesto de que se acuerde rectificar la autoliquidación, la resolución incluirá una liquidación provisional, cuando afecte a algún elemento determinante de la cuantificación de la deuda tributaria efectuada por el obligado tributario. La Administración Tributaria no podrá efectuar una nueva liquidación en relación con el objeto de la rectificación de la autoliquidación, salvo que en un procedimiento de comprobación o investigación posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en la resolución del procedimiento de rectificación".

Pues bien, como ocurriera anteriormente, sólo nos consta algún documento de esta rectificación, no todo el procedimiento, por lo que nos encontramos con la dificultad de valorar la pretensión actora, sobre la que no se pronunció la Administración, porque fue alegada ante el TEAC.

Rechaza el Abogado del Estado que en la solicitud de rectificación se aludiese al arrendamiento posterior, no figurando en la estimación parcial de la rectificación, que, además, le instruye sobre la posibilidad de ulterior comprobación que pudiera realizar la Administración.

Este motivo y la respuesta al mismo está íntimamente relacionado con el fundamento anterior, -aunque en él no nos hayamos referido a la incompatibilidad de la reinversión por la venta del Hotel Almuñecar Playa, que, como se dijo más arriba, no fue objeto de sanción-, de tal manera que la regularización consistió en la opción de la entidad recurrente entre deducirse la reinversión o los gastos por el arrendamiento, que obviamente no formó parte de la rectificación de la autoliquidación. Pero además, esto es lo determinante, para afirmar la imposibilidad de una nueva liquidación, al margen de si la rectificación terminó o no mediante liquidación, es preciso determinar si en el procedimiento de rectificación se tuvo en cuenta o no la circunstancia del arrendamiento, que obviamente, por la propia dinámica de la solicitud de rectificación, no se incorporó a esta, de ahí que no sea desacertado considerar que este arrendamiento fue un hecho, una circunstancias nueva, con relación a las actuaciones realizadas y especificadas en la resolución de 16 de junio de 2008 (la que aceptó parcialmente la rectificación), puestas de relieve en otro procedimiento de comprobación (el que ahora nos ocupa), que, por ende, sí pudo abordar, por así permitirlo el citado precepto.

Es irrelevante que el arrendamiento fuera coetáneo a la venta; que fuera un hecho conocido y notorio; que se reflejara en el balance y en la documentación con la que contaba la Administración Tributaria cuando aceptó parcialmente la rectificación. Lo relevante, a los fines que nos ocupan, es si en la solicitud de rectificación se planteó o no esta cuestión, que no se planteó, porque hasta ahí llega el vínculo de la segunda liquidación con la primera, salvo que se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en la resolución del procedimiento de rectificación.

No es suficiente con formular hipótesis sobre si pudo ser, tampoco sobre el deber ser, lo relevante es afirmar (no hacer conjeturas) si se planteó o no la compatibilidad con los gastos del arrendamiento y si la resolución de rectificación lo tuvo o no en consideración.

Y como con acierto dice el Abogado del Estado ni existe prueba de que efectivamente se comprobase el mismo objeto, ni el procedimiento concluyó con una liquidación que pudiera vincular otra posterior.

Se desestima este motivo.

Octavo.

Sobre la aplicación de las bases imponibles negativas pendientes de compensación en 2005, en lugar de 2006, por ser más beneficioso para el sujeto pasivo.

Esta pretensión ha sido planteada por primera vez ante nosotros, sin que haya tenido posibilidad de pronunciarse anteriormente ni la Administración Tributaria, propiamente dicha, ni el TEAC, por lo que resultaría inadmisibles, por no haber sido objeto de recurso. 31/7/2020 Consejo General del Poder Judicial: Buscador de contenidos

Adicionalmente, sería el propio recurrente quien pudiera optar, en el momento oportuno y a través de los cauces oportunos (rectificación, etc) por aplicar a uno u otro ejercicio las bases negativas pendientes de compensación, sin que la Administración, y menos esta Sala, pueda ahora acoger esta pretensión, porque a nosotros sólo nos es dado anular o confirmar la decisión, y la liquidación, en este aspecto, fue ajustada a derecho.

Noveno.

Sobre las sanciones.

La mayor parte de la argumentación impugnatoria de las sanciones ya ha sido contestada en los apartados anteriores, referidos a las liquidaciones, porque de ellas traen causa éstas.

Como ya hemos manifestado, la resolución sancionadora (al igual que la liquidación) no es lo suficientemente clara y no contiene un relato de hechos probados, sino que se remite a la liquidación de la que trae causa, lo que dificulta enormemente su examen y valoración, dificultad a cuya superación nada han contribuido los escritos procesales de la parte actora, que expone sus argumentos con poca precisión y de manera harto abigarrada y, a veces, partiendo de hipótesis o de afirmaciones que, refutadas por el Abogado del Estado, no han encontrado un apoyo probatorio claro y contundente en los documentos obrantes en este proceso; valga como ejemplo el escrito de conclusiones (último párrafo) en el que, refutando los argumentos del Abogado del Estado, se llega a afirmar que sólo se le sancionó por dejar de ingresar por la incompatibilidad entre la reinversión de beneficios y los gastos de arrendamiento, cuando en la demanda y en las propias conclusiones hizo un relato muy extenso sobre la prescripción de la liquidación y de la sanción relativas a la aplicación de la depreciación monetaria realizada en 2005 en la venta de la parcela de Sancti Petri y de los dos hoteles Senator. i) sanción del 2005 por dejar de ingresar, que tiene como causa la regularización de deducciones procedentes de períodos prescritos.

¿Procedencia de la sanción cometida en 2005 cuando esta infracción tiene su origen en la rectificación o regularización de unas deducciones acreditadas en períodos, ejercicios 2003 y 2004, en que se encuentra prescrito el derecho de la Administración a liquidar y a sancionar?.

Yerra la demanda en el planteamiento de esta cuestión porque no se ha sancionado ninguna enajenación producida en 2002, en 2003 o en 2004, períodos prescritos, sino que se sanciona la depreciación monetaria deducida en la enajenación en 2005 del hotel Senator Vázquez de Mella (vendido el 13-1-2005, obteniéndose un beneficio fiscal de 5.488.896,75 €, -el contable menos la depreciación monetaria de 249.074,99 €-, que se reinvierte ese mismo año, generando una deducción de 1.097.779,35€, -según la pág. 21 de 36 de la liquidación-, y en la enajenación del Hotel Senator Marbella, realizada en junio de 2005 (según la Memoria de 2005 (pág. 14) que generó un beneficio de 5.481.620,32 €, minorado por la corrección monetaria de 674.632,01 €, generando una deducción declarada de 961.397,66 €, que se aplicó en parte en 2005 y en parte en 2007.

No hay, por tanto, prescripción, porque las actuaciones se iniciaron el 10 de mayo del 2010 y desde la finalización del plazo de declaración del 2005 no había transcurrido el plazo de prescripción.

ii) sanción del 2006: no se ha producido la conducta típica porque fue la Administración la que admitió la deducción en el procedimiento de rectificación del IS 2006. Sobre la tipicidad de la conducta y su vinculación con la liquidación, es preciso remitirse a lo expuesto en los fundamentos sexto y séptimo, reiterando la observación de que la incompatibilidad referida a la enajenación del Hotel Almuñecar Playa no fue sancionada, solo las correspondientes a los hoteles Playa Vera y Playa Bonita.

iii) la segunda infracción, la prevista en el artículo 195. LGT se comete en el 2005, 2006 y 2007, ejercicios en los que acreditó improcedentemente cantidades a compensar (deducciones por reinversión) en cuota de ejercicios futuros, por la absoluta incompatibilidad generada con la enajenación de los hoteles Veraplaya y Playa Bonita. Se trata de la improcedencia de la deducción por reinversión en el caso de la incompatibilidad entre dicha reinversión y la imputación de gastos por utilización posterior (arrendamiento) del bien transmitido (art. 42.5 TRLIS), que ya vimos anteriormente.

La demanda plantea problemas de tipicidad de la conducta, al manifestar que sólo puede comprenderse dentro de este precepto el ejercicio en el que se produce la enajenación, no en los ejercicios futuros, haciendo una distinción teórica entre acreditar y consignar.

La norma, sin embargo no establece tal diferenciación, sino entre determinar y acreditar, en ambos casos, improcedentemente, y no podemos olvidar que esta incompatibilidad no se sancionó en los ejercicios 2003 y 2004, que estarían prescritos, como ya dijimos, sino en 2005 y sucesivos, no prescritos, en los que se había compatibilizado ambas deducciones o beneficios fiscales, y en todos ellos, aunque fueran procedentes de una enajenación anterior se declaró, se determinó indebidamente una deducción incompatible, -las dos partidas referidas-, minorando la carga tributaria, que resultaban incompatibles, y que darían lugar a deducciones en ejercicios futuros, como así sucedió; se trata, en definitiva, de una infracción de peligro, a modo de un acto

preparatorio para que en futuras declaraciones pueda operar un menor 31/7/2020 Consejo General del Poder Judicial: Buscador de contenidos ingreso tributario, y por tanto, no tiene por qué consumarse en el periodo en que se produjo la enajenación, sino que puede consumarse en ese período o, como aquí sucedió, en períodos posteriores, cuando se compatibilizó ambas deducciones, determinando indebidamente de esta manera la aplicación futura de deducciones.

iv) para el conjunto de las sanciones impuestas y referido al principio de culpabilidad, en cuanto a la falta de motivación de la misma, o bien la exclusión de la culpabilidad por interpretación razonable de la norma, conviene traer a colación, además de la jurisprudencia mencionada, alguna de nuestras sentencias precedentes, ad exemplum la de 2 de abril de 2009, cuando manifiesta que para verificar si existe el elemento de la culpabilidad es necesario analizar las razones

expuestas por la recurrente como justificadoras del incumplimiento de sus obligaciones tributarias, para descartar las que sean meros pretextos o se basen en criterios de interpretación absolutamente insostenibles. Y examinando las razones dadas por el obligado en sus alegaciones dice la resolución sancionadora, entre otras muchas cosas (a veces, expresadas de modo desorganizado, lo que dificulta enormemente su comprensión): "...la norma (el art. 42.5 TRLIS, que se considera vulnerado por compatibilizar deducción por reinversión de beneficios extraordinarios y gastos del arrendamiento posterior), si bien no impide la inclusión en la base de la deducción de la renta generada en la transmisión de elementos patrimoniales, que se vayan a utilizar con posterioridad a su venta, sí establece la incompatibilidad entre dicha inclusión y la ulterior deducción de los gastos generados por dicha utilización... Claro el espíritu y finalidad de la norma y más aún su literalidad, incluyendo la forma en que se ha de proceder a la regularización del disfrute que haya devenido improcedente, no queda sino entender que la interpretación que de la norma ha efectuado el OT no es razonable, sino deliberada en beneficio propio y, por tanto, entendemos que su inobservancia se ha efectuado con culpa en su actuación y, por tanto, constitutiva de infracción tributaria". Para concluir la resolución sancionadora afirmando: "en este caso, la declaración liquidación del OT no es correcta y, en relación con la incompatibilidad deducción por reinversión-gasto deducible, su actuación no responde a una interpretación razonable de la norma, sino a una actitud negligente en el momento de confeccionar esa declaración, atendiendo a lo que la entidad considera justo y con desatención a lo que con claridad meridiana dispone la ley del impuesto".

Esta motivación, colma las exigencias legales y jurisprudenciales de la necesidad de motivación de la culpabilidad del sujeto, y también permite descartar la interpretación razonable de la norma, por la meridiana claridad de la misma, que no prohíbe que se pueda deducir la reinversión, y también los gastos, pero sí la deducción simultánea, aplicada conscientemente por la entidad recurrente. De igual modo que es meridianamente claro que la depreciación monetaria que dio lugar a la infracción sancionada en 2005 por dejar de ingresar no es posible si los bienes no tienen la consideración de inmovilizado, y tal carácter lo hemos descartado en fundamentos anteriores.

Por tanto, concurre el elemento de la culpabilidad y no cabe apreciar ninguna causa de exclusión de la misma.

Se desestima.

Décimo.

Costas.

En cuanto a las costas dispone el artículo 139.1º LJCA, 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, desestimándose íntegramente la pretensión actora y no existiendo otros elementos de los que deducir la existencia de serias dudas de hecho o de derecho, procede imponer las costas a la parte recurrente.

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

FALLAMOS

Que debemos DESESTIMAR Y DESESTIMAMOS el presente recurso contencioso-administrativo número 256/2014, interpuesto por la entidad Grupo Hoteles Playa, S.A. contra la resolución del TEAC, de 6 de febrero de 2014, ya mencionada, que confirmamos, así como la liquidación y sanción que subyace, por ser ajustadas a derecho, imponiendo las costas a la parte recurrente. 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. 31/7/2020 Consejo General del Poder Judicial: Buscador de contenidos

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. Gerardo Martínez Tristán, 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.