

AUDIENCIA NACIONAL*Sentencia de 11 de febrero de 2026**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Recurso n.º 439/2021***SUMARIO:**

IS. Base imponible. Libertad de amortización. Requisito temporal. Cómputo de la fecha de inicio de la inversión. La sentencia examina la procedencia de la libertad de amortización con mantenimiento de empleo que se preveía en la disposición adicional undécima del TRLIS, respecto de la inversión realizada por una entidad en la construcción de un inmueble destinado a tanatorio, cuestión que se circunscribe a determinar si el plazo transcurrido entre la fecha de encargo o de inicio de la inversión y la fecha de su puesta a disposición o en funcionamiento supera o no los dos años, ya que, conforme a dicha disposición, cuando las inversiones en elementos nuevos del inmovilizado material o en inversiones inmobiliarias afectas a actividades económicas se ponen a disposición del sujeto pasivo en los períodos impositivos iniciados dentro de los años 2009 y 2010 pueden amortizarse libremente, sin condicionamiento a su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias y siempre que se mantenga la plantilla media, mientras que, tratándose de inversiones correspondientes a elementos encargados en virtud de contratos de ejecución de obras o proyectos de inversión cuyo período de ejecución requiera un plazo superior a dos años entre la fecha de encargo o de inicio de la inversión y la fecha de puesta a disposición o funcionamiento, la libertad de amortización se aplica exclusivamente sobre la inversión en curso realizada dentro de los períodos impositivos iniciados en los años 2009 y 2010. Partiendo de que no se discutía ni la naturaleza de la inversión, consistente en la construcción de un inmueble afecto a la actividad empresarial, ni el cumplimiento del requisito relativo al mantenimiento del empleo, ni la fecha de puesta a disposición del activo, la controversia se centra en determinar el momento que debe considerarse como fecha de inicio de la inversión, pues si desde dicha fecha hasta la puesta a disposición hubieran transcurrido más de dos años la libertad de amortización quedaría limitada a la inversión en curso realizada en los períodos indicados, mientras que si el plazo fuera inferior a dos años la libertad de amortización se aplicaría a la totalidad de la inversión. La Administración consideró que la fecha de inicio debía retrotraerse a actuaciones preparatorias anteriores vinculadas a la obtención de licencias y a gastos incurridos, tales como tasas, impuestos, honorarios técnicos o redacción de proyectos, apoyándose en criterios contables derivados de la Norma de Registro y Valoración 3ª del Plan General de Contabilidad y en consultas de la Dirección General de Tributos para sostener que las primeras actuaciones que generan costes integrantes del precio de adquisición o coste de producción determinan el inicio de la inversión; sin embargo, la Sala rechaza dicha interpretación al afirmar que no resulta procedente acudir a criterios contables elaborados con la finalidad de determinar el precio de adquisición o el coste de producción de una construcción para interpretar una norma fiscal cuando su tenor literal es claro, ya que la interpretación de las normas tributarias debe realizarse conforme a los criterios legales de interpretación y, en particular, mediante su interpretación gramatical, sin que las normas contables resuelvan cuándo debe entenderse producida la fecha de encargo de la obra a que se refiere la disposición adicional undécima del TRLIS. En consecuencia, la Sala sostiene que, tratándose de inversiones correspondientes a elementos encargados en virtud de un contrato de ejecución de obras, el requisito temporal debe verificarse atendiendo exclusivamente a la fecha del encargo de la obra y a la fecha de puesta a disposición, sin extender la primera a actos preparatorios o actuaciones previas no contempladas en la norma, de modo que, constando, el plazo transcurrido entre, la fecha de celebración del contrato de ejecución de obras y la fecha de puesta a disposición, no supera los dos años, por lo que no concurre el supuesto excepcional que limita el alcance del incentivo fiscal y, en consecuencia, la libertad de amortización resulta aplicable a la totalidad de la inversión realizada, concluyendo la Sala que la liquidación administrativa que restringió dicho beneficio fiscal al considerar superado el plazo de dos años no se ajusta a derecho, al igual que las resoluciones económico-administrativas que la confirmaron.

AUDIENCIA NACIONAL**SENTENCIA****AUDIENCIA NACIONAL***Sala de lo Contencioso-Administrativo***SECCIÓN SEGUNDA****Núm. de Recurso:** 0000439/2021**Tipo de Recurso:** PROCEDIMIENTO ORDINARIO**Núm. Registro General:** 06083/2021

Síguenos en...



Demandante: Parcesa, Parques de la Paz, S.A.

Procurador: SRA. TEJADA MARCELINO

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

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

SENTENCIA N°:

Ilma. Sra. Presidenta:

Dª. MARÍA ASUNCIÓN SALVO TAMBO

Ilmos./as. Sres./as. Magistrados/as:

D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

D. ENRIQUE GABALDON CODESIDO

Madrid, a 11 de febrero de 2026.

Visto por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, el recurso contencioso-administrativo nº 439/2021, promovido por la Procuradora Sra. Tejada Marcelino en nombre y representación de la Entidad Parcesa, Parques de la Paz, S.A. (la recurrente), contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), de 16 de diciembre de 2020, (recurso 2092/2019), por la que se desestimó el recurso de alzada interpuesto contra la anterior resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional (TEAR) de Madrid, de 29/10/2018, que desestimó la reclamación (17098/2015) interpuesta por la sociedad recurrente contra la liquidación de 26/6/2015 de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación especial en Madrid de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) por el impuesto sobre sociedades (IS), ejercicio 2009, derivada del acta de disconformidad A02 72549480.

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 16 de diciembre de 2020, (recurso 2092/2019), por la que se desestimó el recurso de alzada interpuesto contra la anterior resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional (TEAR) de Madrid, de 29/10/2018, que desestimó la reclamación (17098/2015) interpuesta por la sociedad recurrente contra la liquidación de 26/6/2015 de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación especial en Madrid de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) por el impuesto sobre sociedades (IS), ejercicio 2009, derivada del acta de disconformidad A02 72549480.

SEGUNDO.-Contra dicha resolución interpuso recurso contencioso-administrativo la Entidad recurrente, identificada más arriba, mediante escrito presentado 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, la Procuradora Sra. Tejada Marcelino, presentó escrito de demanda el 18/6/2021, en el que, después de exponer los hechos y fundamentos que estimó pertinentes, solicitó a la Sala que dicte Sentencia por la que se anule la resolución recurrida.

CUARTO.-La Abogacía del Estado por escrito que tuvo entrada en la Audiencia Nacional en fecha 15/7/2021, 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 formulado de contrario, con expresa imposición de costas a la parte recurrente.

QUINTO.-Contestada la demanda y habiéndose solicitado el recibimiento del juicio a prueba, se practicó con el resultado que obra en autos; se presentaron escritos de conclusiones, se declaró concluso el procedimiento y se señaló para votación y fallo el día 11/2/2026, fecha en la que ha tenido lugar.

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

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del recurso; antecedentes relevantes; cuestiones litigiosas.

1. Es objeto del presente recurso contencioso administrativo la impugnación de la resolución del TEAC, de 16 de diciembre de 2020, (recurso 2092/2019), por la que se desestimó el recurso de alzada interpuesto

Síguenos en...



contra la anterior resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional (TEAR) de Madrid, de 29/10/2018, que desestimó la reclamación (17098/2015) interpuesta por la sociedad recurrente contra la liquidación de 26/6/2015 de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación especial en Madrid de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) por el impuesto sobre sociedades (IS), ejercicio 2009, derivada del acta de disconformidad A02 72549480.

2. La regularización consistió en minorar la corrección al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias, como disminución, consignada por la recurrente por el concepto de otros supuestos de libertad de amortización, arts. 11.2, a, b, e) y disposición adicional undécima del TRLIS 4/2004, de 5/3, Texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades, del proyecto para la construcción del tanatorio conocido como "Tanatorio M-40".

De la liquidación resultó una cuota cero, pero se disminuyó el importe de la base imponible negativa declarada.

3. La cuestión litigiosa se reduce a la procedencia (o no) de la libertad de amortización por mantenimiento o creación de empleo aplicada en la autoliquidación del IS 2009. Y más específicamente, no discutiéndose los restantes elementos previstos por la norma, si el plazo que transcurre entre la fecha de encargo o inicio de la inversión y la fecha de su puesta a disposición es inferior a dos años, o supera los dos años; en el primer caso, la libertad de amortización se aplica a la totalidad de la inversión, como pretende la demanda; en el segundo, se aplicará exclusivamente sobre la inversión en curso en el periodo impositivo iniciado dentro del año 2009, como sostiene la liquidación. En fin, para terminar de contextualizar la controversia conviene advertir que la demanda considera como fecha de inicio de la inversión el día 12 de junio de 2007, fecha del contrato de ejecución de obra con suministro de materiales suscrito con la empresa constructora Arpada, S.A., y como fecha de puesta a disposición el día 6 de abril de 2009, fecha del certificado final de obra; y finalmente que la liquidación admitió esta última fecha, pero no la del inicio, que se remonta, según su criterio, al 5 de febrero de 2002 cuando se solicitó al Ayuntamiento de Madrid la licencia única de obras e instalación de actividades para la construcción de un tanatorio crematorio.

SEGUNDO.- Sobre la libertad de amortización.

4. La **disposición adicional 11ª. TRLIS, introducida por la Ley 4/2008**, establecía, en lo que ahora importa, que:

"Libertad de amortización con mantenimiento de empleo.

1. Las inversiones en elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas, puestos a disposición del sujeto pasivo en los periodos impositivos iniciados dentro de los años 2009 y 2010, podrán ser amortizados libremente siempre que, durante los veinticuatro meses siguientes a la fecha de inicio del periodo impositivo en que los elementos adquiridos entren en funcionamiento, la plantilla media total de la entidad se mantenga respecto de la plantilla media de los doce meses anteriores. La deducción no estará condicionada a su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias.

2. Lo establecido en el apartado anterior no será de aplicación a las inversiones cuya puesta a disposición tenga lugar dentro de los periodos impositivos establecidos en dicho apartado, que correspondan a elementos nuevos encargados en virtud de contratos de ejecución de obras o proyectos de inversión cuyo periodo de ejecución, en ambos casos, requiera un plazo superior a dos años entre la fecha de encargo o de inicio de la inversión y la fecha de su puesta a disposición o en funcionamiento. No obstante, en estos casos, la libertad de amortización a que se refiere el apartado anterior se aplicará exclusivamente sobre la inversión en curso realizada dentro de los periodos impositivos iniciados dentro de los años 2009 y 2010.

3. Tratándose de inversiones correspondientes a elementos encargados en virtud de contratos de ejecución de obras o proyectos de inversión cuyo periodo de ejecución, en ambos casos, requiera un plazo superior a dos años entre la fecha de encargo o de inicio de la inversión y la fecha de su puesta a disposición o en funcionamiento, aunque éstas últimas se produzcan con posterioridad a los periodos indicados en el apartado primero, la libertad de amortización se aplicará exclusivamente sobre la inversión en curso realizada dentro de los periodos impositivos iniciados dentro de los años 2009 y 2010."

5. De acuerdo con esta norma, el incentivo fiscal estaba condicionado, por lo que ahora importa, por los siguientes elementos:

a) La libertad de amortización era de aplicación a las inversiones en elementos nuevos del inmovilizado material y a las inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas. Este requisito no fue discutido por la liquidación.

b) La aplicación de la libertad de amortización quedaba condicionada a que la plantilla media se mantuviese (o incrementase) con posterioridad a la entrada en funcionamiento de los activos acogido al incentivo fiscal; tampoco planteó ningún problema el cumplimiento de este requisito.

Síguenos en...

c) La libertad de amortización no se condicionaba a su imputación como amortización contable en la cuenta de explotación, configurándose, en consecuencia, como una excepción al principio de inscripción contable que rige, con carácter general, para la deducibilidad de los gastos.

d) La libertad de amortización, como regla general y sin limitación (apartado 1) sólo alcanzaba a las inversiones puestas a disposición del sujeto pasivo en los ejercicios 2009 y 2010.

Como excepción que daba lugar a una menor libertad de amortización, establecía (apartado 2) un régimen especial para inversiones correspondientes a elementos "encargados en virtud de contratos de ejecución de obras" o "proyectos de inversión" cuyo período de ejecución, en ambos casos, requiera un plazo superior a dos años "entre la fecha de encargo" o "de inicio de la inversión" y la fecha de su puesta a disposición o en funcionamiento. En este último caso, la libertad de amortización a que se refiere el apartado anterior se aplicará exclusivamente sobre la inversión en curso realizada dentro de los períodos impositivos iniciados dentro de los años 2009 y 2010.

6. Como hemos dicho no se discutió por la Inspección ni el cumplimiento del requisito relativo al mantenimiento del empleo ni la idoneidad de las inversiones efectuadas, consistentes en la construcción de un inmueble afecto a su actividad empresarial como tanatorio. Tampoco se cuestionó la fecha de puesta a disposición de la inversión el día 6 de abril de 2009, fecha del certificado final de la obra.

7. Por tanto, la controversia objeto de este procedimiento queda reducida a la interpretación que la liquidación hizo de estas normas y del cumplimiento de los requisitos para tener derecho a la libertad de amortización, en la forma y por la cuantía de la autoliquidación, es decir, por el total de la inversión.

Puesto que es indiscutible la fecha de puesta a disposición, esta controversia se resuelve determinando cuando debe computarse como fecha del inicio de la inversión, pues si desde aquella a ésta hubiere transcurrido más de dos años, la libertad de amortización se aplicará exclusivamente sobre la inversión en curso realizada dentro de los períodos impositivos iniciados dentro de los años 2009 y 2009, de acuerdo con el apartado 2 de la disposición adicional 11ª. (citada).

8. La respuesta resulta de la interpretación gramatical de la norma, sin necesidad de acudir a normas contables, no aptas para interpretar la norma fiscal cuando ésta es meridianamente clara. Una cosa es que el artículo 10 TRLIS se refiera al resultado contable para determinar la base imponible, y otra muy diferente es que se acuda a criterios contables para interpretar normas fiscales, máxime si, como en este caso, la interpretación gramatical no ofrece duda, - [artículo 12.1 LGT](#).

9. Según esta interpretación, la excepción al supuesto general, -que no establece plazo alguno, sino simplemente que las inversiones en elementos nuevos sean puestos a disposición del sujeto pasivo en los períodos impositivos iniciados dentro de los años 2009 y 2010-, aplicada por la liquidación, requeriría que las inversiones que correspondan a elementos nuevos en virtud de contratos de ejecución de obras o proyectos de inversión superaran un plazo superior a dos años entre la fecha de encargo o de inicio de la inversión y la fecha de su puesta a disposición o en funcionamiento.

10. Consta que el contrato de ejecución de obras se produjo el día 12 de junio de 2007, por lo que entre la fecha del encargo y la fecha de su puesta a disposición o en funcionamiento no transcurrió un plazo superior al de dos años, y, por tanto, no estaba justificada la limitación prevista en el apartado 2 de la mencionada disposición adicional.

11. Ciertamente, el relato sobre el iter de la construcción (al margen del que comenzó el 5/2/2002 con la solicitud de licencia de obras para la actividad de tanatorio crematorio y su denegación en resolución de 13/5/2002) lo remonta la liquidación al 26/5/2003 con la nueva solicitud de licencia de obras para la actividad de tanatorio que culminó con su concesión en 2007 y con la construcción de la edificación; y entiende que para la obtención de la licencia es preciso presentar determinada documentación que hace incurrir en gastos al solicitante que, de acuerdo con la NRV 3ª PGC forman parte del precio de adquisición o coste de producción de la construcción. Y, siguiendo la aplicación de normas contables, -Norma de Registro y Valoración 3ª, apartado b), del Plan General Contable aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre-, y las resoluciones respondiendo a consultas por parte de la Dirección General de Tributos, -determinando que la fecha de encargo o inicio de la inversión es la correspondiente a las primeras actuaciones necesarias para la construcción del inmueble que determinen costes integrantes del precio de adquisición o coste de producción-, la liquidación consideró como inicio del encargo o de la inversión las fechas en las que se produjo y contabilizó gastos integrantes del precio de adquisición, - facturas contabilizadas en cuentas (2311000002 y 2311000003) referidas al ejercicio 2003 (y siguientes) por gastos de tasa de prestación de servicios, el ICIO, licencias de alcantarillado y otros permisos y facturas por redacción y visado del proyecto, redacción de evaluación ambiental, honorarios de arquitectos, etc; sin embargo sólo contabilizó, a efectos de la libertad de amortización, las certificaciones de obra recibidas de la empresa constructora (cuenta 2311000004) en los años 2007, 2008 y 2009, y las facturas de instalación del edificio que no corresponden a la construcción propiamente dicha (cuenta 2311000006) contabilizadas en 2008 y 2009. Y su conclusión fue que, desde aquellas fechas (2003) hasta la fecha de puesta su disposición (no discutida), transcurrió mucho más de dos años.

12. Sin embargo, no es aceptable acudir a criterios contables elaborados con otra finalidad, -la de determinar el precio de adquisición o el coste de producción de la construcción-, como criterio de interpretación de una norma fiscal, cuya interpretación ha de partir de los criterios legales de interpretación; menos aún cuando estas normas contables son aptas para determinar el precio de adquisición o coste de producción de las construcciones, pero no resuelven cuándo es el momento a que se refiere la disposición adicional 11ª TRLIS, esto es la fecha del encargo de la obra, que es lo que ahora se discute, no así a cuánto ascendió el precio de adquisición o coste de producción, conceptos irrelevantes para la aplicación de la mencionada disposición adicional.

13. En definitiva, siguiendo la interpretación gramatical de la norma, la verificación del requisito temporal para tener derecho a la libertad de amortización del apartado 1 de la disposición adicional 11ª, ha de tomar en consideración, en un caso como el presente, la fecha del encargo de la obra, -sin extenderlo a los actos preparatorios, porque la norma no lo dice-, y la fecha de puesta a disposición; así lo reconoció la propia liquidación al decir (página 12 de 20): "Al tratarse de un elemento nuevo encargado en virtud de un contrato de ejecución de obras es necesario verificar el plazo que transcurre entre la fecha de encargo o inicio de la inversión y la fecha de su puesta a disposición o en funcionamiento. Si dicho plazo es inferior a dos años la libertad de amortización se aplica a la totalidad de la inversión; en otro caso, se aplicará exclusivamente sobre la inversión en curso realizada en el período impositivo iniciado dentro del año 2009", que sin embargo llegó a una conclusión que no podemos aceptar, pues, como hemos dicho, desde la fecha del encargo hasta la puesta a disposición de la obra no superó el plazo de dos años, por lo que la liquidación no se ajustó a esta interpretación y por ende ha de ser considerada no ajustada a derecho, y por extensión las resoluciones del TEAR y del TEAC, que han de ser anulados.

14. Huelga, por tanto, hablar de interpretación restrictiva o extensiva; simplemente de interpretación gramatical de un beneficio fiscal.

TERCERO.- Costas procesales.

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, al estimarse la pretensión actora, procede imponer las costas del recurso a la Administración demandada.

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

FALLAMOS

Estimar el recurso contencioso-administrativo nº 439/2021, promovido por la Procuradora Sra. Tejada Marcelino en nombre y representación de la Entidad Parcesa, Parques de la Paz, S.A. (la recurrente), contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), de 16 de diciembre de 2020, (recurso 2092/2019), y contra las resoluciones de las que trae causa, que se anula por no ser ajustada a derecho, con el alcance y consecuencias que se infieren de la fundamentación jurídica, imponiendo a la Administración demanda las costas del recurso.

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.

Síguenos en...



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).

Síguenos en...

