

Roj: **STS 89/2015** - ECLI: **ES:TS:2015:89**Id Cendoj: **28079130022015100015**Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**Sede: **Madrid**Sección: **2**Fecha: **26/01/2015**Nº de Recurso: **2451/2013**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **RECURSO CASACIÓN**Ponente: **JOAQUIN HUELIN MARTINEZ DE VELASCO**Tipo de Resolución: **Sentencia**Resoluciones del caso: **SAN 2767/2013,**
STS 89/2015

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a veintiséis de Enero de dos mil quince.

La Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida por los magistrados relacionados al margen, ha visto el recurso de casación 2451/13, interpuesto por CLINVEST, S.L., representada por el procurador don Luis Fernando Granados Bravo, contra la sentencia dictada el 20 de junio de 2013 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso 223/10, relativo a la liquidación del impuesto sobre sociedades de los ejercicios 1998 a 2001. Ha intervenido como parte recurrida la Administración General del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO - La sentencia impugnada desestimó el recurso contencioso-administrativo promovido por Clinvest, S.L., contra la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central el 21 de abril de 2010. Esta resolución administrativa de revisión, en lo que aquí interesa, ratificó la resolución adoptada por el Tribunal Regional de Cataluña el 30 de abril de 2009, que, a su vez, había confirmado la liquidación practicada a dicha compañía por el impuesto sobre sociedades de los ejercicios 1998 a 2001, ambos inclusive.

La Audiencia Nacional describe en el primer fundamento jurídico de su sentencia el objeto del recurso, en el segundo relata los hechos del litigio, describiendo las pretensiones de las partes, y en el tercero desestima la pretensión de prescripción del derecho de la Administración a liquidar el impuesto sobre sociedades de los ejercicios 1998 y 1999. En los dos siguientes enmarca el objeto de la cuestión central del litigio, que es la deducción por la reinversión de los beneficios extraordinarios obtenidos en la enajenación de inmuebles, discutiéndose si éstos pertenecían o no al inmovilizado material de la compañía. Tras reproducir en el sexto fundamento la doctrina contenida en su sentencia de 7 de marzo de 2013 (recurso 157/10), en el siguiente la Sala de instancia desestima la pretensión de la demandante con la siguiente motivación:

«Conforme a la indicada interpretación, la Sala debe ratificar la conclusión alcanzada en la resolución del TEAC que se revisa.

En efecto, este Tribunal entiende que el elemento transmitido no puede considerarse que se encontrase destinado a servir de forma duradera a la actividad de la empresa, por lo que la consecuencia que se alcanza es que no resulta procedente el beneficio fiscal discutido toda vez que los terrenos transmitidos no estaban adscrito funcionalmente a la actividad de la empresa, a través de la manifestación en que se concreta su objeto social, pues así resulta tanto de la actividad realizada por la empresa, como de la completa falta de prueba procesal sobre las circunstancias de esa afectación que, como esta Sala ha declarado reiteradamente, no basta con que sea futura y previsible, sino real, siendo así que no consta y no resulta discutido por la parte que



los inmuebles enajenados hubieran producido ingreso alguno a la empresa o haya servido de alguna utilidad concreta y probada.

Por el contrario, existen datos constatados en sentido inverso, pues partiendo del amplio objeto social de la entidad, que comprende no solo actividades relacionadas con la actividad inmobiliaria sino también la venta de valores inmobiliarios, se encuentra acreditado que durante los periodos inspeccionados, no solo desarrolló la actividad de arrendamiento de locales industriales, actividad en la que figura dada de alta de forma exclusiva en el epígrafe 861.2, sino que también desarrolló la actividad de alquiler de viviendas, así como que efectuó distintas gestiones ante el Ayuntamiento de San Adriá propias de la actividad de promoción inmobiliaria, que, además está reconocida en la propia Memoria de la entidad.

No puede compartirse tampoco la tesis de la parte recurrente sobre la consideración fiscal y contable de la referida finca como elemento del inmovilizado material, toda vez que, como se ha expuesto, esta naturaleza no depende del mayor o menor tiempo en que los bienes de que se trate figuren en el patrimonio de la empresa, sino de la finalidad o destino que cumplan en relación con la actividad económica o empresarial. Así, puede constituir inmovilizado un bien que, adquirido con la intención de que permanezca de forma duradera en el patrimonio de la entidad, se enajena en un breve periodo de tiempo por necesidades sobrevenidas o en cumplimiento de una decisión empresarial que juzgue conveniente dejar sin efecto esa previsión inicial de permanencia. Pero, en todo caso, se trataría de bienes no destinados, en principio, a la venta o entrega por otro concepto en el ejercicio de la actividad empresarial.

Tampoco resulta relevante a los fines enjuiciados la cuestión contable, esto es, si el inmueble está contabilizado como parte del inmovilizado o del activo circulante, resultando, en realidad, ajena a lo debatido en el presente recurso, pues como ha expuesto esta Sala en reiteradas ocasiones -Sentencia de fecha 18 de diciembre de 2008 recaída en el recurso núm. 457/2005, entre otras- el hecho de que un bien se contabilice de una manera o de otra no cambia la naturaleza de las cosas, pues no es la contabilidad lo que determina el tratamiento sustantivo de una operación, sino más bien es la operación realizada la que ha de determinar el debido reflejo contable.

La parte demandante insiste en que no se trata de existencias, que es la calificación que la Inspección atribuye al inmueble objeto de transmisión, pese a admitir que con anterioridad a la transmisión no había sido materialmente posible la obtención de rentas estrictamente arrendaticias. En este caso, por tanto, no sólo no se había obtenido renta alguna en concepto de arrendamiento, sino que según se hace constar en el Acuerdo de liquidación, los ingresos procedentes de la venta de terrenos son superiores a los obtenidos por la actividad de arrendamiento. De hecho, la realidad indiscutible del arrendamiento, como fuente de ingresos empresariales, no se predica de los inmuebles, sino de la actividad empresarial considerada en su conjunto, aunque la demanda no ofrezca datos al respecto acerca de la identificación de esa actividad mercantil con la percepción de otras rentas o la adscripción de otros inmuebles a la realización del objeto social, por lo que no puede esgrimirse esa vocación inicial del terreno como prueba terminante de su afectación a actividad empresarial alguna.

En suma, los terrenos transmitidos no se han destinado a finalidad alguna empresarial, de forma que no concurre el elemento de afectación a una actividad empresarial determinada para que el bien sobre el que recae la plusvalía pueda determinar, a condición de reemplazo por otros activos siempre que se cumplan las condiciones legales, el diferimiento por reinversión que autoriza el indicado precepto.

Y sin que el contrato de opción de compra celebrado en julio de 1998 entre la hoy recurrente y la entidad Transactivas Gloria S.L., en virtud del cual, esta última quedaba autorizada para gestionar el desarrollo urbanístico de la finca y en el que, según la parte reconoce aparece como titular de la finca y aparente promotor de su parcelación, manifestando que gracias a dicho contrato y a la intervención de la citada entidad, pudo finalmente enajenar la finca para poder reinvertir en otros activos propios de su actividad, sea determinante a los efectos que aquí interesa, pues reiteradamente ha declarado la Sala, que no es suficiente con la "intención" sino que el disfrute de un beneficio fiscal, exige el estricto cumplimiento de los requisitos exigidos, y lo cierto es que según las escrituras públicas que obran en el expediente de adquisición, segregación y transmisión de las parcelas, es la entidad Clinvest S.L. quien figura como la entidad que procede a la reparcelación y a la posterior venta, de cada una de las parcelas resultantes de la segregación sin que en dichas escrituras se haga mención alguna al intervención de Transactiva Glorias S.L.

Por lo tanto, este Tribunal entiende que los elementos transmitidos, de acuerdo con todo lo expuesto, no puede considerarse que se encontrasen destinados a servir de forma duradera a la actividad de la empresa, puesto que durante dicho periodo no consta hayan sido objeto de explotación o utilización. La Sala confirma la regularización efectuada por la Inspección, negando la posibilidad de que los resultados obtenidos en



su transmisión puedan acogerse al régimen previsto en el artículo 21 de la LIS , desestimando con ello las alegaciones presentadas por la recurrente.

Y la misma conclusión, atinente a la imposibilidad de calificar el terreno transmitido como inmovilizado material afecto a la actividad económica de la compañía demandante, se alcanza respecto de los inmuebles adquiridos por la entidad en la localidad de Bellavista (Sevilla) , respecto de los que las alegaciones de la entidad son en idéntico sentido de que en un primer momento se adquirieron para ser arrendados, y así se contabilizaron, pero ante la imposibilidad de conseguirlo y la lejanía con la sede de la entidad, decidieron enajenarlo para reinvertir en otros locales para arrendar, por cuanto, en este caso, existe una total ausencia probatoria y ni siquiera concurre tal "intención", que como ya hemos declarado es insuficiente para cumplir el requisito exigido por el precepto.

La calificación de ambos inmuebles como existencias, comporta también la improcedencia de acogerse al beneficio de corrección monetaria, pues el artículo 15.11 de la Ley 43/1995 exige también para su aplicación que los inmuebles generadores de la renta positiva tengan la condición de elementos del inmovilizado material afecto a la actividad empresarial de la entidad transmitente, así como que los beneficios obtenidos por dicha transmisión tienen la consideración de ingresos ordinarios de la actividad y deben integrar su cifra de negocios, por lo que, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 122 de la ley 43/1995 , Clinvest S.A., superaba en el ejercicio 1998, la cifra de negocios establecida para que ser considerada como de reducida dimensión en el ejercicio 1999, en que deberá tributar por la totalidad de su base imponible al tipo del 35%.

Conforme a cuanto antecede, debe desestimarse el motivo de impugnación esgrimido».

SEGUNDO .- Clinvest, S.L., preparó el presente recurso y, previo emplazamiento ante esta Sala, efectivamente lo interpuso mediante escrito presentado el 25 de septiembre de 2013, en el que invocó dos motivos de casación, al amparo del artículo 88.1 d) de la Ley 29/1998, de 13 de julio , reguladora de esta jurisdicción (BOE de 14 de julio).

1º) En el primero denuncia la infracción de los artículos 15.11 , 21 y 127 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 28 de diciembre), y 184.2 del texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas , aprobado por Real Decreto legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre (BOE de 27 de diciembre), así como del Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre (BOE de 27 de diciembre), y de las normas de adaptación del mismo a las empresas inmobiliarias, aprobadas por la Orden del Ministerio de Hacienda de 28 de diciembre de 1994 (BOE de 4 de enero de 1995).

Expone que el factor relevante tenido en cuenta por la Audiencia Nacional para confirmar el criterio de la Administración y determinar que los bienes inmuebles transmitidos no tenían la condición de inmovilizado material, sino de existencias, fue que los mismos nunca llegaron a alquilarse y, por tanto, no generaron ingresos para la sociedad, es decir, no estuvieron afectos a su actividad.

Entiende que tal solución se basa en un concepto restrictivo de inmovilizado material, previsto en el citado artículo 184 de texto refundido de 1989, cuando lo determinante es el destino previsible que una empresa pretende otorgar a un determinado bien, destino que en su caso era la explotación en alquiler.

Insiste en que los bienes transmitidos formaban parte del inmovilizado material debido a la actividad de arrendamiento desarrollada por la sociedad, la naturaleza de los propios bienes, el hecho de que siempre se calificaron como inmovilizado material y la intención de vincularlos a la actividad de arrendamiento, que constituye el único objeto social de la compañía.

Resalta que la normativa vigente no exigía que lo bienes estuvieran afectos al desarrollo de la actividad económica, pese a ello destinó todos los inmuebles al arrendamiento. Esa normativa simplemente se refiere a elementos del inmovilizado material, sin especificar que deban estar afectos. Por ello, entiende que, ateniendo al espíritu y a la finalidad de la norma, el diferimiento que practicó fue plenamente ajustado a derecho. Tras reproducir los artículos 21 y 127 (este último en el texto vigente hasta el 31 de diciembre de 1998) de la Ley 43/1995 , extrae que el requisito básico de este texto legal es que el bien enajenado tenga la condición de inmovilizado, sin que hable de su necesaria afectación a la actividad empresarial. En este sentido trae a colación el artículo 184 del texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, el Plan General de Contabilidad de 1990 y las normas para su adaptación a las empresas del sector inmobiliario.

Reitera que desde que los inmuebles enajenados fueron adquiridos (en 1996) se adscribieron a la partida de inmovilizado material, estando en el patrimonio de la sociedad por más de un año, sin que la Inspección en ningún momento pusiera en duda la corrección de la contabilidad de la empresa.

No hay que olvidar, añade, que la finalidad del diferimiento por reinversión era reforzar las actividades económicas desarrolladas por una sociedad, de forma que se le permita cambiar sus elementos de



inmovilizado por otros destinados a actividades productivas, con el incentivo de que la ganancia obtenida por la venta fuese ingresado paulatinamente en los ejercicios posteriores. Precisamente -dice-, esa fue la finalidad que persiguió como empresa dedicada al alquiler: al no conseguir arrendar unos inmuebles que estaban destinados a tal fin, los sustituyó por otros que efectivamente se consiguieron alquilar y que de hecho en la actualidad todavía lo están. Es por ello que la normativa vigente en aquel momento sólo exigía la afectación a la actividad de los bienes en los que se reinvertiera, pero no de los transmitidos, de acuerdo con el espíritu y la finalidad del incentivo fiscal.

Señala que el concepto actual de inversiones inmobiliarias, en el Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre (BOE de 20 de noviembre), incluye los «activos no corrientes que sean inmuebles y que se posean para obtener rentas, plusvalías o ambas», siendo su catalogación como inmovilizado independiente de su afectación a la actividad económica de la empresa. En otras palabras, con arreglo al vigente Plan General de Contabilidad resulta indubitada la consideración de los inmuebles vendidos como inmovilizado material (inversión inmobiliaria) y nunca dentro del activo circulante (existencias). Es decir, en la medida en que resulta claro que, háyanse alquilado o no, los referidos inmuebles se calificarían hoy como inversión inmobiliaria y dado que la actual regulación de la deducción por reinversión permite expresamente su aplicación a tales inmovilizados y que dicha inclusión no ha supuesto novedad alguna, por disponerlo así expresamente el legislador, la única conclusión posible es que el diferimiento aplicado por el contribuyente es en este caso correcto.

2º) Considera también infringida la jurisprudencia aplicable, que, al resolver supuestos similares, se ha pronunciado de forma favorable, aceptando la validez del diferimiento aplicado sobre la base de que los bienes en que se materializó la reinversión se destinaron al alquiler. Invoca la sentencia dictada por esta Sala el 19 de junio de 2012 (casación 969/09), y la de 8 de febrero de 2005 a la que se remite la anterior, pronunciamientos en los que prima, más allá de si los inmuebles transmitidos lograron ser alquilados o no, la circunstancia de que los mismos pertenecían al inmovilizado material desde que se adquirieron.

Termina solicitando el dictado de sentencia que case la recurrida y que, en su lugar, estime la demanda y anule los actos administrativos discutidos.

TERCERO .- La Sección Primera de esta Sala, en auto de 13 de marzo de 2014, admitió el recurso de casación en relación con el ejercicio 1998, rechazándolo a *limine* respecto de los otros tres (1999, 2000 y 2001).

CUARTO .- La Administración General del Estado se opuso al recurso en escrito presentado el 5 de junio de 2014, en el que interesó su desestimación.

Sostiene que, para zanjar la contienda, se ha de estar al concepto de inmovilizado, por oposición al de circulante, del artículo 184 del texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas de 1989, sin que exista precepto legal que autorice a apartarse del concepto jurídico, técnico y usual de la expresión "inmovilizado", por oposición a la de "circulante", en materia de contabilidad de sociedades y empresarios.

Recuerda que, cuando nos encontramos ante una norma reguladora de un beneficio fiscal, que debe ser objeto de interpretación estricta, no caben exégesis extensivas como la propuesta de contrario, permitiendo calificar como activo inmovilizado una serie de bienes que en modo alguno han sido destinados a servir de forma duradera en la actividad de la sociedad.

QUINTO . - Las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, circunstancia que se hizo constar en diligencia de ordenación de 9 de junio de 2014, fijándose al efecto el día 21 de enero de 2015, en el que, previa deliberación, se aprobó la presente sentencia.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco, Magistrado de la Sala

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO .- Clinvest, S.L., impugna la sentencia dictada el 20 de junio de 2013 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, desestimatoria del recurso 223/10, instado por la mencionada compañía frente a la resolución aprobada por el Tribunal Económico-Administrativo Central el 21 de abril de 2010. Esta resolución administrativa de revisión, en lo que aquí interesa, ratificó la resolución adoptada por el Tribunal Regional de Cataluña el 30 de abril de 2009, que, a su vez, había confirmado la liquidación practicada a dicha compañía por el impuesto sobre sociedades de los ejercicios 1998 a 2001, ambos inclusive.

La Administración no aceptó la aplicación de la exención y del diferimiento que, por reinversión de beneficios extraordinarios, había practicado Clinvest, S.L., en las autoliquidaciones del mencionado tributo en los periodos



indicados, pues los inmuebles cuya transmisión había generado aquellos beneficios tenían la condición de existencias, y no de inmovilizado, como resulta exigible para la operatividad de las referidas ventajas fiscales.

La Audiencia Nacional, en la sentencia que es objeto de esta casación, ratifica el criterio de la Inspección, confirmado previamente por los órganos de revisión económico-administrativa, con sustento en las siguientes razones:

(a) Los terrenos enajenados no estaban adscritos funcionalmente a la actividad de la empresa, como resulta de su objeto social y de la falta de prueba de la afectación, que debe ser real y no meramente futura y previsible (los inmuebles no generaron a la compañía ingreso alguno ni utilidad concreta y probada). Es más, resulta acreditado (y así lo admite la actora) que los terrenos no generaron renta alguna en concepto de arrendamiento, por lo que debe concluirse que no fueron objeto de utilización o explotación.

(b) La compañía no se dedicó durante los ejercicios en cuestión únicamente al arrendamiento de locales industriales, sino también al alquiler de viviendas y a la promoción inmobiliaria.

(c) La calificación del bien como existencias o inmovilizado no depende del tiempo que lleve en el patrimonio de la empresa, sino de la finalidad o destino que cumpla en relación con la actividad de la compañía, resultando irrelevante su contabilización: la forma en que se contabilice no cambia su naturaleza.

Clinvest, S.L., se alza en casación invocando dos motivos, en los que, respectivamente, denuncia la infracción de las normas del ordenamiento jurídico [los artículos 15.11 , 21 y 127 de la Ley 43/1995 ; el artículo 184.2 del texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas , aprobado en 1989; el Plan General de Contabilidad de 1990; sus normas de adaptación a las empresas inmobiliarias) y de la jurisprudencia [sentencia de esta Sala de 19 de junio de 2012 (casación 969/09)] aplicable para resolver la cuestión controvertida. Sostiene, en síntesis, que

(a) La sentencia que combate se basa en un concepto restrictivo de inmovilizado material, cuando lo determinante es el destino que la empresa pretende dar al bien, con independencia de que, después, se lo dé efectivamente o no. Desde que fueron adquiridos en 1996, los inmuebles quedaron adscritos al inmovilizado material, permaneciendo en el patrimonio empresarial por más de un año. Ocurrió, sin embargo, que no los pudo alquilar, por lo que decidió sustituirlos por otros que, efectivamente, fueron arrendados.

(b) La normativa aplicable no exigía que los bienes estuvieran afectos al desarrollo de la actividad empresarial.

(c) El concepto actual de inversiones inmobiliarias en el Plan General de Contabilidad de 2007 permite la calificación de un bien como inmovilizado, con independencia de su afección al giro empresarial.

(d) El Tribunal Supremo, en la citada sentencia de 19 de junio de 2012 , remitiéndose a otra anterior, da mayor relevancia al hecho de que los bienes pertenecieran al inmovilizado material desde su adquisición que a la circunstancia de que no logran ser alquilados.

Planteado en los descritos términos el debate, que sólo alcanza al ejercicio 1998 en virtud del auto dictado por la Sección Primera de esta Sala el 13 de marzo de 2014 , podemos anunciar ya que el recurso de casación está abocado al fracaso.

SEGUNDO .- La cuestión, en realidad, consiste en determinar si basta la intención inicial de destinar un bien de forma duradera a la actividad empresarial para que pueda ser calificado como inmovilizado o, si pese a ese propósito, tal condición no se alcanza cuando permaneciendo en el patrimonio empresarial no es objeto de explotación, pasando a ser enajenado, con la consecuencia de no resultar aplicable a las rentas obtenidas con la venta los beneficios fiscales regulados en los preceptos que invoca la compañía recurrente.

Pues bien, la incógnita ha sido despejada por esta Sala en sentido contrario a la tesis de la sociedad recurrente. En las sentencias de 10 de octubre de 2011 (casación 4839/08, FJ 2 º) y 16 de septiembre de 2013 (casación 748/12, FJ 3º) hemos indicado que, en ejercicios como el de 1998, para determinar si un elemento patrimonial formaba parte del inmovilizado había de acudir al artículo 184 del texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas de 1989 («Adscripción de los elementos patrimoniales en el activo»), cuyo apartado 1 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, añadiendo el apartado 2 que el activo inmovilizado comprendía los elementos del patrimonio destinados a servir de forma duradera en la actividad de la sociedad. Lo mismo decía 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». Y, finalmente, en la quinta parte ("Normas de valoración") del plan sectorial de las empresas inmobiliarias, se halla la norma de valoración 3ª, "Normas particulares sobre el inmovilizado material", en cuya letra c) se lee: «Los terrenos, solares y edificaciones, contabilizados en el inmovilizado, *siempre que no hayan sido objeto de explotación* , que la Empresa decida



destinar a la venta, se incorporarán a existencias a través de la cuenta 609, al precio de adquisición o coste de producción deducidas, en su caso, las amortizaciones y realizando el traspaso de las posibles provisiones por depreciación».

En suma, nuestra jurisprudencia ha sido clara y reiterada al respecto: el incentivo fiscal que analizamos, en los sucesivos regímenes a los que ha sido sometido (exención por reinversión, diferimiento o deducción en cuota), requiere en todo caso que se trate de la transmisión de elementos afectos a la actividad empresarial del sujeto pasivo, de modo que las ganancias reinvertidas han de proceder de dicha transmisión. Pueden consultarse las sentencias de 24 de noviembre de 2010 (casación 654/07, FFJJ 2º a 4º), 20 de enero de 2011 (casación 4406/07, FJ 4º), 28 de febrero de 2011 (4687/07, FFJJ 2º y 3º), 2 de marzo de 2011 (casación 2152/06, FJ 3º), 14 de marzo de 2011 (casaciones 6787/09, FFJJ 2º y 3º, y 1766/08, FFJJ 2º y 3º), 31 de marzo de 2011 (casación 1637/08, FJ 3º) y 17 de octubre de 2011(2) (casaciones 242/09 y 3273/09, FJ 5º), 30 de abril de 2012 (casación 928/10, FJ 4º), 4 de junio de 2012 (casación 1767/10, FJ 2º), 10 de mayo de 2013 (casación 4882/11, FJ 4º), 13 de junio de 2013 (casación 4554/11, FJ 3º); 9 de diciembre de 2013 (casación 3343/12, FJ 3º) y 24 de noviembre de 2014 (casación 2292/13, FJ 2º)].

Así pues, el marco normativo invocado por la recurrente, según ha sido interpretado por el Tribunal Supremo, avala la decisión de la Sala de instancia, debiendo recordarse, según hemos señalado en la sentencia de 26 de septiembre de 2011 (casación 3179/09, FJ 2º), que resulta irrelevante cuál fuera el destino inicial que la empresa recurrente pretendiera dar al inmueble, pues el dato determinante era si fue destinado efectivamente a un uso duradero en relación con su giro empresarial, algo que, según nadie discute, no sucedió, respetando, por lo dicho, la conclusión alcanzada por la Audiencia Nacional.

Nada hay, por lo demás, de contrario al ordenamiento jurídico en el hecho de que un bien contabilizado por una empresa inmobiliaria como inmovilizado sea considerado existencias una vez enajenado, si ha permanecido en el patrimonio empresarial sin ser explotado. En la sentencia de 28 de enero de 2013 (casación 3588/10, FJ 3º), según un criterio reiterado en la ya citada de 16 de septiembre de 2013, hemos indicado que las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad de 1990 a las empresas inmobiliarias han de interpretarse a la luz del artículo 184 del texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas y del artículo 21 de la Ley 43/1995, bloque normativo del que se infiere que el beneficio fiscal reconocido en este último precepto requiere que el inmueble por cuya enajenación se obtuvieron las rentas formase parte del inmovilizado material, condición que exigía su permanente adscripción a la actividad empresarial de la compañía. Así lo hemos recordado también en la sentencia de 26 de septiembre de 2011 (casación 3179/09, FJ 2º). Por ello, de aquellas normas de adaptación se obtiene que el hecho de que un inmueble haya formado parte del patrimonio de una empresa durante un determinado lapso temporal no basta para considerarlo en todo caso como inmovilizado, debiendo atenderse también a su destino, como dice el apartado II, número 9, de la introducción de las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas inmobiliarias, conforme al que, «independientemente de que en la empresa inmobiliaria las existencias están constituidas por elementos cuya permanencia en la empresa puede ser superior a un año, la clasificación entre Inmovilizado y Existencias (Activo Fijo o Circulante) para determinados elementos de la empresa vendrá determinada por la función que cumplan en relación con su participación en el proceso productivo. Por lo que un elemento inmobiliario pertenecerá al grupo de Existencias si está destinado a transformarse en disponibilidad financiera a través de la venta como actividad ordinaria de la empresa, y un elemento pertenecerá al grupo de Inmovilizado si se encuentra vinculado a la empresa de una manera permanente». Así, resulta absolutamente congruente con la previsión legal, en el caso de las empresas inmobiliarias, la adaptación contenida en la letra c) de la tercera norma de valoración de la Orden ministerial de 28 de diciembre de 1994, conforme a la cual los «terrenos, solares y edificaciones, *contabilizados en el inmovilizado*, siempre que no hayan sido objeto de explotación, que la Empresa decida destinar a la venta, se incorporarán a existencias a través de la cuenta 609, al precio de adquisición o coste de producción deducidas, en su caso, las amortizaciones y realizando el traspaso de las posibles provisiones por depreciación».

En consecuencia, insistimos, la contabilización inicial como inmovilizado de un terreno, solar o edificación no veda considerarlos existencias cuando se destinen a la venta, sólo lo impide que hayan sido objeto de explotación duradera. Así lo hemos dicho ya en una sentencia de 10 de octubre de 2011 (casación 1254/09, FJ 3º) y en tres de 17 de octubre de 2011 (casaciones 5947/08, 242/09 y 3273/09, FJ 3º en los tres casos).

Así las cosas, resulta irrelevante cualquier interpretación que pueda darse a un Plan General de Contabilidad que, como el aprobado en el año 2007, no se encontraba en vigor en el ejercicio 1998.

Finalmente, nuestra sentencia de 19 de junio de 2012 (casación 969/09), trayendo a colación otra anterior de 8 de febrero de 2005, establece la misma doctrina, exigiendo la afección de los bienes a la actividad empresarial, si bien adopta una solución distinta en atención a dos datos ausentes en el presente litigio: los bienes permanecieron en el patrimonio de la entidad por más de treinta años (aquí fueron adquiridos en 1996 y, ante



una supuesta incapacidad para el arrendamiento, fueron enajenados escasamente dos años después) y fueron objeto de revalorización por dos veces a partir de su consideración como elementos del inmovilizado ("activo material fijo"), siendo tales revalorizaciones comprobadas y aceptadas por la Administración. A la vista de lo anterior, del destino actual de los terrenos y de los actos propios de la Administración, otorgamos a las fincas allí enajenadas la condición de activo material fijo. Como se ve, poco, o nada, que ver con las circunstancias del caso actual, lo que impide tomar en consideración dicho pronunciamiento como un precedente que hubiera de obligarnos a mantener aquí igual criterio.

TERCERO .- . En aplicación del artículo 139.2 de la Ley reguladora de esta jurisdicción contencioso-administrativa, procede imponer a Clinvets, S.L., las costas causadas en la tramitación de este recurso, si bien esta Sala, en uso de la facultad que le confiere el apartado 3 del antedicho precepto, fija en ocho mil euros la cuantía máxima a reclamar por tal concepto, atendidas la complejidad y la dificultad del debate.

FALLAMOS

No ha lugar al recurso de casación 2451/13, interpuesto por CLINVEST, S.L., contra la sentencia dictada el 20 de junio de 2013 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso 223/10, imponiendo las costas a la compañía recurrente, con el límite señalado en el último fundamento jurídico.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos Rafael Fernandez Montalvo Manuel Vicente Garzon Herrero Emilio Frias Ponce Angel Aguillo Avilés Joaquin Huelin Martinez de Velasco Jose Antonio Montero Fernandez Manuel Martin Timon Juan Gonzalo Martinez Mico **PUBLICACIÓN.**- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Secretaria, certifico.