

Tribunal Económico-Administrativo Central, Resolución de 10 Jul. 2019, Rec. 2991/2016

Nº de Recurso: 2991/2016

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. Ejercicio 2008. Reinversión de beneficios extraordinarios. Requisitos. Entrada en funcionamiento de los activos objeto de reinversión dentro de un plazo determinado. Inmuebles destinados al arrendamiento. En el caso, no puede negarse la existencia de elementos que justificaban el efectivo ofrecimiento de los inmuebles en alquiler y la realización de actuaciones conducentes a conseguir dichos alquileres por lo que debe entenderse como cumplido el requisito de entrada en funcionamiento antes del fin del plazo exigido de tres años. Reitera criterio.

El TEAC desestima recurso de alzada interpuesto contra resolución TEAR Madrid relativa a los expedientes acumulados referentes al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2008.

RDLeg. 4/2004 de 5 Mar. (TR Ley del Impuesto sobre Sociedades) art. 42

Reinversión de beneficios extraordinarios. Si los inmuebles han estado en disposición de ser alquilados se considera que están afectos y han entrado en funcionamiento

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA PRIMERA

FECHA: 10 de julio de 2019

RECURSO: 00-02991-2016

CONCEPTO: IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. I.SDES.

NATURALEZA: ALZADA ORD. DIRECC. GRAL.

RECURRENTE: DTOR DPTO INSPEC FINANC Y TRIBUT AEAT - NIF ---

DOMICILIO: CALLE INFANTA MERCEDES, 37 - 28020 - MADRID (MADRID) - España

INTERESADO: **XX SL** - NIF ...

REPRESENTANTE: **Px...** Y OTRO - NIF ...

DOMICILIO: CALLE ... - - MADRID (MADRID)

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

Se ha visto el presente recurso de alzada interpuesto el 02-02-2016 contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de fecha 26-11-2015, relativa a los expedientes acumulados 28/02619/13 y 28/11661/13, referentes al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2008.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Con fecha 26-11-2012 la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid dictó Acuerdo de liquidación respecto del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2008 derivado del acta de disconformidad número A02-..., incoada en el seno de un procedimiento iniciado respecto de la entidad **XX SL** (en adelante, **XX**), notificándose al obligado tributario el Acuerdo de Liquidación con fecha 04-12-2012 y habiéndose iniciado las actuaciones de comprobación e investigación con fecha 23-03-2012.

SEGUNDO.- Derivado de dicho Acuerdo, la Inspección dictó asimismo Acuerdo sancionador con fecha 29-01-2013, que fue notificado al interesado el día 02-02-2013.

TERCERO.- Las actuaciones tuvieron alcance parcial, por estar limitadas a analizar el beneficio obtenido en la enajenación de inmovilizado inmaterial, material y cartera de control, el importe de la depreciación monetaria y las circunstancias que han de concurrir para acogerse al beneficio fiscal de reinversión de beneficios extraordinarios aplicado en cuota íntegra y la cuantía de los mismos.

CUARTO.- La entidad **XX** presentó declaración-liquidación por el período impositivo objeto de comprobación con los siguientes importes:

Ejercicio 2008

Base Imponible: 4.970.137,82

Deducciones: 1.181.690,66

Líquido a ingresar: 280.498,86

Siendo los importes comprobados por la Inspección en el Acuerdo de liquidación derivado del acta de disconformidad núm. A02-... que aquí nos ocupa los siguientes:

Ejercicio 2008

Base Imponible: 4.970.137,82

Parte Base Imponible al 25%: 120.202,41

Parte Base Imponible al 30%: 4.849.935,41

Deducciones: 539.911,90

Líquido a ingresar: 916.267,50

Autoliquidación: 280.498,86

Cuota acta: 635.768,64

Interés de demora: 105.998,79

Deuda tributaria: 741.767,43

En cuanto a la actividad desarrollada por el obligado tributario según IAE, la misma se encontraba clasificada en el epígrafe 861.2 "ALQUILER DE LOCALES INDUSTRIALES".

QUINTO.- Los hechos que motivaron la regularización practicada por la Inspección fueron, descritos de manera sucinta, los que a continuación se indican:

En la declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2008, el obligado practicó una deducción por reinversión de beneficios extraordinarios establecida en el artículo 42 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre sociedades (TRLIS), por una cuantía de 1.181.690,66 euros, que la Inspección consideró incorrecta al no entender cumplido el requisito de reinversión en el plazo previsto por el citado precepto respecto de una serie de inmuebles cuyo alquiler efectivo no se había producido antes de la finalización de dicho plazo de reinversión.

SEXTO.- Disconforme el interesado con el Acuerdo de liquidación y con el correspondiente Acuerdo

sancionador interpuso ante el TEAR de Madrid con fechas 26-12-2012 y 08-04-2013, respectivamente, sendas reclamaciones económico-administrativas, que fueron resueltas de forma acumulada, estimándose la primera (reclamación núm. 28/02619/2013) y declarándose inadmisibles por extemporánea la segunda (reclamación núm. 28/11661/2013).

SÉPTIMO.- La resolución fue dictada el 26-11-2015, notificándose al interesado el día 23-12-2015 y a la Agencia Estatal de Administración Tributaria el día 04-01-2016, determinando el TEAR de Madrid lo siguiente:

«(...) el artículo 42 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades (Real Decreto Legislativo 4/2004 de 5 de marzo), que regula la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios establece respecto a los bienes objeto de la reinversión, en relación con lo que aquí interesa:

Redacción vigente a partir de 1 de enero de 2008:

"3.a) Los pertenecientes al inmovilizado material, intangible o inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas cuya entrada en funcionamiento se realice dentro del plazo de reinversión."

Redacción vigente a partir de 1 de enero de 2007:

"3.a) Los pertenecientes al inmovilizado material, e inmaterial afectos a actividades económicas cuya entrada en funcionamiento se realice dentro del plazo de reinversión."

Redacción vigente hasta el 31 de diciembre de 2006:

"3.a) Los pertenecientes al inmovilizado material o inmaterial afectos a actividades económicas."

Se han señalado las distintas redacciones puesto que las rentas integradas en la base imponible lo han sido tanto en ejercicios anteriores a 2007 como posteriores al mismo.

Dispone el apartado 12 del artículo 42 lo siguiente:

"Tratándose de rentas integradas en la base imponible de períodos impositivos iniciados antes de 1 de enero de 2007, la deducción por reinversión se regulará por lo establecido en el artículo 42 según redacción vigente a 31 de diciembre de 2006, cualquiera que sea el período en el que se practique la deducción."

La Administración no admite la deducción por la reinversión en 17 lofts, 4 locales y 34 plazas garajes de los inmuebles entregados el 01/07/08; sobre los citados inmuebles la Inspección considera incumplido el plazo de 3 años establecido en el artículo 42, porque si bien le fueron entregados dentro del plazo no fueron arrendados, salvo uno, con anterioridad al 30 de marzo de 2009 fecha en la se cumple el plazo mencionado; se fundamenta en diversas consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos (1717-11, v1793-05, v1203-06, v1225-06) (...)

En definitiva, mantiene la Inspección que de acuerdo con las anteriores consultas, el requisito que de forma explícita figura en la redacción del artículo 42.3 a) exigiendo que la "entrada en funcionamiento se realice dentro del plazo de reinversión" es aplicado también en las redacciones anteriores en la medida que sin la entrada en funcionamiento del bien, no se entiende producida la afectación a la actividad económica del contribuyente. (...)

Por el contrario el obligado tributario mantiene en sus alegaciones, que la interpretación realizada por la Administración es restrictiva (...)

Planteada la controversia, este Tribunal considera en primer lugar que cabe distinguir entre afectación y entrada en funcionamiento, tal como dice claramente el Tribunal Económico Administrativo Central en resolución de 24-11-09 (RG 1840/09) y se pronuncia también sobre la irretroactividad de la exigencia de la entrada en funcionamiento del elemento que materializa la reinversión impuesta por la redacción dada al artículo 42 del TRLIS por la Ley 35/06 (...)

Claramente, estamos ante la exigencia "ex novo" de que el elemento objeto de reinversión entre en funcionamiento dentro del plazo de tal reinversión. Requisito éste que se adiciona al de la versión anterior del precepto, que los elementos estuvieran afectos a actividades económicas. Pero tal exigencia únicamente rige desde la entrada en vigor del precepto, por lo que no es aplicable a los ejercicios inspeccionados, todos ellos anteriores al 1-1-07."

En el presente caso, entiende este Tribunal que es claro que los inmuebles están afectos, pues su destino era el arrendamiento. Respecto a la entrada en funcionamiento, este Tribunal considera que no es necesario que se encuentren alquilados efectivamente para considerar que han entrado en funcionamiento, sino que están en disposición de ser alquilados es decir que se hayan ofrecido en alquiler, circunstancia que deberá acreditar el contribuyentes por medio de cualquier prueba admisible en derecho.

De las pruebas aportadas este Tribunal considera que los inmuebles han estado afectos y entraron en funcionamiento, dentro del plazo de los tres años establecido en el artículo 42.6 del TRLIS, dado que ha demostrado que los inmuebles estaban en disposición de ser alquilados, por lo que procede estimar la pretensión de la reclamante.

Por lo tanto debe anularse la liquidación practicada por la Administración.

(...) En cuanto a la reclamación interpuesta contra la sanción, lo primero que debe determinarse es su admisibilidad a trámite.

En el caso estudiado, consta acreditado en el expediente que se comunicó en forma al obligado tributario por medios no electrónicos que quedaba incluido el sistema de dirección electrónica, como establece el artículo 115 bis transcrito, por lo que ha de tenerse por válida y eficaz la notificación por medios electrónicos, la cual se efectuó el 13/02/13, transcurridos diez días naturales desde su puesta a disposición, sin que la entidad accediera a su contenido (art. 28.3 de la Ley 11/2007, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos).

Del examen de las fechas de notificación de la liquidación provisional y de la interposición de la reclamación económico-administrativa se observa que entre ambas ha transcurrido el plazo de un mes a que se refiere el artículo 235.1 de la Ley 58/2003, por lo que procede declarar la extemporaneidad de la reclamación interpuesta.

Con independencia de lo expuesto, al haber sido anulada, conforme a lo señalado anteriormente en esta resolución la liquidación de la que proviene la deuda tributaria en la que tiene su origen la sanción, dicha anulación provocará que por el órgano competente se anule igualmente la sanción.

Por cuanto antecede,

ESTE TRIBUNAL, en sesión de hoy, y en PRIMERA instancia, acuerda ESTIMAR la reclamación 28/02619/2013 y declarar INADMISIBLE por extemporánea la reclamación 28/11661/2013».

OCTAVO.- Dicha resolución fue recurrida en alzada (recurso núm. 00/02991/2016) por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria (en adelante, el Director del Departamento de Inspección) ante este Tribunal Económico-Administrativo Central con fecha 02-02-2016, solicitando la anulación de la resolución del TEAR de Madrid por no ser conforme a Derecho y la confirmación de la liquidación practicada por la Inspección en relación con las rentas integradas en el período impositivo 2008 y formulando las siguientes alegaciones:

Primera: Aplicación al presente caso del art. 42 TRLIS tanto en su redacción original como la modificación introducida por la Ley 16/2007 para períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2007. La nueva redacción dada al precepto exige la entrada en funcionamiento del activo dentro del plazo de reinversión, requisito que se adiciona al de la afectación de los elementos objeto de la reinversión a actividades económicas, establecido en la redacción anterior.

Segunda: Vencimiento del plazo para efectuar la reinversión el 30-03-2009 y materialización posterior por la entidad de parte de la reinversión en inmuebles destinados al arrendamiento.

Tercera: Exigencia del requisito de entrada en funcionamiento también por el artículo 27.2 de la Ley 19/1994 (en su redacción dada por el artículo 1.2 del Real Decreto-ley 12/2006) en el ámbito de otro incentivo fiscal distinto, la Reserva para Inversiones en Canarias (RIC), distinguiéndose tal concepto del de puesta en condiciones de funcionamiento.

Cuarta: Coincidencia de la entrada en funcionamiento en el caso de inmuebles destinados al arrendamiento con el momento de inicio de la efectiva explotación de los inmuebles, lo que supone que estos elementos intervengan en la actividad económica contribuyendo a la generación de ingresos. Esto requiere el inicio del arrendamiento, no siendo suficiente el mero ofrecimiento del inmueble en alquiler.

Habiéndose dado traslado del recurso de alzada con fecha 14-03-2016 a **XX**, ésta formuló las siguientes alegaciones presentadas a través de Correos el 14-04-2016:

Primera: Extemporaneidad del recurso de alzada interpuesto por el Director del Departamento de Inspección por incumplimiento del artículo 241 de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT), al tratarse de una parte personada en el procedimiento en primera instancia cuyo escrito de interposición del recurso debía contener las alegaciones efectuadas.

Segunda: Entrada en funcionamiento de los bienes en los que se materializó la reinversión dentro del plazo previsto en la norma tributaria.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

SEGUNDO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Determinar la conformidad o no a Derecho de la resolución del TEAR de Madrid objeto del presente recurso de alzada, dándose repuesta a las alegaciones formuladas por las partes al respecto.

TERCERO.- Analizaremos en primer lugar la cuestión de la extemporaneidad del recurso de alzada interpuesto por el Director del Departamento de Inspección, alegada por **XX**.

El plazo de interposición del recurso de alzada ordinario y su régimen se regulan en el art. 241 LGT, a tenor del cual:

«1.- Contra las resoluciones dictadas en primera instancia por los tribunales económico-administrativos regionales y locales y por los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía podrá interponerse recurso de alzada ordinario ante el Tribunal Económico-Administrativo Central en el plazo de un mes contado desde el día siguiente al de la notificación de las resoluciones.

2.- Cuando el recurrente hubiera estado personado en el procedimiento en primera instancia, el escrito de interposición deberá contener las alegaciones y adjuntará las pruebas oportunas, resultando admisibles únicamente las pruebas que no hayan podido aportarse en primera instancia.

3.- (...)»

Examinadas las fechas de notificación al Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Tributaria de la resolución del TEAR de Madrid (el 04-01-2016) y de interposición del recurso de alzada por el Director del Departamento de Inspección (el 02-02-2016), se comprueba que entre el día siguiente a la fecha de notificación de la resolución y el de la interposición del recurso de alzada no había transcurrido un tiempo superior a un mes, que es el plazo máximo previsto en la LGT para la interposición del recurso. Por otra parte, las alegaciones del Director a dicho recurso de alzada fueron presentadas el 29-02-2016, y por tanto, también dentro del plazo de un mes que ha de concederse una vez interpuesto el recurso para consultar el expediente y formular alegaciones.

La entidad **XX** señala que, con arreglo al art. 241.2 LGT, el escrito de interposición del recurso debía incluir las correspondientes alegaciones del Director del Departamento de Inspección que, sin embargo, fueron presentadas el 29-02-2016, fuera del plazo anterior de un mes, por lo que la interposición del recurso debía calificarse de extemporánea y ser inadmitida.

XX funda su tesis en una sentencia de la Audiencia Nacional de 2 de febrero de 2016 (rec. núm. 562/2013) que a su vez se apoya en otras del Tribunal Supremo de 21 de enero de 2002 (RC 7368/1996) y de 18 de marzo de 2009 (RC 9432/2003), que reconoce:

«(...) el plazo de un mes para presentar alegaciones, adicional al de la interposición de la alzada se refiere sólo a quienes no hubieran estado personados en la primera instancia, lo que no es el caso del Director General de Tributos, órgano de la Administración Tributaria que ha estado personada en la primera instancia. (...)

el TEAC debe tratar al DGT como una parte recurrente más, sin privilegio procedimental alguno, actuando igual que si se tratara de un recurso de alzada de un contribuyente, por lo que el escrito de interposición del recurso de alzada del DGT debe contener las correspondientes alegaciones, dado que no puede admitirse como válida la fecha de interposición de un recurso de alzada cuando éste sea un mero anuncio de interposición del recurso, carente de efectos jurídicos como sucede cuando en el escrito de interposición no se contiene motivo alguno que fundamente el recurso (...).

No obstante, el criterio de este Tribunal Central es claro en la materia y contrario a las afirmaciones anteriores de la entidad obligada: en supuestos de recurso de alzada interpuestos por el Director del Departamento de Inspección, se le debe poner de manifiesto el expediente a efectos de presentar alegaciones, ya que lo contrario produciría indefensión, al no haber estado personado en la primera instancia.

Así lo reconoce el Tribunal Supremo en sentencias posteriores a las mencionadas en la referida sentencia de la Audiencia Nacional, pudiendo destacar la dictada en unificación de doctrina el 21-10-2013 (rec. núm. 2898/2012), en virtud de la cual:

«(...) b) En el mismo plano teórico, la referida doctrina se confirma en sentencias más recientes, como la de fecha 11 de junio de 2012, dictada en el recurso 2763/2010, que se pronuncia sobre dos de las cuestiones suscitadas: si es de aplicación la sustanciación del recurso de alzada en dos fases (interposición propiamente dicha y alegaciones) y si ha de entenderse personado en la primera instancia de la reclamación económico-administrativa el Director General de un Departamento:

1º) En cuanto a si el recurso de alzada debe interponerse en un solo acto o puede diferenciarse la interposición y el escrito de alegaciones, se reiteraba lo señalado en la sentencia de 6 de marzo de 2008 (rec. de cas. para la unificación de doctrina núm. 316/2004). Los Reales Decretos 1999/1981 y 391/1996 no preveían un procedimiento de interposición del recurso de alzada ordinario distinto según que el recurrente fuera el propio reclamante o alguno de los órganos directivos legitimados para su interposición, sino un único procedimiento consistente en la formulación de alegaciones en el mismo escrito de interposición sin admitir posteriormente documento alguno, lo que convierte el anuncio previo en una pretensión vacía de contenido, como decíamos en la sentencia de 18 de septiembre de 2001, impidiendo así tener por planteado el recurso. Sin embargo, la Ley 58/2003 y su

RGRVA de 13 de mayo de 2005 han introducido un cambio en la normativa reglamentaria anterior (Real Decreto 1999/1981 y Real Decreto 391/1996) al imponer el procedimiento de interposición con alegaciones sólo cuando el recurrente haya comparecido en la reclamación en primera instancia. Cuando el recurrente en alzada no hubiera comparecido en la reclamación, el procedimiento en alzada puede desdoblarse en dos fases: simple anuncio y posterior formulación de alegaciones, tal como desarrolla el art. 61 del RGRVA.

Posteriormente, también en nuestra Sentencia de 11 de mayo de 2011 (recurso de casación nº 1507/2007), se ha puesto, también, de manifiesto la incidencia del cambio de regulación en la materia, al señalar que: «el trámite de alegaciones por el órgano legitimado para el recurso después del anuncio en plazo, sin fundamentación, ha sido considerado por la Sala, en la regulación anterior a la Ley de 2003, como improcedente, por la necesidad de delimitar en el escrito de interposición, las cuestiones a resolver (sentencias, entre otras, de 30 de enero de 2008 (casación para la unificación de doctrina 92/03) y 6 de marzo de 2008 (casación 316/04)).»

2º) En relación a la cuestión de la personación del Director del Departamento en el procedimiento suscitado ante el TEAR, debe tenerse en cuenta que la personación en un determinado proceso o procedimiento se ha de entender en sentido explícito, al definirse como el acto de comparecer formalmente como parte en un juicio -en este caso en un procedimiento administrativo de revisión- no pudiendo inferirse dicha personación con alusiones implícitas a circunstancias tales como la personalidad jurídica única con la que actúa la Administración o por que ha tenido la misma conocimiento pleno del expediente administrativo objeto del procedimiento de revisión.

c) Por consiguiente, desde la perspectiva expuesta, es correcto el criterio de la sentencia impugnada cuando considera, conforme a lo previsto en los artículos 241.2 LGT/2003 y 61.2 del RGRVA, que es temporánea una actuación del Director General legitimado que presenta el escrito de interposición de su recurso de alzada dentro del plazo de un mes desde la notificación de la resolución del TEAR y formula luego sus alegaciones dentro del plazo de un mes desde la puesta de manifiesto del correspondiente expediente.»

Entre las propias sentencias citadas por el Alto Tribunal, su sentencia de 11-06-2012 (rec. núm. 2763/2010) establecía que:

«(...) se interesaba de la Sala que declarase como indebida la admisión del recurso de alzada deducido ante el TEAC por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT, al no haberse expuesto al interponer el mismo los motivos en que se fundamentaba, conculcando con ello el mandato en cuya virtud la formulación de alegaciones ha de integrarse en el mismo escrito de interposición, sin admitirse con posterioridad documento alguno.

Tal pretensión es rechazada por la sentencia de instancia en sus fundamentos de derecho quinto, sexto y séptimo, que declaran:

"QUINTO.- En cuanto a si debió inadmitirse el recurso de alzada, bien saben las partes que tal alegato ha sido rechazado por esta Sección en Sentencia de 27 de enero de 2010 (recurso 6/2009) promovido por el mismo demandante. Atendiendo a la normativa aplicable a ese recurso, en esa Sentencia ha dicho que el artículo 241.3 LGT 2003 en relación con el artículo 61 del Reglamento general de desarrollo de LGT en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por RD 520/2005 de 13 mayo (en adelante RGRVA), difiere de los antiguos Reglamentos reguladores del Procedimiento de Reclamaciones Económico- Administrativas, ya sean los artículos 120 a 123 del aprobado por RD 391/1996, de 1 de marzo como del anterior Reglamento aprobado por RD 1999/1981, de 20 de agosto.

SEXTO.- En efecto, esa normativa anterior ya derogada no permitía distinguir entre el anuncio del recurso de alzada y su formalización mediante alegaciones cuando era el Director del Departamento

AEAT quien lo promoviese; sin embargo en la regulación actual sí cabe la posibilidad pues si el recurrente en alzada hubiera estado personado en el procedimiento en primera instancia, el escrito de interposición deberá contener ya las alegaciones. De no haber estado personado se le pone de manifiesto el expediente para que formule alegaciones, luego tal y como señala la Sentencia de la Sala 3ª, Sección 2ª, de 1 de diciembre de 2008 (recurso 7098/2004) el procedimiento varía según que el legitimado para recurrir hubiera estado personado o no en el procedimiento en primera instancia.

SÉPTIMO.- Frente a esta conclusión no cabe admitir que ya ante el TEAR estuviese personada la Administración porque siempre es parte al ser el TEAR un órgano de la Administración. Ciertamente los tribunales económico-administrativos son órganos de la Administración y ésta siempre actúa con personalidad jurídica única (cf. artículo 3.4 Ley 30/92 de 26 de noviembre y artículo 2.2 Ley 6/97, de 14 de abril), ahora bien, tal actuación se hace a través de distintos órganos, cada uno en ejercicio de sus competencias, luego el privilegio de la revisión previa que ejercita a través de los órganos económico-administrativos no implica que sea parte en ese procedimiento, de forma que sólo hay contradicción entre Administración y administrados a raíz de esa regla especial de legitimación para recurrir en alzada, algo inexistente fuera de este ámbito"».

Y el mismo criterio era reiterado en su sentencia de 12-06-2012 (rec. núm. 1934/2010):

«(...) con arreglo a la nueva normativa se habilita el desdoblamiento en dos actos cronológicamente separados del recurso de alzada -interposición y alegaciones-, debemos examinar si en el caso que enjuicamos concurre la circunstancia que ha de constar para facultar tal división y que se concreta en que el recurrente en alzada no hubiera estado personado en el procedimiento en primera instancia.

Como hemos visto, la parte recurrente, en contra de lo sostenido por la Sala de instancia, considera que el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT recurrente en alzada si se encontraba personado en el procedimiento suscitado ante el TEARC, al considerar que por definición la Administración es parte siempre en uno de naturaleza administrativa, como lo es la vía económico-administrativa, precisando el alcance que cabe dar a las referencias contempladas en la LGT y el RGRVA, al entender que con la posibilidad de comparecer en un procedimiento en el que con carácter previo no se ha comparecido, se está apuntando a posibles interesados afectados por la resolución, por ejemplo, terceras personas que tengan un interés directo en lo acordado o Administraciones titulares de tributos cedidos que con anterioridad no hubieran tenido acceso al expediente por no haber sido parte del procedimiento económico-administrativo, no en la AEAT, al entender que ha tenido pleno conocimiento del expediente tanto por haberlo generado como por haber remitido copia del mismo al órgano económico-administrativo.

No compartimos las tesis sostenidas por la parte recurrente, considerando, por el contrario, acertados en este extremo los razonamientos esgrimidos por la Sala de instancia. Y es que la personación en un determinado proceso o procedimiento se ha de entender desde un punto de vista explícito, al definirse como el acto de comparecer formalmente como parte en un juicio -en este caso en un procedimiento administrativo de revisión- no pudiendo inferirse dicha personación con alusiones implícitas a circunstancias tales como la personalidad jurídica única con la que actúa la Administración o porque ha tenido la misma conocimiento pleno del expediente administrativo objeto del procedimiento de revisión, pues es lo cierto que no consta en el expediente de la reclamación que el Director del Departamento de Inspección estuviera personado en aquél tramitado ante el TEARC, lo que por otra parte le está vedado por mor del artículo 232 de la LGT 2003, que atribuye únicamente legitimación para personarse en la primera instancia del procedimiento económico-administrativo a los obligados tributarios, a los sujetos infractores así como a cualquier otra persona cuyos intereses legítimos resultasen afectados por el acto o actuación tributaria.

En consecuencia, de acuerdo con lo previsto en los artículos 241.2 LGT 2003 y 61.2 del RGRVA, se ha de considerar que el órgano administrativo recurrente en alzada obró de manera correcta, tanto al interponer el recurso en el plazo de un mes a contar desde la notificación de la Resolución del TEARC -fecha de notificación 30 de noviembre de 2006, fecha de la interposición de la alzada 28 de diciembre de 2006- como al formular con fecha 23 de marzo de 2007 alegaciones, en el plazo de un mes a contar desde la de notificación el 26 de febrero de 2007 de la puesta de manifiesto del expediente, no pudiendo, por tanto, apreciarse la extemporaneidad invocada en este primer motivo».

Y a iguales conclusiones ha llegado reiteradamente este Tribunal en resoluciones tales como la de 15-03-2012 (RG 5002/10 - DYCTEA)

Por tanto, atendida esta jurisprudencia y vistas las fechas de interposición del recurso y formulación de alegaciones, debemos concluir la temporaneidad del recurso de alzada interpuesto por el Director del Departamento de Inspección.

CUARTO.- En cuanto al fondo del recurso, la cuestión objeto de controversia versa sobre si los activos del inmovilizado material en los que la entidad obligada efectuó la reinversión eran o no aptos a efectos de la deducción, en concreto, atendiendo a si resultaba aplicable y fue cumplido el requisito de entrada en funcionamiento dentro del plazo de reinversión.

Como bien se expone en las alegaciones del Director del Departamento de Inspección, en el presente caso rige el art. 42 TRLIS en su redacción original, vigente hasta el 31 de diciembre de 2006, y la redacción vigente a partir de 1 de enero de 2008, dado que la operación que dio derecho a la aplicación del beneficio fiscal consistió en la transmisión de un inmueble con fecha 30-03-2006 por la que el obligado tributario obtuvo un beneficio de 8.385.266,58 euros. Acogiéndose a la posibilidad contemplada en el art. 19.4 TRLIS, el obligado integró este beneficio en su base imponible del Impuesto sobre Sociedades a medida que se efectuaron los cobros, en concreto, 3.482.105,71 euros en 2006 y 4.903.160,87 euros en 2008.

Por tanto, la primera cantidad quedó sujeta a los requisitos exigidos por el art. 42 en su redacción original y la segunda, a los previstos en la redacción vigente a partir del 1 de enero de 2008.

Tal como han reproducido el TEAR de Madrid en su resolución y el propio Director del Departamento de Inspección en sus alegaciones, este Tribunal Central ya se pronunció en resolución de 24-11-2009 (RG 1840/2009), reiterando el criterio en resoluciones posteriores, sobre las diferencias entre los conceptos de afección a una actividad empresarial y entrada en funcionamiento de un inmueble, así como sobre la irretroactividad de la exigencia de la entrada en funcionamiento del elemento que materializa la reinversión impuesta por la redacción introducida por la Ley 35/2006, vigente a partir de 1 de enero de 2007.

En el caso que nos ocupa, la Inspección no discutió la afección de los inmuebles en que se materializó la reinversión, considerándolos activos afectos ya que su destino final era el arrendamiento. Por ello, siendo la afección el único requisito exigible por la redacción original del art. 42, tal requisito se entiende cumplido respecto del beneficio de 3.482.1075,71 euros integrado por **XX** en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2006.

La controversia se centra, por tanto, en la posibilidad de aplicar el beneficio fiscal al importe de 4.903.106,87 euros. Cumplido, como hemos dicho, el requisito de afección a la actividad económica, debemos verificar la entrada en funcionamiento del activo antes del fin del plazo de reinversión.

QUINTO.- Por lo que se refiere a la entrada en funcionamiento de los inmuebles en los que se materializó la reinversión, la tesis sostenida por la Inspección en su Acuerdo de liquidación, cuya aplicación es ahora reclamada por el Director del Departamento de Inspección, es que dicho momento ha de identificarse con el inicio efectivo del alquiler de los inmuebles.

Sin embargo, el TEAR de Madrid en su resolución de la REA interpuesta por la entidad obligada

reconoció que "no es necesario que se encuentren alquilados efectivamente para considerar que han entrado en funcionamiento, sino que están en disposición de ser alquilados, es decir, que se hayan ofrecido en alquiler, circunstancia que deberá acreditar el contribuyentes por medio de cualquier prueba admisible en derecho".

En este caso, se aportaron como pruebas del ofrecimiento en alquiler:

contrato de fecha 06-08-2008 con un intermediario independiente (**KK**) para la comercialización en régimen de arrendamiento de los inmuebles, más un anexo de 01-09-2008 para el alquiler o venta de cuatro locales;

certificado de la sociedad anterior acreditativo del arrendamiento de cinco inmuebles, si bien con posterioridad al 30-03-2009;

certificado de un tercero independiente (**PM SA**) acreditativo de la recepción el 23-02-2009 de una nota de encargo no exclusiva para la comercialización de varios inmuebles, con el resultado de un inmueble alquilado;

24 contratos de arrendamiento en relación con los inmuebles en los que reinvertió;

acta de manifestaciones otorgada ante notario por el conserje de varios de los edificios, afirmando que enseñó los lofts, locales y garajes de **XX** a personas interesadas en su alquiler desde el año 2008;

póliza de seguro con la compañía Winterthur en la que se aseguraban diversos siniestros sobre varios inmuebles, entre ellos, el edificio que ahora nos ocupa;

informe de libro mayor de la entidad relativo a las cuentas en las que estaban registradas las fincas como Inversiones Inmobiliarias en los ejercicios 2008 a 2011 y a las cuentas en las que se dotaba la amortización correspondiente;

balances de sumas y saldos de los ejercicios 2008 a 2011 que reflejaban los inmuebles como Inversiones Inmobiliarias y su amortización correspondiente.

En base a estos documentos, el TEAR consideró probado que los inmuebles estaban afectos y habían entrado en funcionamiento antes del fin del plazo de los tres años, al haberse demostrado que habían estado en disposición de ser alquilados con anterioridad al vencimiento del citado plazo.

Atacando estas conclusiones, y a fin de respaldar su postura, el Director del Departamento de Inspección trae a colación un incentivo fiscal distinto en el ámbito de la Reserva para Inversiones en Canarias (en adelante, RIC), pero cuya aplicación también exige la entrada en funcionamiento del activo. Y a este respecto, argumenta (pág. 11 de sus alegaciones) que "el concepto de "puesta en funcionamiento" va más allá que la "puesta en condiciones de funcionamiento", pues otra postura, llevaría a admitir como materialización de la RIC activos que nunca llegan a utilizarse de facto en la actividad económica o productiva. En este contexto es donde cobra sentido la obligación de mantenimiento, en tanto que dedicación y vinculación a la actividad productiva en el archipiélago canario que se intenta fomentar a través de este beneficio fiscal."

Comparte este Tribunal con el Director que la filosofía subyacente en ambos incentivos fiscales para exigir la entrada en funcionamiento de los activos objeto de reinversión dentro de un plazo determinado es similar y, por tanto, pueden traerse al presente caso los criterios de delimitación utilizados en relación a la RIC para fijar la entrada en funcionamiento (y de hecho, la extrapolación de tales criterios a la deducción del art. 42 TRLIS ya ha sido realizada por este Tribunal en ocasiones anteriores). Lo que no comparte son las conclusiones alcanzadas por el Director derivadas de la utilización de dichos criterios.

Aduce el Director que la cuestión sobre el momento de entrada en funcionamiento de los inmuebles comercializados para arrendamiento, ha sido resuelta por "recientes pronunciamientos

jurisdiccionales y administrativos" que atienden a la perfección del contrato de arrendamiento. Y así cita la sentencia del Tribunal Supremo del 03-03-2014, que confirma la de la Audiencia Nacional de fecha 19-06-2008, que, a su vez, recogía la postura de este Tribunal Central mantenida en su resolución de 21-04-2005.

En todo caso, el Director del Departamento parece obviar que, en pronunciamientos más recientes (RG 4790/11, RG 6668/14, RG 556/14 y RG 6187/15), este mismo Tribunal ha matizado su criterio en relación a los inmuebles destinados al arrendamiento, estableciendo que los mismos se ponen en funcionamiento, como regla general, cuando son efectivamente alquilados, salvo que se pruebe suficientemente la puesta en el mercado arrendaticio del inmueble en cuestión.

La primera de estas resoluciones (de fecha 05-02-2015), en relación a la RIC, confirma la regularización practicada por la Inspección en base a la falta de actividad probatoria del recurrente, apoyándose en el criterio sentado por la Audiencia Nacional en sentencia dictada el 17-05-2012:

«Respecto de la materialización de la RIC (...) se alega, en segundo lugar, que los inmuebles arrendados, en los que esta sociedad materializa la inversión indirecta del reclamante, son aptos para materializar la RIC desde que se están utilizando de manera efectiva para la actividad, lo que ocurre desde que hicieron intentos para alquilarlos, y no, como sostiene la Inspección, desde que efectivamente se han alquilado. (...)

En nuestro caso deben sostenerse conclusiones análogas, debiendo confirmar la regularización de la Inspección y desestimar las alegaciones del reclamante. Se acredita que la sociedad "X" adquirió una serie de inmuebles en diciembre de 2005, y la Inspección acepta que se cumplen los requisitos del artículo 25.2 de la LIRPF para que el arrendamiento sea considerado actividad económica, pero lo cierto es que no hay ninguna acreditación de que dicho inmuebles hayan entrado en funcionamiento, como exige la norma legal, hasta que a mediados de 2008 uno de ellos se alquila. No se acredita, ni tan siquiera se alega que haya sido necesario un proceso de materialización que exija un período de adaptación de la inversión (ni es verosímil que haya ocurrido, dado el tipo de activos adquiridos) ni se invoca ninguna causa objetiva ajena a la voluntad del reclamante que haya impedido el efectivo inicio de la actividad.

Alega el reclamante que se debe considerar iniciada desde que la sociedad intentó alquilar los inmuebles, pero no aporta dato ni prueba alguna que permita saber en qué momento comenzaron esos intentos, de modo que esta ausencia impide plantearse siquiera un inicio efectivo de la actividad arrendataria anterior a los contratos de arrendamiento celebrados. Conclusiones parecidas alcanza la Audiencia Nacional en Sentencia de 17 mayo de 2012, (Recurso contencioso-administrativo 277/2009).

"Que desde el inicio de la actividad de arrendamiento de inmuebles, en el ejercicio 2000, el obligado tributario había formalizado un único contrato de arrendamiento, entre la sociedad "A", como arrendadora, y la entidad "B", como arrendataria, siendo su objeto un local comercial. No habían sido objeto de arrendamiento ninguno de los restantes 12 inmuebles, tipo apartamentos, afectos, según la interesada, a la actividad de arrendamiento.(...)

No obsta a la conclusión anterior, la alegación de la parte relativa a que "contaba en el ejercicio 2004 con un total de 15 inmuebles (no sólo 1) que se encontraban puestos en arrendamiento, siendo una cuestión diferente el hecho de que sólo uno de ellos hubiese podido ser arrendado en el ejercicio 2004 efectivamente", pues vuelve a pecar de una absoluta falta de prueba sobre dicho extremo, siendo así que la aducida "puesta en mercado de un total de 15 inmuebles" hubiera exigido una mínima acreditación de las gestiones realizadas para proceder a su arriendo, tales como anuncios publicitarios etc."»

Aplicando este criterio a la deducción del art. 42 TRLIS, la resolución de este Tribunal de 02-06-2016 (RG 556/14), determinó lo siguiente:

«A pesar de que la reclamante pretende justificar la falta de actas de recepción y la exigencia de ejecución del aval en el incumplimiento de la finalización de la obra (...), los elementos de prueba recabados por la inspección vienen a constatar que los inmuebles de (...) no se encontraban en condiciones de entrega en el momento de la finalización del plazo de reinversión. De nada sirve la formalización de los contratos de alquiler con una fecha anterior, si las condiciones en que se encontraban las viviendas en esa fecha no permitían que fueran habitadas por los inquilinos. El valor probatorio de las fechas de formalización de los contratos de arrendamiento con anterioridad al momento de finalización del plazo establecido por la norma queda claramente contrarrestado por los elementos de hecho puestos de manifiesto por la inspección en cuanto a que los inmuebles no podían entrar en funcionamiento hasta fechas posteriores.

Cierto es que, como argumenta la reclamante, la actividad de arrendamiento exige una serie de actos previos al alquiler, como son la publicidad y búsqueda de arrendatarios, que cabe encuadrar dentro del ejercicio de la misma; no obstante, debemos subrayar en este punto que el hecho de que la entidad estuviera desarrollando esta actividad no es discutido por la inspección, sino que lo que se pretende dilucidar es la puesta en funcionamiento en dicha actividad de unos inmuebles concretamente destinados a la misma. Si dichos inmuebles, recién construidos, no se encontraban en condiciones de ser aún habitados, no podemos hablar de puesta en funcionamiento, puesto que, tratándose de activos destinados a ser arrendados, la entrada en funcionamiento de los mismos supone el inicio de su efectiva explotación, el inicio del arrendamiento.

En el presente caso, el adelanto de las tareas de publicidad y búsqueda de arrendatarios naturalmente facilitaría que, una vez que los inmuebles estuvieran en condiciones de ser habitados, y consiguientemente arrendados, estos arrendamientos se concertasen más rápidamente. Pero que duda cabe que no puede entenderse producida la entrada en funcionamiento hasta tanto el arrendamiento fuera jurídicamente viable; es decir, en tanto aquellas condiciones de habitabilidad no concurrieran.

Ha advertirse, en aras de la unidad de criterio, que este mismo TEAC ha sostenido, en resoluciones de 09/10/2014 y 05/02/2015 (RG.4790/2011) que tal efectiva entrada en funcionamiento ha de probarla el contribuyente; y que con carácter general, está probada la entrada en funcionamiento con el efectivo alquiler, salvo que se pruebe la concurrencia de las circunstancias que excepcionarían la efectiva puesta en funcionamiento (necesidad de un proceso de montaje o adaptación del activo...imposibilidad objetiva...), o se pruebe suficientemente la puesta en el mercado arrendaticio del inmueble, lo que en el presente caso no se ha dado.

Si bien es cierto que tales manifestaciones se han vertido en relación con un beneficio distinto - en esos casos era la RIC- sin embargo la sustancia del criterio es plenamente extrapolable al que aquí nos ocupa».

La resolución del Tribunal de 01-12-2016 (RG 6187/15) reitera este criterio y viene a completarlo añadiendo:

«Tal puesta en el mercado arrendaticio requiere la acreditación de las gestiones realizadas, de modo que pueda concluirse que la imposibilidad de conseguir alquilarla es ajena completamente a la voluntad del interesado.

En este sentido es correcta la afirmación de la Inspección de que no basta ese destino al alquiler ni, como ha señalado también reiteradamente este TEAC, la mera intención de destinar el inmueble al arrendamiento. Ahora bien, si se acredita por el contribuyente que se han puesto los medios y realizado las gestiones posibles para poner en mercado el inmueble, encargándolo a agencias de prestigio, hallándose el local dotado de las autorizaciones técnicas y administrativas precisas, etc. y que, pese a los esfuerzos probados, no se ha podido arrendar por razones ajenas a su voluntad, estaríamos ante las circunstancias antes referidas que excepcionarían esta exigencia, naturalmente solo en tanto en cuanto se acreditase esta circunstancia.

En el presente caso, la Inspección en el acuerdo de liquidación reconoce que "habiéndose ofrecido en arrendamiento por diversas inmobiliarias (...) pero sin que se haya formalizado ningún contrato".

No obstante, basa su regularización en que únicamente cabe entender cumplida la reinversión con la efectiva formalización de un contrato de alquiler; considera que no basta que el inmueble este destinado al alquiler o en expectativa de alquiler sino que debe estar efectivamente alquilado.

Como alega la interesada no se puede hacer coincidir sin más la entrada en funcionamiento con la firma del contrato de arrendamiento. (...).

Así pues, una vez puesto de manifiesto por la contribuyente y reconocido por la Inspección la puesta en el mercado del alquiler, la Inspección no ha procedido a comprobar la concurrencia efectiva de esas circunstancias ajenas al obligado tributario que impidieran esa puesta en funcionamiento sino que se ha limitado a denegar el beneficio por el mero hecho de la ausencia formalización de contrato de arrendamiento. Por ello este órgano revisor concluye en lo improcedente de la regularización».

Como se indica en párrafos anteriores, el Director del Departamento de Inspección se refiere en apoyo de su posición a la sentencia del Tribunal Supremo de 03-03-2014. No obstante, una lectura pausada de los propios párrafos transcritos por el Director nos conduce a una conclusión en línea con la mantenida en las resoluciones más recientes del Tribunal Central. Así, establecía el Alto Tribunal:

«Pero lo cierto es que ha quedado ayuno de toda prueba el hecho de que, en relación con el edificio de la calle... de Las Palmas de Gran Canaria, la inversión se hubiera materializado ya a la finalización de 1998, pues aunque se admitiera que la adscripción o dedicación a la actividad empresarial pudiera ser anterior a la de concertación de los primeros contratos de arrendamiento, la realidad de dicha afectación efectiva correspondía probarla al interesado, lo cual no hubiera sido difícil trayendo a la vista determinados elementos de convicción, como ofertas, publicidad u otras, que revelasen la dedicación al arrendamiento del inmuebles. Sin embargo, falta toda prueba de tal circunstancia que debía emprender el recurrente y no ha hecho por inactividad que le es completamente imputable».

Sin duda, esta sentencia abre la puerta a considerar efectivo el desarrollo de la actividad económica con anterioridad a la firma de los contratos de arrendamiento, si ello queda acreditado a través de otros elementos, prueba que corresponderá aportar al obligado tributario que pretende aplicar la deducción. Por tanto, tampoco resulta contraria al criterio que viene defendiendo este Tribunal.

En el presente caso, no puede negarse la existencia de esos otros elementos que justificaban el efectivo ofrecimiento de los inmuebles en alquiler y la realización de actuaciones conducentes a conseguir dichos alquileres (hechos que ni siquiera fueron discutidos por la Inspección), aunque la firma de los contratos tuviera lugar con posterioridad a la finalización del plazo previsto para la reinversión.

Atendiendo a las consideraciones expuestas y a los elementos de prueba aportados por la entidad obligada, entendemos que los activos en los que **XX** efectuó la reinversión eran aptos a efectos de la deducción y, particularmente, que fue cumplido el requisito de entrada en funcionamiento dentro del plazo de reinversión, por lo que resulta procedente la aplicación de la deducción del art. 42 TRLIS.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

acuerda

DESESTIMAR el presente recurso, confirmando la resolución impugnada.