

■ Tribunal Supremo (Sala 3.ª Secc. 2.ª)

■ Sentencia de 8 de febrero de 2005

■ Ponente: Excmo. Sr. Garzón Herrero.

Inmobiliaria que tiene por objeto social el arrendamiento y la venta de inmuebles. Calificación de los inmuebles como activos materiales fijos o como existencias.

La sentencia fija un conjunto de criterios para resolver la duda que pudiera existir para calificar los inmuebles como activos materiales fijos o como existencias, en el caso en que pertenezcan a una inmobiliaria que tiene por objeto social el arrendamiento y la venta de inmuebles.

Además, sobre uno de los motivos de impugnación al que apenas presta atención la sentencia, se produce un voto particular: El asunto afecta a los requisitos que debía reunir la Orden administrativa determinante de la iniciación del procedimiento inspector relativo a la sociedad, ya que, al parecer, este se realizó al margen de los planes de inspección. Dado que es un tema en el que los Tribunales no suelen entrar ni ampliar las garantías de los contribuyentes, recogemos en forma resumida su argumentación.

Fundamentos de Derecho

Segundo: Las cuestiones planteadas por la entidad recurrente en los diversos motivos de casación articulados son: a) Si los terrenos a que las actas de inspección efectuadas el día 15 Dic. 1988 se refieren constituyen Activo Circulante (Existencias) de la recurrente, como sostiene la Administración y la sentencia impugnada, o, contrariamente, y como mantiene la recurrente, se trata de terrenos que se integran en su Activo Material Fijo. b) Si practicada la revalorización contable al amparo del D 382/84 de 22 Feb. y art. 32.4 de la L 9/83 de 13 Jul. la revisión de dicha revalorización efectuada por la Administración ha sido llevada a cabo fuera de los plazos legales establecidos al efecto en los textos legales invocados. c) Si en las actas impugnadas se incurre defectos de entidad suficiente como para hacer improcedente las mismas...

Sexto: El razonamiento anterior permite a este Tribunal convertirse en tribunal de instancia, lo que, por otra parte, viene exigido por lo establecido en el art. 95 de la Ley Jurisdiccional cuando dispone: «(...) 2. Si se estimare el recurso por todos o alguno de los motivos aducidos, la Sala, en una sola sentencia, casando la recurrida, resolverá conforme a Derecho, (...) en los términos en que el debate apareciera planteado (...)».

Por lo pronto, y en lo referente al problema básico planteado, el de la naturaleza de los inmuebles controvertidos, interesa poner de relieve dos aspectos. La definición de los mismos como Activo Material Fijo puede deducirse atendiendo a su esencia, o, alternatively, por no ser Activo Circulante, es decir, por no tener la naturaleza de Existencias.

Con respecto a la naturaleza de los inmuebles es patente que las normas legales aplicables no nos permiten resolver la cuestión planteada de modo indiscutible...

Conceptualmente el Activo Material Fijo viene configurado por los elementos patrimoniales tangibles, muebles o inmuebles, propiedad de la empresa, cuya permanencia en ella trascienda a un ejercicio económico. Por el contrario, las Existencias son aquellos otros elementos patrimoniales cuya transformación en líquido depende de su venta y forman parte del ciclo económico de explotación de la empresa.

El problema radica en que en las empresas inmobiliarias los terrenos y solares que en otro tipo de empresas configuran indiscutiblemente el Activo Material Fijo, en este tipo de Empresas constituyen el objeto de su actividad, por lo que se integran en la masa patrimonial calificada como «Existencias». La solución a este dilema la han de proporcionar no tanto las normas legales aplicables sino el objeto social de la empresa. Este criterio, el del objeto social de la empresa, sin embargo, no resuelve el problema discutido en este litigio pues el objeto social de la empresa demandante venía configurado, en la fecha en que las actas se levantaron, por: «la adquisición y urbanización de terrenos, y la promoción, construcción y explotación en venta o renta de edificios». De este modo, y dado su objeto social, los terrenos controvertidos podían ser tanto Activo Material Fijo como Existencias, pues los bienes inmuebles litigiosos podían ser destinados a la venta, en cuyo caso serían Existencias, o, contrariamente, podían permanecer indefinidamente en su patrimonio por estar destinados al arrendamiento, hipótesis en la que constituirían Activo Material Fijo. En estas circunstancias entendemos que el problema ha de ser resuelto no desde una perspectiva abstracta y general, sino desde la realidad concreta y específica de los mencionados terrenos. Desde ella es indudable la naturaleza como Activo Material Fijo de los bienes discutidos en función de las siguientes consideraciones:

- a) Han formado parte del patrimonio de la empresa desde 1970, y seguían en él en 1988, cuando el acta originadora de estas actuaciones se levantó. No parece razonable que un bien que ha formado parte del patrimonio de la empresa durante casi 20 años pueda ser considerado como «Existencias»...*
- b) La empresa demandante ha efectuado dos revalorizaciones de los bienes que son el objeto del litigio a partir de su consideración como Activo Material Fijo...*
- c) Las actas originadoras del litigio comienzan afirmando que la Contabilidad de la recurrente es sustancialmente correcta, y, por otra parte, en todos los balances de la entidad se hace constar que los bienes discutidos son «inmovilizado»...*

En definitiva, y en mérito a los antecedentes expuestos, el destino actual de los terrenos, y, a los actos propios de la Administración y de las partes, procede considerar los bienes discutidos como Activo Material Fijo.

VOTO PARTICULAR CONCURRENTES QUE FORMULA EL EXCMO. SR. GARZÓN HERRERO EN EL RECURSO DE CASACIÓN NÚM. 6567/1999.

... cualquier ciudadano, en quien se den ciertas circunstancias, puede verse envuelto en un procedimiento administrativo. No cualquier servidor de la Administración, sino sólo aquel que tenga competencia para ello, puede dirigir un procedimiento contra cualquier ciudadano. Naturalmente, hay excepciones a estas previsiones abstractas y genéricas, pero estas excepciones son tasadas y debidamente justificadas.

Pues bien, estos principios generales son enteramente aplicables al ámbito tributario, y muy específicamente en el de la Inspección Tributaria.

Cualquier ciudadano puede verse sometido a un procedimiento de inspección tributaria, pero no cualquier inspector puede someter a un ciudadano a un procedimiento de Inspección Tributaria.

El criterio general de competencia es de naturaleza geográfica, que se complementa con los Planes de Inspección previamente aprobados, y que puede ser excepcionado mediante un procedimiento específico en el que se produzca una propuesta de la Delegación de Hacienda competente y una resolución de la Dirección General debidamente motivada.

En el asunto que decidimos la resolución que se adoptó fue del siguiente tenor:

«En uso de las atribuciones que me confiere el art. 4.2 de la OM 26 May. 1986, he acordado que la Unidad Regional de Inspección de la Delegación de Hacienda Especial de Cataluña (en blanco) extienda sus actuaciones sobre las Entidades y Personas Físicas que se relacionan en el Anexo.

De este acuerdo dará V.I. traslado individualmente a cada una de ellas en el momento de iniciarse las actuaciones.

Madrid, 23 Mar. 1988.

El Director General.

Ilmo. Sr. Delegado de Hacienda Especial de Cataluña.»

Parece evidente que la autorización descrita es insuficiente. Y lo es por diversas consideraciones. En primer término, porque no ha existido (o no consta) propuesta del Delegado de Hacienda como exige el art. 4.2 de la OM 26 May. 1986, que es el texto que se invoca para legitimar la excepcionalidad. Segundo, porque no se especifican impuestos a los que puede extenderse la Inspección, ni ejercicios que alcance, precisiones que son exigidas por los términos «ocasionalmente» y «momento determinado» que utiliza el art. 4.2.2 del texto legal citado. Tercero, porque el Anexo que se incorpora a la autorización no viene avalado por nadie y la autorización debió delimitar el ámbito subjetivo que comprendía. Finalmente, no se expresan las razones económicas, de complejidad o dispersión de actividades que justifiquen la Orden, cuya exigencia se infiere de la remisión al apartado primero que lleva a cabo el apartado segundo del citado artículo cuarto de la Orden expresada.

No ignoro que a pesar de todas estas deficiencias no es fácil sostener que dicha Orden sea radicalmente nula dados los términos que el TS exige para que los defectos formales de los actos administrativos puedan convertir a éstos en radicalmente nulos. Se trata de un acto que contiene una autorización excepcional pero que carece de los actos previos que la justifican (propuesta), no determina su objeto, no especifica las personas afectadas por ella, y no justifica y motiva las causas que la hacen necesaria.

En estas condiciones, si la autorización no es radicalmente nula no se puede negar que ha causado indefensión al interesado, que no ha podido impedir la iniciación, continuación y terminación de un procedimiento que nunca debió comenzar. La indefensión no puede circunscribirse a las hipótesis de falta de audiencia, o no intervención en procedimientos en los que la presencia del interesado sea necesaria. También se extiende a aquellas situaciones en que ha de soportarse una actuación administrativa que no tenía que haberse soportado y contra cuya existencia misma no se pudo reaccionar.