

LA DEDUCCIÓN POR REINVERSIÓN DE BENEFICIOS EXTRAORDINARIOS: AFECTACIÓN VS. ENTRADA EN FUNCIONAMIENTO

FRANCISCO CAVERO DE PEDRO

*Socio del Área Financiera y Tributaria
Cuatrecasas, Gonçalves Pereira*

Extracto:

EL presente trabajo aborda el análisis de la modificación del artículo 42 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades introducida por la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, en lo relativo a los elementos objeto de reinversión. En opinión del autor, la citada modificación añadió un requisito nuevo al ya existente de afectación: el de la entrada en funcionamiento.

Palabras clave: afectación, entrada en funcionamiento, deducción y beneficios extraordinarios.

DEDUCTION BY REINVESTMENT OF EXCESS PROFITS: IMPUTATION *VERSUS* PUT INTO USE

FRANCISCO CAVERO DE PEDRO

*Socio del Área Financiera y Tributaria
Cuatrecasas, Gonçalves Pereira*

Abstract:

THIS document approaches the analysis of the modification of article 42 of the Corporate Income Tax Act introduced by Act 16/2007, of July 4, reforming and adapting the accounting corporate legislation to harmonize it with European Union law relating to the elements that will be reinvested. In the author's opinion, this modification added a new requirement to the imputation existing one; to put it into use.

Keywords: imputation, put into use, deduction and excess profits.

Sumario

1. Introducción.
2. Análisis sintáctico del artículo 42 del TRLIS.
3. Análisis de otras normas tributarias.
 - a. Gastos financieros deducibles.
 - b. Amortización y libertad de amortización.
4. Breve referencia al régimen de sociedades patrimoniales.
5. Conclusión.

1. INTRODUCCIÓN

La deducción por reinversión de beneficios extraordinarios (DERBE) es, sin duda alguna, la deducción más relevante de todas aquellas cuya finalidad es incentivar y estimular la inversión empresarial. En este sentido, los datos recogidos en el Informe Anual de Recaudación Tributaria (el Informe) que cada año publica la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) en su página web, así lo confirman. Si nos fijamos en el Informe de 2008, cuyos últimos datos publicados se corresponden con el ejercicio fiscal de 2007, la DERBE representó el 42,86 por 100 del total de este tipo de deducciones. No obstante, en ese mismo año, se produce un descenso relevante en cuanto a la importancia de esta deducción, que en el 2006 llegó a representar el 60,91 por 100.

Con independencia de la incidencia que el comienzo de la crisis económica pudo tener en la inversión empresarial, máxime teniendo en cuenta los ejercicios a los que nos hemos referido, deberemos plantearnos si la causa de dicho descenso no fue la modificación introducida para los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2007 en el artículo 42 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS) por la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea.

La referida modificación pasó a exigir a los elementos objeto de reinversión, además del requisito de afectación, el de entrada en funcionamiento dentro del plazo de reinversión, lo que incidió de lleno en la validez de la reinversión a materializar en determinados elementos que fuesen a formar parte de un proyecto de inversión a largo plazo y que no estuvieran bajo la cobertura de un plan especial de reinversión. Pero si relevante fue la incidencia de esta modificación legislativa en los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2007, mayor es la controversia generada por la interpretación adoptada por la Dirección General de Tributos (DGT) y por la Inspección Tributaria (la Inspección), en relación con la redacción anterior que no exigía la citada entrada en funcionamiento, controversia que, en estas fechas, empieza a ser objeto de discusión en los Tribunales.

El objetivo de este análisis es establecer una separación en torno a los conceptos de afectación y entrada en funcionamiento poniendo de manifiesto que la DGT y la Inspección, asimilando dichos

conceptos, condicionan, para ejercicios iniciados antes del 1 de enero de 2007, la aplicación de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios al cumplimiento de un requisito, como es el de la entrada en funcionamiento, que hasta el 1 de enero de 2007 no recogía la norma.

Por ser más concretos, mientras que la DGT en su Resolución 0852/2004 (NFC019603) admitía la aptitud para materializar la reinversión en terrenos en los que se iban a construir inmuebles que en un futuro fuesen a quedar afectos a la actividad y cuya entrada en funcionamiento se iba a producir fuera del plazo de reinversión ¹, en una Consulta posterior [V0403/2004 (NFC020233)], asimilando los conceptos de afectación y de entrada en funcionamiento, concluyó que: «la adquisición de un terreno para la construcción de un edificio que va a estar afecto a la actividad económica del consultante se considera apta para materializar la reinversión, siempre que a la fecha de finalización del plazo para efectuar la reinversión el inmueble esté en funcionamiento y, por tanto, en el mismo se desarrolle efectivamente la actividad del consultante.»

Esta última línea doctrinal fue posteriormente mantenida por la DGT ² a través de numerosas resoluciones en las que sostuvo el criterio de entender que «afectación» y «entrada en funcionamiento» son una misma cosa.

La aproximación normativa más concreta al concepto de elemento afecto la encontramos en el artículo 29 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF) que, lejos de dar una definición del mismo, enumera una serie de casos en los que un elemento se considera afecto, establece los supuestos de exclusión y regula la afectación parcial.

Sirva como ejemplo de la desafortunada redacción de este artículo los diferentes términos utilizados; así, mientras que para unos elementos (cualesquiera otros elementos patrimoniales distintos de los inmuebles y de los destinados a los servicios económicos y socioculturales del personal) se predica su **necesidad** para la obtención de rendimientos, para los parcialmente utilizados, basta con que **sirvan** a la actividad. Lo mismo que los destinados a servicios económicos y socioculturales del personal al **servicio** de la actividad.

Es más, la Audiencia Nacional ha tenido oportunidad de pronunciarse en relación con el concepto de afectación, como se recoge en su Sentencia de 28 de septiembre de 2009 (NFJ043876), estableciendo de manera muy clara que «la afectación es el acto de una persona física o jurídica por el que decide destinar un bien del que es titular, a una actividad (empresa o profesión), como factor o medio de producción, en uso del derecho a su libre organización. Hablar, pues, de afectación supone, en el contexto de la LIRPF (a la que se remite el propio TRLIS) afectación a una actividad.». La afectación se debe entender como una decisión que nace de la propia función organizativa de la empresa; se trata de un acto volitivo que, como tal, depende de la intención de la persona y no de elementos ajenos.

¹ La DGT manifestó que: «... la adquisición de un terreno para la construcción de un edificio que va a quedar afecto a la actividad de arrendamiento se considera apta para la materialización de la reinversión, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 36 ter de la LIS, siempre que, una vez finalizada la obra, cuando los edificios estén en condiciones de funcionamiento, formen parte del inmovilizado material de la entidad y se destinen efectivamente a la mencionada actividad».

² V0095/2005 (NFC024355), V1793/2005 (NFC040667), V1203/2006 (NFC022950), V1225/2006 (NFC022956).

Por ello, en el presente estudio, bajo la premisa de que los términos «afectación» y «entrada en funcionamiento» no están expresa y directamente definidos en la norma tributaria, haremos un análisis sintáctico de la redacción vigente para los ejercicios iniciados desde 1 de enero de 2007, para pasar a analizar la diferencia entre los conceptos de afectación y entrada en funcionamiento sobre la base de ciertas normas tributarias que para su aplicación exigen de la concurrencia de ambos o de uno de ellos, y finalizar con una breve referencia a los regímenes de transparencia fiscal y de sociedades patrimoniales.

2. ANÁLISIS SINTÁCTICO DEL ARTÍCULO 42 DEL TRLIS

La redacción del citado artículo 42 aplicable a los ejercicios 2006 y 2007 presentaba, en relación con la materia estudiada, las siguientes diferencias:

Materia	Ejercicio 2006	Ejercicio 2007
Elementos patrimoniales transmitidos	Los pertenecientes al inmovilizado material e inmaterial, que se hubiesen poseído al menos un año antes de la transmisión	Los que hayan pertenecido al inmovilizado material, intangible o inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas que hubiesen estado en funcionamiento al menos un año dentro de los tres años anteriores a la transmisión
Elementos patrimoniales objeto de la reinversión	Los pertenecientes al inmovilizado material o inmaterial afectos a actividades económicas	Los pertenecientes al inmovilizado material, intangible o inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas cuya entrada en funcionamiento se realice dentro del plazo de reinversión

Como se puede apreciar en el cuadro comparativo anterior, la redacción sufre cambios tanto en lo relativo a los bienes objeto de reinversión, como a los bienes objeto de transmisión.

Respecto de aquellos, la redacción para el año 2007³ exige que se trate de elementos pertenecientes al inmovilizado material, intangible o inversiones inmobiliarias **afectos** a actividades económicas cuya entrada en funcionamiento se realice dentro del plazo de reinversión. Desde un punto de vista estrictamente sintáctico, la clave está en la segunda parte de la oración (la que se inicia con el pronombre relativo, «cuya»), que al no llevar comas es una oración subordinada adjetiva especificativa, que especifica o restringe a su antecedente **limitando la extensión** del significado del sustantivo al que se refiere (no todo elemento afecto, sino aquel que en un plazo determinado **entra en funcionamiento**), poniendo de relieve la causa, el modo, el fin u otras circunstancias de la acción del verbo, en definitiva, es esencial y no se podría suprimir sin modificar el contenido de la oración.

³ La citada redacción será aplicable a las rentas integradas en los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2007, de tal forma que plusvalías generadas en ejercicios anteriores pero acogidas al criterio de imputación temporal de operaciones a plazos pueden verse afectadas por dicha modificación. Por el contrario, plusvalías generadas e integradas en ejercicios anteriores a 1 de enero de 2007, pero cuya reinversión estuviera pendiente en dicha fecha, continuarán reguladas por el régimen anterior.

Concluyendo, esta redacción pretende establecer dos circunstancias sobre unos mismos elementos, que estén afectos y que entren en funcionamiento dentro de un plazo determinado. Dos circunstancias distintas, cuya concurrencia simultánea no se exigen en todo momento, sino como límite, el último día del plazo de reinversión. Pudiendo un elemento estar afecto, sin haber entrado en funcionamiento durante el resto del periodo, hasta la fecha límite, cumpliendo de esta forma los dos requisitos establecidos por la norma.

En la línea de esta interpretación aparecen varias consultas de la DGT, entre ellas, la Consulta V1277/2008 (NFC030203) que recoge que: «(...) sin perjuicio de que pueda considerarse como elemento patrimonial apto para la reinversión el propio inmueble, siempre que cumpla los requisitos ya comentados de que tenga la naturaleza de inmovilizado material y esté afecto a una actividad económica, además de que su entrada en funcionamiento se realice dentro del plazo de reinversión». Esto es, conceptúa como elementos aptos para materializar la reinversión a aquellos elementos que cumplen tres requisitos:

- a) Que por su naturaleza se trate de inmovilizado material (en el caso concreto de la consulta referida).
- b) Que se trate de elementos afectos a una actividad económica y,
- c) Que, **además**, su entrada en funcionamiento se realice dentro del plazo de reinversión.

Respecto de los elementos transmitidos, la nueva redacción para 2007 aún deja más claro que afectación y entrada en funcionamiento son dos circunstancias absolutamente diferenciadas, pues no exige que el elemento afecto haya estado en funcionamiento durante toda su vida, sino solo durante al menos un año dentro de los tres anteriores.

3. ANÁLISIS DE OTRAS NORMAS TRIBUTARIAS

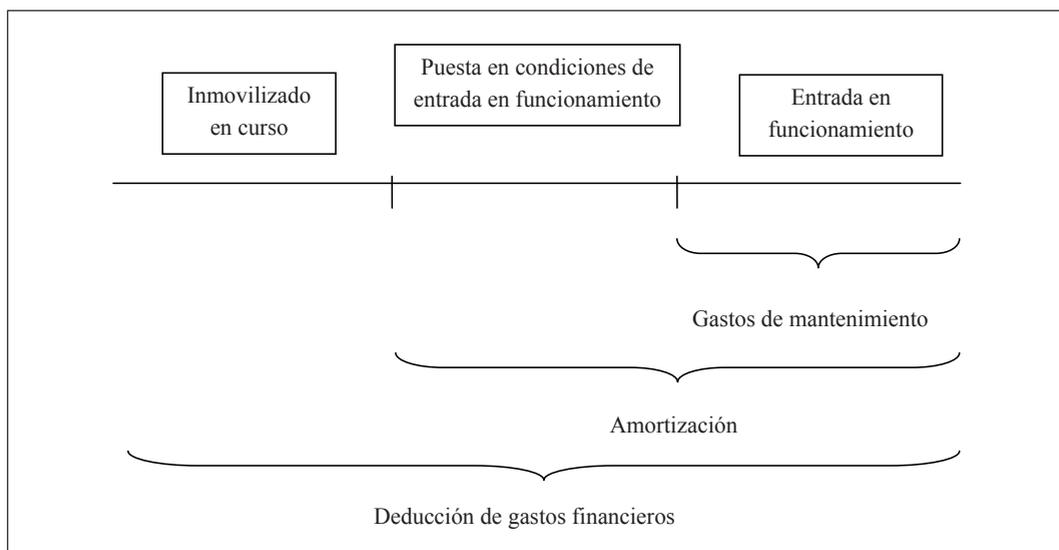
Retomemos ahora la Consulta 0852/2004 (NFC019603), dicho sea de paso, con cuya conclusión coincido plenamente, para establecer las distintas etapas temporales que, generalmente, se pueden dar en la adquisición o producción de un elemento de inmovilizado material, y los gastos relacionados con cada una de dichas fases.

Si nos fijamos en el texto de la cuestión planteada, y en ciertas afirmaciones de la propia DGT, podremos distinguir las siguientes tres etapas:

1. Etapa o fase de construcción, es decir, de inmovilizado en curso. Esta fase viene precedida, además, de una previa intención de afectación. «Si la adquisición inicial de un terreno, con la finalidad de proceder a la construcción de un inmueble destinado a la actividad de arrendamiento...». Y «... si las certificaciones de obra aceptadas y pagadas por el consultante suponen la reinversión parcial de la obra en curso...».

2. Etapa o fase de puesta en condiciones de funcionamiento, que será aquella en la que la producción del bien ya ha terminado, pero todavía no ha entrado en funcionamiento. «... siempre que, una vez finalizada la obra, los edificios estén en condiciones de funcionamiento...».
3. Etapa o fase de funcionamiento efectivo, que según la propia DGT, para los edificios se produce «... cuando se emite la correspondiente licencia de primera ocupación».

Gráficamente podemos expresar estas tres etapas o fases, y sus gastos más característicos, de la siguiente forma



Pues bien, como se puede observar, en cada etapa o fase de producción hay un componente de gasto más característico de la misma, que solo es deducible si el mencionado elemento está **afecto** a una actividad económica. Dicho de otro modo, si la DGT y la jurisprudencia consideran que en las dos primeras fases estos gastos (financieros y amortización) son fiscalmente deducibles, es porque los bienes, aun no habiendo entrado en funcionamiento, también los consideran afectos.

a. Gastos financieros deducibles

El artículo 10.3 del TRLIS establece que «En el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas». Es decir, para calcular la base imponible de una entidad se debe partir del resultado contable, que obviamente se obtiene en base a las normas del Código de Comercio y del Plan General de Contabilidad.

Los gastos financieros, según la normativa mercantil, se caracterizan porque derivan de la utilización de recursos financieros ajenos para la financiación de las actividades de la empresa o de sus elementos de activo, estén afectos o no [entre otras, STS de 10 de marzo de 2010 (NFJ038021)]. Por su condición de gastos, integran el resultado contable de la empresa. Supuesto que el artículo 14 del TRLIS no contempla nada en relación con la no deducibilidad de los gastos financieros y el artículo 20 del mismo texto legal limita tal deducibilidad para supuestos muy concretos, deberemos concluir que todos los gastos financieros son deducibles. No obstante, la teoría generalmente aceptada de la «necesidad» del gasto, nos debe llevar a un análisis más profundo de esta cuestión, tanto más por cuanto lo que buscamos es la expresa admisión de la deducibilidad de un gasto financiero que recae sobre un elemento de activo en fase de construcción o producción.

Y en este sentido, la doctrina de la DGT deja clara la no deducibilidad de los gastos financieros relativos a un elemento no afecto a la actividad económica. Entre otras, la Consulta V0443/2010 (NFC037580) recoge que: «La deducibilidad de los gastos financieros en las actividades económicas deriva de la condición de elemento afecto a la actividad». O la Consulta V2611/2009 (NFC036994) que establece que «el 100% de los gastos financieros incurridos en la compra del referido terreno, dado que, en el presente caso, el mismo está afecto al desarrollo de la actividad económica, constituyen gastos deducibles».

Y finalmente llegamos al punto que queríamos, aquel en que la propia DGT admite como deducibles los gastos financieros referidos a un elemento en fase de construcción. Es más, en la Consulta V1785/2009 (NFC034762), en un supuesto en el que los consultantes pretenden transformar su vivienda (un inmueble de tres plantas) en un hotel, la DGT entiende que «la afectación del inmueble a la actividad económica se produce antes de realizar las obras de adaptación». Si no se han realizado las obras para transformar una vivienda en un hotel, es evidente que el hotel ni siquiera está en fase de producción, ni mucho menos habrá podido entrar en funcionamiento, lo que no supone ningún problema para considerar el inmueble afecto. De esta manera, continúa la consulta, «considerando que la afectación del citado inmueble fue anterior a la realización de las citadas obras, los gastos financieros satisfechos por los comuneros serán deducibles».

En el mismo sentido, la Consulta 1716/1997 (NFC016624) reconoce que en el periodo previo a la terminación de un inmueble, evidentemente antes de la entrada en funcionamiento del mismo, los gastos financieros podrán ser fiscalmente deducibles. Por lo tanto, si lo son, es porque el inmueble, aun cuando no ha entrado en funcionamiento, se considera afecto a la actividad.

De una manera más exhaustiva, la Consulta V1247/2007 (NFC026455) analiza esta cuestión para un supuesto de intereses de un préstamo hipotecario destinado a financiar la adquisición de un local comercial. Por un lado, se reconoce la deducibilidad de los gastos financieros relativos al periodo posterior a la entrada en funcionamiento del local. Y por otro, que es lo que nos interesa, se reconoce de igual manera la posibilidad de deducir los gastos financieros referentes al periodo anterior a la puesta en condiciones de entrar en funcionamiento. En este caso, se deducen a través de la amortización por su inclusión en el precio de adquisición, pero sin que suponga ningún problema que el elemento no haya entrado aún en funcionamiento. Con el mismo razonamiento que se viene manteniendo, si son deducibles, es porque el local comercial está afecto, aun cuando no haya entrado en funcionamiento.

Por otro lado, la jurisprudencia también ha tenido oportunidad de pronunciarse acerca de esta cuestión, sugiriendo una interpretación acorde al criterio que aquí se mantiene de que los gastos financieros serán deducibles a partir de la afectación del bien, sin que sea relevante su efectiva entrada en funcionamiento.

La Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de marzo, a la que se ha hecho referencia anteriormente, se encuadra en un supuesto de adquisición de inmuebles para su arrendamiento, para lo que se celebra un contrato de préstamo. Este préstamo «... continúa afecto a la misma finalidad que las cuentas en participación, la financiación de la actividad propia de la entidad, es decir, la adquisición de inmuebles para su arrendamiento». Pues bien, en este caso, se declara la deducibilidad de los intereses derivados del préstamo por cuanto se trata de «un gasto financiero abonado a una entidad bancaria por la concesión de un préstamo, que es utilizado (...) para sustituir a la cuenta en participación, que tenía la clara finalidad de financiación de la actividad propia de la empresa».

Es decir, se admite la deducibilidad de los intereses del préstamo pues este se encuentra afecto a la actividad de la empresa, la adquisición de inmuebles para su arrendamiento; el criterio relevante es la afectación, no la efectiva entrada en funcionamiento de esos inmuebles a la que en ningún momento se hace referencia.

Así mismo, la Audiencia Nacional admite la deducibilidad de los gastos financieros relacionados con elementos en fase de construcción [Sentencia de 13 de octubre de 2005 (NFJ022709)] cuando dice que «estos gastos tienen su origen, como en parte reconoce la entidad, en el estado en el que se encontraban los inmuebles afectados al ser adquiridos, dado su antigüedad», aun cuando en ese periodo el local estaba siendo objeto de saneamiento y reforma.

b. Amortización y libertad de amortización

En materia de amortización, y más concretamente en materia de «amortización deducible», la norma fiscal es más concreta.

Con carácter general, son deducibles las cantidades que, en concepto de amortización del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias, correspondan a la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia. Se entiende que la depreciación es efectiva cuando se apliquen los coeficientes de amortización lineal aprobados, se aplique un porcentaje constante, se utilice el método de los números dígitos, se acuerde un plan con la Administración o cuando el sujeto pasivo justifique su importe.

Pero lo más importante a nuestros efectos es el momento desde el que la citada amortización se puede practicar y, en consecuencia, es fiscalmente deducible. Señala el artículo 1 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RIS) que los elementos del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias empezarán a amortizarse desde su puesta en condiciones de funcionamiento y los de inmovilizado intangible, desde el momento en que estén en condiciones de producir ingresos.

Parece obvio que la propia norma fiscal acepta la deducibilidad fiscal de la amortización, incluso cuando los citados elementos no hayan entrado en funcionamiento, sino simplemente, estén en condiciones para ello. De ahí a decir que un elemento del activo que no haya entrado en funcionamiento, pero que esté en condiciones de hacer, está afecto, no hay ni un paso.

Y tan clara es la norma en este sentido que no ha hecho falta pronunciamientos de la DGT, cuestión distinta es cuándo se considera que un elemento está en condiciones de funcionamiento o de generar ingresos. Sin embargo, en una materia estrechamente relacionada, la libertad de amortización, sí que se han generado más dudas y la DGT se ha visto consultada al respecto. Previamente a exponer tales consultas, merece la pena transcribir la redacción de la disposición adicional 11.^a del TRLIS, pues con independencia de las dudas que la aplicación de la misma haya podido generar, en lo que respecta a la cuestión que analizamos, nos parece meridianamente clara; una cosa es la afectación y otra muy distinta la entrada en funcionamiento. Así la redacción aprobada por la Ley 4/2008 establece que «... 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 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...». Lo que deja patente que la entrada en funcionamiento puede ser en un periodo posterior al de su adquisición, sin que tales activos pierdan la condición de afectos que tenían en el momento de su adquisición con el objeto de destinarlos (en un futuro) a una actividad.

En este sentido, las Consultas V2020/2009 (NFC035589), V1611/2010 (NFC038951) y V1019/2010 (NFC038160) recogen esta interpretación al establecer como una de las condiciones que «el local adquirido se afectará a la actividad económica», mientras que «la libertad de amortización se podrá practicar a partir de que los elementos patrimoniales estén en condiciones de funcionamiento y pueda iniciarse, por tanto, la amortización de los mismos».

En la Consulta V1121/2010 (NFC038212), acerca de la rehabilitación del edificio de la empresa, la DGT entiende que aun cuando se esté llevando a cabo dicha rehabilitación (por lo que el elemento obviamente no está en funcionamiento), se considera igualmente que el edificio está afecto. Expresamente recoge que «la consultante va a llevar a cabo la rehabilitación de un edificio afecto a la actividad de arrendamiento». Ello no obsta para que el supuesto quede comprendido en el ámbito objetivo de aplicación de la disposición adicional 11.^a del TRLIS. Continúa diciendo que «cumplidos dichos requisitos, el ejercicio de la libertad de amortización se realizará una vez que dichos activos sean susceptibles de ser amortizados (...), lo cual exige necesariamente que esté en condiciones de funcionamiento por cuanto a partir de dicho momento el activo podrá amortizarse».

Por último, en relación con la doctrina de la DGT, en la Consulta V0905/2010 (NFC038100), el ejercicio de la libertad de amortización deberá realizarse cuando el «activo esté en disposición de depreciarse lo cual exige necesariamente que esté en condiciones de funcionamiento».

La doctrina ha tenido oportunidad de estudiar este supuesto, con especial interés en relación con el anterior requisito del mantenimiento de empleo (no necesario a partir de 2011). En este sen-

tido, Joaquín CUESTA DOMÍNGUEZ ⁴ también analiza el requisito de la afectación de los elementos a la actividad económica, remitiéndose como hace la ley al IRPF. Para el caso del arrendamiento de inmuebles, por ejemplo, entiende que son necesarios los requisitos materiales y humanos que exige la ley de ese impuesto, sin que se deba entender como requisito necesario la efectiva entrada en funcionamiento del inmueble en cuestión.

Resulta interesante también traer a colación el trabajo de Jesús BADÁS CEREZO ⁵ referente a este mismo supuesto. Entiende el autor, como nosotros, que «el requisito de la afectación no es, fiscalmente hablando, consustancial con la aplicación de la libertad de amortización», que sí está ligada con la entrada en funcionamiento del elemento, como la DGT ha subrayado en multitud de ocasiones y se ha recogido previamente.

4. BREVE REFERENCIA AL RÉGIMEN DE SOCIEDADES PATRIMONIALES

La consideración de un elemento como afecto a una actividad empresarial era también relevante en el ámbito de la calificación de una sociedad como patrimonial (o transparente en el régimen precedente) pues una entidad adquiriría tal condición cuando más de la mitad de su activo se encontraba no afecto a la actividad económica desarrollada.

El artículo 61 del TRLIS, vigente hasta 31 de diciembre de 2006, y derogado por la Ley 35/2006 establecía que una sociedad tendría la consideración de patrimonial cuando, junto con otros requisitos, más de la mitad de su activo no esté afecto a actividades económicas. Y para saber si un elemento estaba o no afecto, había que estar a lo que dijese en tal materia la normativa del IRPF. Como se puede apreciar, la indefinición de la norma reguladora de este régimen, ya fuese por defecto, ya por remisiones, adolecía de la misma falta de concreción que hemos observado del resto de normas hasta ahora.

Con estos mimbres, la DGT en la Consulta V2246/2006 (NFC024167) se pronunció de la siguiente forma en relación con una sociedad dedicada a la promoción inmobiliaria: «... no es determinante que en un ejercicio no se haya iniciado la promoción sobre un terreno para entender que este elemento no está afecto a una actividad económica, dado que es necesario valorar la actividad desarrollada por la entidad desde su constitución, puesto que si la actividad de promoción se ha realizado antes de ese ejercicio 2005, parece evidente la realización de una actividad económica a la que estaría afecto el elemento objeto de consulta». Es decir, aunque la sociedad se dedicase a la promoción inmobiliaria, y el solar no hubiera entrado en funcionamiento porque no se había iniciado la promoción, ello no impedía que se reconociera su afectación.

⁴ CUESTA DOMÍNGUEZ, Joaquín [2010]: «A vueltas con la libertad de amortización con mantenimiento de empleo de la disposición adicional undécima del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades». *Revista Aranzadi Doctrinal*, n.º 2/2010.

⁵ BADÁS CEREZO, Jesús [2009]: «Libertad de amortización con mantenimiento de empleo de la Ley 4/2008, de 23 de diciembre». *Revista de Información Fiscal*, n.º 96/2009.

Particularmente interesante es el estudio que realiza Herman LÓPEZ ALBERTS ⁶ en el ámbito de las sociedades patrimoniales, analizando la condición de afecto de un elemento patrimonial y, más concretamente, del momento temporal en el que debe entenderse un elemento como afecto a la actividad económica. Y para ello analiza la cuestión de la eficacia temporal de la calificación como elementos patrimoniales afectos a una actividad de aquellos de una sociedad cuando la actividad en cuestión a desarrollar no supone la inmediata realización de la misma, sino que existe un lapso temporal (por ejemplo preparatorio), más o menos extenso, en el que se realizan inversiones y gastos de carácter preparatorio.

El autor concluye que la consideración de un activo como afecto debe operar desde el mismo momento en que este se aplica a la preparación de las condiciones necesarias para el futuro desarrollo de la actividad, pues entender lo contrario sería «... simple y llanamente absurdo por las situaciones a las que puede conducir».

Finalmente el autor propone una labor de inferencia deductiva, mediante la comprobación de la presencia de ciertos elementos o factores indicativos, que permitan determinar en un momento previo al inicio de la actividad si determinado activo puede considerarse afecto a la misma:

- Voluntad de iniciar, en un futuro razonablemente próximo, la actividad económica a la que el elemento se afecta. A estos efectos, puede resultar útil la regulación contenida en el artículo 27.2 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (RD 1624/1992, de 29 de diciembre), en el que se detallan algunos elementos objetivos que tienen valor probatorio para acreditar la voluntad de desarrollar una actividad económica o profesional.
- Relación funcional directa entre el activo y la explotación proyectada, es decir, que el elemento cumplirá una función claramente perceptible en el desarrollo de la futura actividad.

5. CONCLUSIÓN

Cualquier conclusión debe partir de la base que la elaboración del concepto de afectación, aun cuando las referencias existentes en la normativa son múltiples, es una tarea jurisprudencial y doctrinal, pues no existe en la legislación vigente una definición clara y precisa de tal término. Y ello implica que la afectación de un elemento a la actividad económica se configure como un acto de voluntad, una decisión por la cual determinado factor productivo queda vinculado a una actividad empresarial, con la dificultad añadida de prueba que ello conlleva.

Sin embargo, y con independencia de la dificultad que entrañe la tarea de precisar el concepto de afectación, lo que sí estamos en condiciones de afirmar es que la entrada en funcionamiento de un elemento patrimonial no debe ser asimilada a su afectación, pues cabe esta sin aquella.

⁶ LÓPEZ ALBERTS, Herman [2005]: *Fiscalidad de las sociedades patrimoniales*, Editorial CISS, págs. 96-99.

La propia redacción del artículo 42 del TRLIS en su versión vigente para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2007 así lo prevé, exigiendo dos requisitos distintos y cuyo cumplimiento no tiene por qué coincidir en el tiempo: la afectación y la entrada en funcionamiento.

Igualmente, la propia DGT admite la deducción fiscal de determinados gastos relacionados con elementos patrimoniales cuya entrada en funcionamiento todavía no se ha producido, siempre que tengan la consideración de afectos, los gastos financieros y la amortización.

Es más, la DGT en Consulta V2343/2009 (NFC036079) sostiene, en un caso de cese transitorio de la actividad, que «... hay que tener en cuenta que la actividad de promoción inmobiliaria suele exigir el transcurso de un plazo más o menos dilatado desde el inicio de las actividades hasta la transmisión de los bienes producidos. Es posible que, una vez terminadas las obras, los solares, pisos o locales promovidos no se enajenen por circunstancias propias del mercado. Pero este hecho no supone que tales bienes dejen de estar afectos a la actividad promotora, ya que la finalidad implícita de esta actividad es la de poner en el mercado inmobiliario los bienes resultantes de un proceso de transformación. En definitiva, la paralización transitoria de la actividad no implica el cese de la misma, por lo que los inmuebles siguen teniendo la consideración de activos afectos a dicha actividad de promoción en condición de existencias».

Esto nos permite concluir definitivamente que el hecho de que un elemento no esté en funcionamiento no es determinante de su no afectación a una eventual y futura actividad económica, lo que deberá ser valorado en cada caso, pero de ningún modo negado si dicha actividad investigadora confirma la decisión del empresario de la afectación del mismo.