

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ066528

**AUDIENCIA NACIONAL**

Sentencia 91/2017, de 16 de febrero de 2017

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 397/2014

**SUMARIO:**

**Procedimiento de gestión tributaria. Comprobación limitada. Imposibilidad de nueva regularización sobre el objeto comprobado. IS. Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios.** En la comprobación limitada efectuada por la Dependencia de gestión se limitó a aclarar discrepancias en los importes declarados y los originados en periodos anteriores y los saldos a compensar, mientras que en el procedimiento inspector se examinan los asientos contables, escrituras de aportación y de reinversión para estudiar si se cumplen los requisitos para aplicar la deducción, por lo que de las actuaciones de la Inspección surgieron nuevos hechos o circunstancias que motivaron la regularización. *Inmovilizado. Aportación de finca rústica a sociedad de nueva creación. Materialización de la reinversión.* La Inspección consideró que no se había acreditado la identidad de la finca aportada con la que había sido objeto de arrendamiento agrícola. Sin embargo, el Tribunal entiende que en el expediente sí hay elementos para considerar que es la misma finca, por lo que debe concluirse que la finca estaba afecta a una actividad económica y tenía el carácter de inmovilizado. No obstante, al recibir participaciones de la sociedad a la que se aporta la recurrente mantiene la titularidad del valor del bien transmitido, por lo que no cumple la finalidad perseguida por el beneficio fiscal. Además, se deniegan las reinversiones en ciertas fincas cuyo destino previsto era la promoción urbanística y ciertos bienes y pagos de servicios que incumplen los requisitos exigidos.

**PRECEPTOS:**

Ley 58/2003 (LGT), arts 140 y 148.  
RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 42.  
Ley 43/1995 (Ley IS), art. 36 ter.  
RDLeg. 1564/1989 (TRLISA), art. 184.

**PONENTE:**

*Doña Trinidad Cabrera Lidueña.*

Magistrados:

Doña TRINIDAD CABRERA LIDUEÑA  
Don JESUS MARIA CALDERON GONZALEZ  
Don MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA  
Doña CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA  
Don FERNANDO ROMAN GARCIA

**AUDIENCIA NACIONAL**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000397 / 2014

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 04612/2014

Demandante: PLANTACIONES DEL SURESTE S.L.

Procurador: JAVIER VÁZQUEZ HERNÁNDEZ

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilma. Sra.: D<sup>a</sup>. TRINIDAD CABRERA LIDUEÑA

**S E N T E N C I A N<sup>o</sup>:**

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA  
D<sup>a</sup>. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA  
D. FERNANDO ROMÁN GARCÍA  
D<sup>a</sup>. TRINIDAD CABRERA LIDUEÑA

Madrid, a dieciseis de febrero de dos mil diecisiete.

Vistos los autos del recurso contencioso-administrativo nº 397/2014 que ante esta Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional ha promovido el Procurador Don Javier Vázquez Hernández, en nombre y representación de la entidad PLANTACIONES DEL SURESTE S.L. a la Administración General del Estado (Tribunal Económico Administrativo Central), representada y defendida por el Abogado del Estado. La cuantía del recurso es de 817.101,23 euros. Es Ponente la Ilma. Sra. D<sup>a</sup>. TRINIDAD CABRERA LIDUEÑA, quien expresa el criterio de la Sala.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

#### **Primero.**

La parte actora interpuso, con fecha 18 de septiembre de 2014, recurso contencioso administrativo contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 8 de mayo de 2014, por la que se desestima el recurso de alzada formulado contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 24 de febrero de 2011, relativa al Impuesto sobre Sociedades ejercicio 2004.

#### **Segundo.**

Admitido a trámite el recurso y reclamado el expediente administrativo, fue entregado a la parte actora para que formalizara la demanda, lo que efectuó a través del escrito presentado en fecha 3 de febrero de 2015, en el que, después de alegar los hechos y fundamentos jurídicos que consideró aplicables, terminó suplicando una sentencia estimatoria con anulación de la Resolución recurrida y de la liquidación que a la misma se refiere, con imposición de costas a la Administración.

**Tercero.**

De la demanda se dio traslado al Sr. Abogado del Estado quien, en nombre y representación de la Administración demandada, la contestó mediante escrito presentado el día 10 de marzo de 2015 en el que, tras consignar los hechos y los fundamentos de derecho que estimó convenientes, suplicó la inadmisión del presente recurso o, subsidiariamente su desestimación.

**Cuarto.**

Practicada la prueba que propuesta fue admitida, con el resultado que obra en las actuaciones, quedó concluso el procedimiento, señalándose para votación y fallo el día 9 de febrero de 2017, día en el que, efectivamente, se deliberó, votó y falló, lo que se llevó a cabo con el resultado que ahora se expresa.

**Quinto.**

En la tramitación del presente recurso contencioso-administrativo se han observado las prescripciones legales exigidas en la Ley reguladora de esta Jurisdicción, incluida la del plazo para dictar sentencia.

**FUNDAMENTOS JURIDICOS****Primero.**

Se impugna en el presente recurso contencioso administrativo por la representación de la entidad PLANTACIONES DEL SURESTE S.L. la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 8 de mayo de 2014, por la que se desestima el recurso de alzada formulado contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 24 de febrero de 2011, relativa al Impuesto sobre Sociedades ejercicio 2004.

Son antecedentes de interés para la solución del caso, a la vista del expediente y de los documentos que constan en autos, los siguientes:

1. Por la Dependencia Regional de Inspección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Madrid, se iniciaron actuaciones de comprobación e investigación de carácter parcial en relación con el impuesto sobre Sociedades, correspondiente al ejercicio 2004, limitándose a analizar las circunstancias que deben concurrir para acogerse al beneficio fiscal de la reinversión de beneficios extraordinarios.

2. Como consecuencia de las mencionadas actuaciones, en fecha 13 de julio de 2007, se extendió acta de disconformidad en la que la Inspección de los Tributos propone la regularización de la situación tributaria de la entidad, con el detalle expresado en su informe ampliatorio, en síntesis, por los siguientes motivos:

a) El objeto social de la entidad (que está dado de alta en el epígrafe 911 del I.A.E., correspondiente a servicios agrícolas y ganaderos) según Escrituras Públicas que figuran en el expediente es la explotación de fincas agrícolas, compra-venta de agua para uso agrícola e industrial, comercialización de productos agrarios, exportación e importación, así como la compra de toda clase de fincas rústicas y urbanas. Además desarrolla la actividad de promoción urbanística, por cuanto participa con aportación de parcelas urbanísticas, a través de DESARROLLOS INMOBILIARIOS COSTA CÁLIDA, S.L. en un convenio urbanístico SUZE HUERTA LORCA de 25 de julio de 2005 con calificación del terreno como suelo urbanizable, especial huerta.

b) No ha quedado acreditado durante el procedimiento de comprobación que el obligado tributario haya presentado las Cuentas Anuales del ejercicio 2004 ante el Registro Mercantil, por lo que no ha podido comprobarse que la Memoria reúna el requisito exigido por el artículo 42.8 del texto refundido de la L.I.S .

c) La sociedad se constituyó el día 5 de febrero de 2001. Entre las aportaciones efectuadas para la adquisición de las participaciones sociales figura una finca rústica valorada en 480.810 euros. El día 25 de marzo de 2004 el obligado tributario constituye la entidad COMPLEJOS COSTA MEDITERRÁNEA S.L mediante la aportación única y no dineraria de la referida finca rústica. El valor de la finca y el capital social inicial es de 4.552.000 euros, íntegramente suscrito por el obligado y desembolsado con la aportación no dineraria. Como consecuencia

de lo anterior PLANTACIONES DEL SURESTE S.L. obtiene una renta por la diferencia entre el valor de la adquisición de la finca y el valor de adquisición de las aportaciones. El 24 de mayo de 2004 la sociedad vende 22.760 participaciones de COMPLEJOS COSTA MEDITERRÁNEA S.L a Planes e Inversiones CLM S.A. (PLAINSA), y 4552 a RALSA GESTIÓN, S.L. Esta alteración patrimonial no le supone renta alguna, porque los precios de venta coinciden con los de adquisición.

d) El importe obtenido de la desinversión se destina a: i) suscribir la ampliación de capital de COMPLEJOS COSTA MEDITERRÁNEA S.L. que se produce en la misma fecha, por importe de 360.000 euros; ii) a comprar la finca las Velillas, por importe de 1.059.000 euros, el día 12 de julio de 2004; iii) a suscribir la ampliación de capital de la entidad (participada al 100%) COMERCIAL RYSZARD S.L, por importe de 999.994,24 euros, el 15 de diciembre de 2004; y iv) a comprar diversos bienes y pagos de servicios destinados a la explotación por 311.513,95 euros.

e) El elemento del inmovilizado material transmitido no reúne la naturaleza exigida por el artículo 42 del texto refundido de la L.I.S . No existe una operación de desinversión como exige la norma, sino una mera y simple interposición formal de una personalidad jurídica (COMPLEJOS COSTA MEDITERRÁNEA S.L.) para generar un ahorro fiscal como causa única de la operación mercantil.

f) Ninguno de los elementos patrimoniales en los que se ha materializado el producto de la reinversión reúnen la naturaleza y afectación exigidos como requisitos legales para gozar del beneficio fiscal.

g) No se ha cumplido el requisito formal establecido en el artículo 42.8 del TRLIS.

3. En fecha 1 de agosto de 2007 presentó escrito de alegaciones manifestando, en síntesis: 1) conformidad parcial a la propuesta de regularización, con relación a bienes no aptos para la reinversión del artículo 42 TRLIS, por importe de 311. 513,95 euros; ii) cumplimiento de los requisitos legales vigentes, pues se trata de la transmisión de una finca afecta a la actividad agrícola durante años y arrendada en el momento de su transmisión; iii) adecuación de los bienes objeto de reinversión; iv) cumplimiento de los requisitos formales; y v) la comprobación de la deducción ya se realizó en un expediente administrativo anterior, iniciado por la Delegación de Hacienda de Murcia y ultimado en la Administración de la AEAT de Hortaleza-Barajas, que concluyó con una resolución firme favorable al interesado.

4. Con fecha 11 de diciembre de 2007, por la Oficina Técnica se dictó el correspondiente Acuerdo de Liquidación, rectificando la propuesta contenida en el acta con relación a la no procedencia del ajuste al resultado contable derivado de la aplicación del coeficiente de corrección monetaria y ajustando el importe sobre el que se calculan los intereses de demora, resultando del mismo una cantidad a ingresar por importe de 912.383,07 euros, compuesta de cuota 817.101,23 euros e intereses de demora 95.281,84 euros.

5. El 21 de febrero de 2008 la entidad interesada interpuso recurso de reposición contra el acuerdo de liquidación, que fue desestimado mediante acuerdo de 8 de abril de 2008.

6. Contra el acuerdo desestimatorio del recurso de reposición formuló, ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, reclamación económico-administrativa, que fue desestimada por Resolución de 24 de febrero de 2011.

7. Contra la mencionada Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, la actora interpuso recurso de alzada que fue desestimado por Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 8 de mayo de 2014, objeto del presente recurso.

## Segundo.

Las cuestiones que, a tenor del escrito de demanda, se suscitan en el presente proceso son las siguientes:

a) Nulidad de las actuaciones, de conformidad con el artículo 140 de la Ley 58/2003 , General Tributaria, por referirse a una comprobación ya realizada por la Administración mediante acto administrativo firme y con idéntico contenido al de las actuaciones de comprobación; b) carácter de inmovilizado de la finca rústica generadora del beneficio reinvertido; c) idoneidad de las reinversiones para la aplicación del beneficio fiscal, y d) cumplimiento del requisito establecido en el artículo 42.8 del TRLIS.

La primera cuestión a resolver es la relativa a la alegada vulneración de lo dispuesto en el artículo 140.1 de la Ley 58/2003 , a cuyo tenor " Dictada resolución en un procedimiento de comprobación limitada, la Administración tributaria no podrá efectuar una nueva regularización en relación con el objeto comprobado al que se refiere el párrafo a) del apartado 2 del artículo anterior salvo que en un procedimiento de comprobación limitada o inspección

posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución ".

Según resulta del expediente administrativo, con fecha 7 de abril de 2006 se inició a la actora un procedimiento de gestión tributaria de comprobación limitada por la Oficina de Gestión Tributaria de la Delegación de Hacienda de Murcia por el concepto del Impuesto de Sociedades del ejercicio de 2004.

Según consta en el requerimiento remitido a la entidad (folios 678 a 680)

"En relación con su autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades, correspondiente al ejercicio 2004, se han detectado ciertas incidencias, para cuya subsanación y para realizar actuaciones de comprobación limitada, al amparo y con los efectos previstos en la Ley General Tributaria, deberá ante esta oficina, aportar la documentación que a continuación se cita:

- (...)

- Ratificación o, en su caso, subsanación del importe consignado en su autoliquidación correspondiente a las deducciones del art. 36 ter de la Ley 43/1995 y del art. 42 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades pendiente de aplicación al inicio del período, de las generadas en el ejercicio, de las aplicadas en esta liquidación y de las pendientes de aplicación en períodos futuros, todo ello de conformidad con lo establecido en el art. 99.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ."

Y continúa la Administración aclarando el alcance de su comprobación que, por lo que a la deducción por reinversión se refiere, se circunscribe a:

" Aclarar y corregir las diferencias entre los importes declarados en concepto de deducciones del artículo 36 ter de la Ley 43/1995 y del artículo 42 del TRLS originados en períodos anteriores y los saldos a compensar, en su caso, declarados o comprobados por la Administración en la autoliquidación del período anterior ".

En diligencia de 16 de mayo de 2006 (folio 681) se recoge que en contestación al requerimiento de la Dependencia de Gestión Tributaria la entidad aportó la siguiente documentación:

" Aporta escrituras de las operaciones de aportación de finca por la que obtiene una plusvalía de 4.052.101,84 euros y por lo que se practica una deducción del artículo 42 del ADL 4/2004 del 20% es decir de 810.420,37 euros y escrituras de reinversión por importe de las acciones que vende es decir vende parte de las acciones recibidas de la aportación de la finca en 2.731.200 euros reinvertiendo en la compra de terrenos y adquisición de acciones en una sociedad y mejoras de inmovilizado por un total de 2.737.818,74 euros ."

En la resolución dictada por la Dependencia de Gestión Tributaria se determinaba que la liquidación presentada por la "entidad estaba correcta, excepto en un pequeño error cometido en las bases imponibles negativas, dicho error es objeto de regularización. Posteriormente, presenta recurso de reposición, que es estimado parcialmente.

Por otra parte, en los folios 5 y siguientes del expediente figura la Comunicación de inicio de actuaciones de comprobación e investigación por la Dependencia Regional de Inspección en la Delegación Especial de Madrid donde se indica que

" La actuaciones inspectoras tendrán carácter parcial de acuerdo con lo dispuesto en el art. 148 de la LGT , limitándose a:

Analizar las circunstancias que han de concurrir para acogerse al beneficio fiscal de la reinversión de beneficios extraordinarios y la cuantía de/ referido beneficio extraordinario ."

Para llevar a cabo tales actuaciones, en el Anexo de la comunicación de inicio (folio 9) se solicitaba, además del documento de representación, la siguiente documentación

- Libros Registro exigibles específicamente por normas de carácter tributario, en cuanto a actividades empresariales, profesionales, artísticas o agrarias, así como los justificantes que respalden las anotaciones.

- Justificantes de las anotaciones contables relativas a la deducción por reinversión practicada en el impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2004.
- Escrituras públicas, contratos y demás documentación que justifique y acredite el derecho a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios declarada en el Impuesto sobre sociedades del ejercicio 2004.
- Justificantes o cualquier otra prueba admitida en derecho que acredite el origen y el importe de la deducción practicada en la cuota ."

El distinto tenor del requerimiento practicado por la Oficina de Gestión Recaudatoria en Murcia y la comunicación de la Inspección, pone de manifiesto, como señala la Resolución del TEAC recurrida, la diferencia de objeto entre ambos procedimientos. El primer procedimiento se limitaba a lograr la aclaración de discrepancias entre los importes declarados originados en períodos anteriores y los saldos a compensar declarados o comprobados por la Administración en la autoliquidación del período anterior; mientras el procedimiento de inspección iba más allá de la corrección de los datos declarados y pretendía analizar la naturaleza jurídica y la realidad de la operación llevada a cabo para la aplicación de la deducción, deteniéndose en la comprobación del cumplimiento de los requisitos legalmente exigidos para poder acceder a dicho beneficio fiscal.

Es importante señalar que con la documentación recabada por los órganos de gestión no se podían obtener los elementos precisos que permitieran desentrañar la concurrencia real de los requisitos de la deducción fiscal, que solo pudieron ser analizados por la Inspección mediante el examen de los documentos que le fueron aportados tras su comunicación.

En el previo procedimiento de comprobación los órganos de gestión solo dispusieron de la escritura de aportación de finca a la constitución de la sociedad, que generó la plusvalía, y las escrituras de reinversión, que no le permitían el estudio de la acreditación de la concurrencia de la totalidad de los requisitos exigidos para la procedencia de la aplicación del beneficio fiscal.

Frente a ello, a lo largo del procedimiento de comprobación e investigación inspector, se procedió a realizar la pertinente comprobación de los elementos materiales que determinan el derecho a la deducción recogida en el art. 42 TRLIS, y tal actuación es consecuencia de la apreciación posterior de posibles incumplimientos de carácter material en relación con la obligación tributaria. Como prueba de este hecho, se solicita al obligado tributario, además de los Libros Registro exigibles y justificantes de los mismos, documentos relativos a los distintos elementos de activo; en particular, los contratos de arrendamiento de la finca generadora de la plusvalía y de la finca objeto de la reinversión, a efectos de determinar su carácter de inmovilizado o existencias, pues de dicha calificación depende en buena medida la correcta aplicación de la deducción por reinversión, siendo uno de los motivos de la regularización.

Así, de las actuaciones llevadas a cabo por la Inspección resultaron nuevos hechos o circunstancias que determinaron la necesidad de regularizar la situación tributaria de la recurrente, que no pudieron ser descubiertos en la comprobación limitada, por lo que concurre la excepción del artículo 140 de la LGT .

### Tercero.

La siguiente cuestión controvertida gira en torno a la calificación que ha de darse a la finca rústica generadora de la plusvalía, a fin de determinar si es elemento del inmovilizado material, tal y como sostiene la entidad recurrente, o debe calificarse de existencias, tal y como ha mantenido la Inspección y ha confirmado la Resolución del TEAC impugnada, pues dicha calificación es esencial para la conformidad o no a Derecho del beneficio fiscal aplicado por la sociedad.

Aduce la parte actora la procedencia de la aplicación de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, puesto que la finca transmitida estaba afecta a la actividad de la sociedad, al ser objeto de un contrato de arrendamiento de temporada, para el cultivo de lechuga, desde el 25 de julio de 2003 hasta el 1 de julio de 2004. Además, fue contabilizada desde su fecha de adquisición como inmovilizado material.

La Resolución del TEAC impugnada, siguiendo el criterio de la Inspección, considera que no ha quedado probada la afectación del bien transmitido de una forma efectiva y duradera a la actividad de la entidad. Ello porque no coincide la identificación de la finca que se hace en el contrato de arrendamiento con la que figura en la escritura de aportación, y por la divergencia entre la afirmación de la escritura pública de aportación (donde se señala que está libre de cargas) y la que se deriva del contrato de arrendamiento vigente en la fecha de aportación.

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, bajo la rúbrica "Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios", en su redacción originaria (aplicable en el ejercicio 2004), establecía que

" 1. Deducción en la cuota íntegra.

Se deducirá de la cuota íntegra el 20 por ciento de las rentas positivas obtenidas en la transmisión onerosa de los elementos patrimoniales detallados en el apartado siguiente integradas en la base imponible sometida al tipo general de gravamen o a la escala prevista en el artículo 114 de esta ley, a condición de reinversión, en los términos y requisitos de este artículo.

Esta deducción será del 10 por ciento, del cinco por ciento o del 25 por ciento cuando la base imponible tribute a los tipos del 25 por ciento, del 20 por ciento o del 40 por ciento, respectivamente.

Se entenderá que se cumple la condición de reinversión si el importe obtenido en la transmisión onerosa se reinvierte en los elementos patrimoniales a que se refiere el apartado 3 de este artículo y la renta procede de los elementos patrimoniales enumerados en el apartado 2 de este artículo.

No se aplicará a esta deducción el límite a que se refiere el último párrafo del apartado 1 del artículo 44 de esta ley. A efectos del cálculo de dicho límite no se computará esta deducción.

2. Elementos patrimoniales transmitidos.

Los elementos patrimoniales transmitidos, susceptibles de generar rentas que constituyan la base de la deducción prevista en este artículo, son los siguientes:

a) Los pertenecientes al inmovilizado material e inmaterial, que se hubiesen poseído al menos un año antes de la transmisión.

b) Valores representativos de la participación en el capital o en fondos propios de toda clase de entidades que otorguen una participación no inferior al cinco por ciento sobre su capital social, y que se hubieran poseído, al menos, con un año de antelación a la fecha de transmisión.

No se entenderán comprendidos en este párrafo b) los valores que no otorguen una participación en el capital social.

A los efectos de calcular el tiempo de posesión, se entenderá que los valores transmitidos han sido los más antiguos. El cómputo de la participación transmitida se referirá al período impositivo.

3. Elementos patrimoniales objeto de la reinversión.

Los elementos patrimoniales en los que debe reinvertirse el importe obtenido en la transmisión que genera la renta objeto de la deducción, son los siguientes:

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

b) Los valores representativos de la participación en el capital o en fondos propios de toda clase de entidades que otorguen una participación no inferior al cinco por ciento sobre el capital social de aquéllos.

No se entenderán comprendidos en este párrafo b) los valores que no otorguen una participación en el capital social y los representativos de la participación en el capital social o en los fondos propios de entidades residentes en países o territorios calificados reglamentariamente como paraíso fiscal.

(...) "

Así pues, el disfrute de este beneficio fiscal exige el cumplimiento, de forma concurrente, de diversos requisitos, entre ellos, el relativo al elemento transmitido que debe ser un elemento del inmovilizado. Las rentas a las que se refiere el precepto son, por tanto, las derivadas u obtenidas de " la transmisión de elementos patrimoniales del inmovilizado, material o inmaterial(...) siempre que el importe de las citadas transmisiones se reinvierta en cualquiera de los elementos patrimoniales antes mencionados" , de tal forma que el beneficio fiscal está condicionado a que el elemento objeto de transmisión y aquel en que se materialice la inversión formen parte del

activo fijo material de la empresa. La cita de la normativa aplicable debe completarse con las normas que definen estos elementos patrimoniales.

En este sentido, el artículo 184 del Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, de Sociedades Anónimas, de aplicación al caso, establecía en su párrafo primero que " la adscripción de los elementos del patrimonio al activo inmovilizado o al circulante se determinará en función de la afectación de dichos elementos ". Y en su párrafo segundo que " el activo inmovilizado comprenderá los elementos del patrimonio destinados a servir de forma duradera en la actividad de la sociedad ".

El Plan General de Contabilidad de 1990, aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, en su Parte Tercera, regula las "Definiciones y relaciones contables", al tratar del Grupo 2, Inmovilizado, reproduce la definición anterior, sin más cambio que el de la palabra " sociedad " por " empresa ".

La interpretación de estos preceptos en el contexto del concepto de la " reinversión ", como mecanismo por el que se les facilita o favorece a las empresas o sociedades la renovación de los activos empresariales productivos, aconseja también traer a colación la fundamental declaración por el legislador en la Exposición de Motivos de la Ley 43/1995, configurador de una verdadera interpretación auténtica de la norma, cuando expresa: " Debe igualmente ponerse de relieve la sustitución del vigente sistema de exención por reinversión de las ganancias obtenidas en la transmisión de elementos del inmovilizado material afectos a actividades empresariales por un sistema de diferimiento del gravamen de dichas ganancias ". La ley exige, pues, la afectación como condición indispensable del diferimiento.

De la regulación descrita se infiere que la clasificación entre inmovilizado y existencias vendrá determinada por la función que cumplan en relación con su participación en el proceso productivo. Así, un elemento inmobiliario pertenecerá al grupo de existencias -activo circulante- si está destinado a transformarse en disponibilidad financiera a través de la venta como actividad ordinaria de la empresa; y pertenecerá al grupo de inmovilizado si se encuentra vinculado a la empresa de una manera permanente. Lo que implica que un inmueble es considerado como existencia si en el momento de su venta no consta que haya sido utilizado por la empresa para su uso propio o no ha sido objeto de arrendamiento. La mayor o menor tardanza en la venta no es elemento decisivo, lo esencial es que el inmueble sea " destinado efectivamente a un uso duradero en relación con el giro empresarial " ( Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de septiembre de 2011 - Recurso de Casación 3179/1009 ).

Como conclusión, en los sucesivos regímenes evolutivos de esta materia, tanto si estamos en presencia de una exención por reinversión como si atendemos al sistema de diferimiento, se exige, bajo uno u otro sistema legal, una afectación real y directa a la actividad empresarial tanto en los bienes transmitidos cuya ganancia o plusvalía determina la deducción, a condición de reinversión, como en los elementos patrimoniales objeto de la reinversión.

Esto es especialmente claro en la Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de julio de 2012 (recurso de casación núm. 6984/09 ), en la que, en relación con los requisitos de la deducción por reinversión, se recuerda que incluso antes del 1 de enero de 2007 -en que entró en vigor la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de Modificación Parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio-, pese a que la nueva redacción del precepto aportó claridad, la exigencia de afectación ya estaba implícita en el texto anterior, como lo prueba, de un lado, la exigencia de permanencia del bien por un tiempo mínimo en el patrimonio de la empresa y, de otro lado, que esa exigencia fuera explícita en relación con los bienes en que se materializa la reinversión.

Finalmente, no resulta relevante a los fines enjuiciados la cuestión contable, esto es, si los elementos transmitidos están o no contabilizados como parte del inmovilizado o del activo circulante, resultando, en realidad, ajena a lo debatido en el presente recurso, pues el hecho de que un bien se contabilice de una manera o de otra no cambia la naturaleza de las cosas (Sentencia del Tribunal Supremo Sentencia de 3 de febrero de 2014 -Recurso de Casación 6855/2010 -).

#### Cuarto.

En el presente caso, la Resolución recurrida considera que la recurrente no ha probado la afectación del bien transmitido a su actividad económica, pues no ha acreditado que la finca arrendada sea la aportada para la constitución de COMPLEJOS COSTA MEDITERRÁNEA S.L.

En este sentido, señala que no coincide la identificación de la finca que se hace en el contrato de arrendamiento con la que figura en la escritura de aportación, y que existe una divergencia entre la afirmación de la



escritura pública de aportación (donde se señala que la finca está libre de cargas) y la que se deriva del contrato de arrendamiento vigente en la fecha de aportación.

Esta Sala entiende, sin embargo, que la parte actora ha acreditado que la finca objeto del contrato de arrendamiento y la aportada para la constitución de COMPLEJOS COSTA MEDITERRÁNEA S.L. son la misma.

Esta conclusión resulta de los siguientes datos obrantes en el expediente administrativo:

a) En el contrato de arrendamiento de 25 de julio de 2003 (folios 185 y siguientes del expediente), el objeto del arrendamiento es " la denominada FINCA FANTASIA, sita en Lorca, Diputación de Purias de superficie 32,93 Ha ".

Al contrato de arrendamiento se adjunta el plano de situación de la finca, suscrito por los Ingenieros Técnicos Agrícolas D. Cipriano y D. Gaspar con fecha noviembre de 2002, en el que se identifica la finca como las Parcelas 101 y 94 del Polígono 149 de Lorca, Diputación de Purias.

b) En la escritura de constitución de COMPLEJOS COSTA MEDITERRÁNEA S.L., otorgada el 25 de marzo de 2004 (folios 234 y siguientes del expediente administrativo), la descripción registral de la finca referida aportada por la actora es la siguiente:

" La RÚSTICA situada en el Paraje de Altobordo, diputación de Purias, en término de Lorca, que tiene el Código Postal 30.800.

HACIENDA de tierra secano con casa-cortijo sin número radicante en la diputación de Purias, sitio de Altobordo, término de Lorca, con árboles frutales de distintas especies, palas, era de trillar mies y pozo de agua viva, horno de pan cocer.- Su cabida VEINTIOCHO HECTÁREAS, SESENTA AREAS, VEINTISEIS CENTIAREAS, Y NOVENTA Y TRES DECÍMETROS CUADRADOS, que linda: Levante, la carretera de Pulpi; Norte, Sucesores de Norberto , y herederos de Jose Manuel ; Poniente, carretera de Altobordo y Agapito ; Mediodía, herederos de Cosme , Agapito y sucesores de Don Hilario y la mercantil "TRABAJOS AGRÍCOLAS LOS FANTASÍAS S.L.

Inscripción: Registro de la Propiedad de Lorca, número UNO, al tomo 2256, folio 130, finca 41.478, inscripción 2ª, en el libro 1909 de la sección 3ª ".

Se hace constar que la finca se adquirió el día 5 de febrero de 2001 a la Sociedad Agraria de Transformación nº 5776 ABEMAR, y que se encuentra libre de cargas.

c) En la nota simple del Registro de la Propiedad de Lorca nº 1, de 18 de mayo de 2004, adjuntada a la citada escritura de constitución (folios 273 y siguientes), se identifica como la finca nº 41.478, con referencia catastral 30024A149000940000XI y 30024A149001010000XH.

Asimismo, se indica que " esta finca está constituida por dos parcelas catastrales: Parcelas 94 y 101 del Polígono 149 ", y que se trata de una finca rústica con una superficie de 33,8444 Hectáreas.

d) Los planos catastrales de las dos parcelas 94 y 101 del polígono 149, con referencias catastrales 30024A149000940000XI y 30024A149001010000XH (479 y 480 del expediente), coinciden con el plano de situación adjuntado al contrato de arrendamiento.

Esta concordancia se aprecia con claridad en el mapa en el que figuran unidas las dos parcelas (folio 478).

De los hechos expuestos no cabe sino colegir la identidad de las fincas objeto del arrendamiento y de la aportación para la constitución de la sociedad, pues ambas se refieren a las mismas parcelas (94 y 101 del Polígono 149) de Lorca, siendo coincidentes los planos catastrales con el plano de situación adjuntado al contrato de arrendamiento.

Esta conclusión no queda desvirtuada por la diferencia de superficie de la finca señalada en el contrato de arrendamiento (32,93 hectáreas) y en la nota del Registro de la Propiedad (33 hectáreas y ochenta y cuatro áreas), pues la diferencia no es significativa y puede obedecer a diferentes mediciones.

Tampoco entendemos que exista una auténtica contradicción en el hecho de que en la escritura de aportación a COMPLEJOS COSTA MEDITERRÁNEO SL no se mencionase que la finca estaba arrendada, pues como señala la actora no suponía ninguna carga permanente, pues se trataba de un contrato de arrendamiento de temporada, para el cultivo de lechuga, que se extinguía tres meses después de la aportación de la finca.

Por otra parte, cabe destacar que la parte actora ha aportado como prueba ante este Tribunal un Acta de manifestaciones de fecha 19 de diciembre de 2014, formalizada ante la Notario de Totana, Doña María Concepción Gracia García, adjuntada como documento nº 1 al escrito de demanda, en la que los Ingenieros Técnicos Agrícolas que elaboraron el plano de situación del contrato de arrendamiento, manifiestan la correspondencia entre la finca denominada FANTASÍAS con las parcelas 94 y 101 del polígono 149, cuyas referencias catastrales son 30024A149000940000XI y 30024A149001010000XH, respectivamente.

En definitiva, habiendo quedado acreditado que la finca generadora del beneficio posteriormente reinvertido fue objeto de un contrato de arrendamiento para una actividad típicamente agrícola, debe concluirse la afectación de la misma a la actividad de la empresa y, en consecuencia, su carácter de inmovilizado.

#### Quinto.

La Administración deniega, además, la aplicación del beneficio fiscal porque los elementos patrimoniales en los que se materializa la reinversión no reúnen los requisitos exigidos en el citado artículo 42.3 TRLIS.

A) Como se ha expuesto en el Fundamento de Derecho Primero, la actora obtiene una renta por la diferencia entre el valor de la adquisición de la finca aportada para la constitución de COMPLEJOS COSTA MEDITERRÁNEA S.L. (480.810 euros) y el valor de adquisición de las aportaciones (4.552.000 euros).

Correctamente sostiene la demandada que nos encontramos ante un desplazamiento patrimonial no susceptible de materializar la reinversión, pues el recurrente recibe participaciones que representan el valor del bien por ella aportado. No se trata de rechazar la permuta como medio de materialización de la reinversión, lo que ocurre es que en el presente caso la titularidad que ostenta en el bien la recurrente, se mantiene, si bien a través de participaciones de la entidad a la que se aportó, por lo que nos encontramos, ante un mero desplazamiento patrimonial.

No es un supuesto de permutas de inmuebles del inmovilizado, admitido, sin duda, por la DGT, ni la adquisición de acciones de una entidad, también admitido por la Dirección para la materialización de la reinversión; el presente supuesto implica que la recurrente mantiene la titularidad del valor del bien transmitido como consecuencia de las participaciones adquiridas de la entidad a la que los aportó.

Este razonamiento nos permite deducir fundadamente que la operación realizada no responde a la finalidad del beneficio fiscal querido por el legislador, que es el de reforzar la actividad económica desarrollada, sino únicamente la de lograr por esta vía una menor tributación de la recurrente por el Impuesto sobre Sociedades.

B) El 24 de mayo de 2004 la sociedad vende 22.760 participaciones de COMPLEJOS COSTA MEDITERRÁNEA S.L a PLAINSA y 4552 a RALSA GESTIÓN S.L. El importe de 2.731.500 euros obtenido de estas ventas se reinvierten del siguiente modo:

1. Suscripción de la ampliación de capital de Complejos Costa Mediterránea por importe de 360.600 euros.

La suscripción de participaciones en la ampliación de capital de Complejos Costa Mediterránea (a la que se aportó la finca generadora de la plusvalía) no supone una auténtica reinversión susceptible de generar la deducción aplicada, pues parte de los beneficios obtenidos con la aportación por la actora de la finca a la sociedad se " reinvierten " en esa misma sociedad, cuyo activo es la finca. Es decir, se reinvierte en el propio bien generador de la plusvalía reinvertida, del que la actora era titular.

Además, como señala la Inspección y confirma el TEAC, la suscripción de la ampliación de capital supone un mero desplazamiento patrimonial, pues tras el aumento de capital, la recurrente siguió teniendo en el capital de Complejos Costa Mediterránea el mismo porcentaje que tenía tras la venta de las participaciones a PLAINSA y a RALSA GESTIÓN S.L. y antes de la ampliación, que era del 40%.

2. Suscripción de la ampliación de capital de la entidad (participada al 100%) Comercial Ryszard S.L. por importe de 999.994,24 euros, mediante Escritura Pública otorgada el día 5 de diciembre de 2004.

La Administración considera que esta operación no ha supuesto sino un mero desplazamiento patrimonial, y que no existe motivo económico alguno, salvo el fiscal: permitir al demandante la aplicación de la deducción por reinversión.

La Inspección entiende que no se produce una adquisición real de activos, puesto que permanece constante el porcentaje de los socios de la actora en Comercial Ryszard S.L. (constituida el 5 de enero de 2004).

Frente a la conclusión de la Inspección, la actora alega que la razón económica de la ampliación de capital fue la adquisición de la finca "Los Almendricos" que va a ser objeto de explotación.

Sin embargo, figura en el expediente (folios 848 y siguientes) Escritura Pública otorgada el día 20 de mayo de 2005, mediante la que Comercial Ryszard S.L. adquiere la mencionada finca en pago de deudas, al haber previamente adquirido los derechos de crédito garantizados con dos hipotecas sobre la misma, con fecha 3 de febrero de 2004.

El hecho de que la finca haya sido adquirida en pago de una deuda anterior a la suscripción de la ampliación de capital y que la demandante no aporte ninguna otra prueba o razonamiento que desvirtúe el criterio de la Inspección determina que debe confirmarse también en este punto la Resolución del TEAC recurrida.

Hay que recordar, en este sentido, que en relación con la carga de la prueba en esta materia, " corresponde al sujeto pasivo acreditar la concurrencia de los requisitos exigidos para que proceda el beneficio fiscal pretendido " - STS de 27 de noviembre de 2012 (Rec. 1137/2010 ), 27 de noviembre de 2014 (Rec. 4070/2012 ) y 9 de abril de 2015 (Rec. 2446/2013 )-. En el mismo sentido nos hemos pronunciado en nuestra SAN (7ª) de 26 de enero de 2009 (Rec. 520/2007 ).

### 3. Compra el 12 de julio de 2004 de la finca Las Velillas por importe de 1.059.000,00 euros.

En relación a esta inversión, se deniega la aplicación del beneficio fiscal por considerar que no ha quedado probado que la finca se afecte a las actividades económicas de la empresa, puesto que no se dedica de manera permanente, principal y exclusiva al uso propio agrícola ni se arrienda a terceros con la misma finalidad, sino que el destino previsto es la promoción urbanística.

El representante de la sociedad aportó, ante la Inspección, como justificación del carácter de activo material afecto, contratos de arrendamientos fechados a 30 de julio de 2004 y 31 de agosto de 2005 (folios 760 y siguientes). En dichos contratos se designa como objeto del arrendamiento la finca denominada TURBINTOS con una superficie de 26,1672 Has. En la escritura de adquisición de 12 de julio de 2004 (folios 768 y siguientes), figura como objeto la denominada finca VELILLA con una extensión de 21,2922 Has. Por tanto, ni en la denominación de la finca, ni en su cabida coincide con la que figura como objeto de los contratos de arrendamiento.

Además, con fecha 25 de julio de 2005 tiene lugar un Pleno en el Ayuntamiento de Lorca para la aprobación del "convenio urbanístico para la delimitación de sectores en suelo no urbanizable" (folios 465 y siguientes). En dicho convenio figuran como promotores representados a través de D. Federico , las entidades DESARROLLOS INMOBILIARIOS COSTA CALIDA SL, SEISPRO, SL, ABEMAR SAT y PLANTACIONES DEL SURESTE SL (entidades participadas por los hermanos Federico ), y entre las fincas que se aportan al convenio, figura la mencionada finca Las Velillas, coincidiendo su descripción (" Hacienda en la diputación de Puras, paraje de Vellidos en término de Lorca ...con una cabida de 21 Hectáreas, 29 áreas, 22 Hectáreas y 60 decímetros cuadrados ") y sus lindes con los expresados en la escritura de adquisición de 12 de julio de 2004.

De este modo, no pueden admitirse las alegaciones de la demandante, pues del expediente resulta que la finca en la que se ha reinvertido no se ha destinado a la actividad que constituye el objeto social de la entidad.

### 4. Compra de diversos bienes y pagos de servicios destinados a la explotación por 311.513,95 euros.

El Acta señala que se trata de facturas contabilizadas como inmovilizado, que no acreditan operaciones de inversión en activos de inmovilizado material sino que comprenden exclusivamente prestaciones de servicios de distinta naturaleza.

En las alegaciones presentadas a la propuesta de regularización contenida en el Acta la recurrente mostró su conformidad a la regularización en relación con estas facturas (folio 610).

En el escrito de demanda (Fundamento de Derecho Primero) se solicita que los bienes y servicios referidos en las facturas sean considerados como bienes aptos para la reinversión.

La pretensión de la actora no puede admitirse, pues no hace alegación alguna ni aporta ninguna prueba que permita cuestionar el criterio de la Administración.

La improcedencia de la aplicación de la deducción por reinversión, por carecer los bienes en los que se efectuó la reinversión de los requisitos previstos legalmente, hace innecesario el análisis del incumplimiento del requisito formal establecido en el artículo 42.8 del TRLIS apreciado por la Administración.

#### **Sexto.**

De conformidad con lo señalado, y sin necesidad de otros razonamientos, procede desestimar el recurso contencioso administrativo.

Por lo que se refiere a las costas, a tenor del artículo 139.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, según redacción dada por la Ley 37/2011, de 10 de octubre, procede la imposición a la parte recurrente, por haber sido desestimadas todas sus pretensiones.

En atención a lo expuesto y en nombre de Su Majestad El Rey, la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha decidido

#### **FALLO**

DESESTIMAR el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de PLANTACIONES DEL SURESTE S.L. contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 8 de mayo de 2014, por la que se desestima el recurso de alzada formulado contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 24 de febrero de 2011, relativa al Impuesto sobre Sociedades ejercicio 2004, por ser dicha Resolución, en los extremos examinados, conforme a Derecho.

Con imposición de costas a la parte recurrente.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación. En el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

Así por esta nuestra sentencia, testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales, junto con el expediente administrativo, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACION. Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Magistrado Ponente en la misma. Ilmo. Sra. D<sup>a</sup>. TRINIDAD CABRERA LIDUEÑA estando celebrando Audiencia Pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional; certifico.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.