

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ072172

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CASTILLA Y LEÓN (Sede en Burgos)

Sentencia 132/2018, de 17 de septiembre de 2018

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 125/2017

SUMARIO:

IS. Regímenes especiales. Empresas de reducida dimensión. Libertad de amortización. *Elementos nuevos del inmovilizado material.* Construcción de una nueva nave industrial y rehabilitación de las edificaciones existentes. Se considera elemento nuevo del inmovilizado cuando sea utilizado o puesto en condiciones de funcionamiento por primera vez. Para llevar a cabo la obra se concedió licencia de reforma de la nave. La modificación afectó al volumen de la edificación, número de plantas y linderos y se procedió a la división horizontal del complejo en las nuevas naves o locales. Aunque la constitución del régimen de propiedad horizontal no es suficiente por sí sola para afirmar que son elementos nuevos, el hecho de que vaya acompañado de una transformación material, como acontece en este caso, hace que se entienda que responde a una realidad nueva. Según el perito las obras excedieron en mucho de lo que se considera como obra de reforma. Aunque el proyecto no contemplaba la intervención en la estructura, materialmente sí se llevó a cabo.

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), art. 105.

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 108 y 109.

PONENTE:*Doña Concepción García Vicario.*

Magistrados:

Doña MARIA CONCEPCION GARCIA VICARIO

Don EUSEBIO REVILLA REVILLA

Doña MARIA BEGOÑA GONZALEZ GARCIA

T.S.J.CASTILLA-LEON SALA CON/AD S-2

BURGOS

SENTENCIA: 00132/2018

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE

CASTILLA Y LEÓN. BURGOS

SECCIÓN 2ª

Presidente/allma. Sra. Dª. Concepción García Vicario

Sentencia N°: 132/2018

Fecha Sentencia : 17/09/2018

TRIBUTARIA

Recurso Nº : 125 /2017

Ponente D^a. Concepción García Vicario

Letrado de la Administración de Justicia: Sr. Ferrero Pastrana

SENTENCIA Nº. 132/2018

Ilmos. Sres.:

D^a. Concepción García Vicario
D. Eusebio Revilla Revilla
D^a. M. Begoña González García

En la Ciudad de Burgos a diecisiete de septiembre de dos mil dieciocho.

En el recurso contencioso administrativo número 125/17 interpuesto por la mercantil Grúas y Montajes Odra S.L.U. representada por la Procuradora Doña Victoria Llorente Celorrio y defendida por el Letrado D. Ciro de la Peña Gutiérrez, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León, Sala de Burgos, de 29 de mayo de 2017, desestimando la reclamación económico-administrativa Nº 9/144/2014 formulada por la recurrente contra la Resolución del Jefe de la Dependencia de Gestión Tributaria de la AEAT de Burgos de 23 de diciembre de 2013 desestimatoria del recurso de reposición interpuesto contra liquidación practicada en concepto de Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2008, de la que resulta un importe a ingresar de 93.717,15 €, de los que 78.053,08 € corresponden a cuota y 15.664,07 € a intereses de demora; habiendo comparecido como parte demandada la Administración General del Estado representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado en virtud de la representación que por ley ostenta.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Por la parte demandante se interpuso recurso contencioso administrativo ante esta Sala el día 21 de septiembre de 2017.

Admitido a trámite el recurso y no habiéndose solicitado el anuncio de la interposición del recurso, se reclamó el expediente administrativo; recibido, se confirió traslado al recurrente para que formalizara la demanda, lo que efectuó en legal forma por medio de escrito de fecha 19 de febrero de 2018 que en lo sustancial se da por reproducido y en el que terminaba suplicando se dicte sentencia "...anulando la resolución de fecha 29 de mayo de 2017, dictada por el Tribunal Económico-administrativo Regional de Castilla y León, Sala de Burgos, por medio de la cual se desestima el Recurso Económico-administrativo interpuesto contra la desestimación del recurso de reposición interpuesto que confirmó la Liquidación Provisional del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2008 por el que resulta una cantidad a ingresar de 93.717,15. €, de los que 78.053,08. € corresponden a la cuota del impuesto y 15.664,07. € a intereses de demora, se declare en consecuencia la nulidad de la misma por no ser conforme a derecho, con expresa condena en costas a la parte demandada."

Segundo.

Se confirió traslado de la demanda por termino legal a la parte demandada quien contestó a la demanda a medio de escrito de 19 de marzo de 2018 oponiéndose al recurso solicitando la desestimación del mismo basándose en los fundamentos jurídicos que aduce.

Tercero.

Una vez dictado Decreto de fijación de cuantía, y recibido el recurso a prueba se practicó con el resultado que obra en autos, y habiendo solicitado las partes la presentación de conclusiones escritas, se evacuó traslado para cumplimentar tal trámite, quedando los autos pendientes de señalamiento de día para Votación y Fallo, para cuando por orden de declaración de conclusos correspondiese, habiéndose señalado el día 13 de septiembre de 2018 para votación y fallo, lo que se efectuó.

En la tramitación del recurso se han observado las prescripciones legales, siendo Ponente la Ilma. Sra. D^a. Concepción García Vicario, Presidenta de la Sala y Sección, quien expresa el parecer del Tribunal.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS**Primero. Resolución recurrida.**

Constituye el objeto del presente recurso jurisdiccional la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León, Sala de Burgos, de 29 de mayo de 2017, desestimando la reclamación económico-administrativa N^o 9/144/2014 formulada por la recurrente contra la Resolución del Jefe de la Dependencia de Gestión Tributaria de la AEAT de Burgos de 23 de diciembre de 2013 desestimatoria del recurso de reposición interpuesto contra liquidación practicada en concepto de Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2008, de la que resulta un importe a ingresar de 93.717,15 €, de los que 78.053,08 € corresponden a cuota y 15.664,07 € a intereses de demora.

La resolución recurrida desestima la reclamación por considerar que la mercantil no ha acreditado el carácter de "nuevo" de los elementos de inmovilizado material de la sociedad, en concreto al no haber acreditado con relación a la nave donde desarrolla su actividad - nave N^o 8 del Complejo Industrial "Antilla"- que cumple los requisitos exigidos en el artículo 109 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2014, de 5 de marzo, para el disfrute en el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2008, del beneficio fiscal de libertad de amortización correspondiente a empresas de reducida dimensión.

Segundo. Posiciones de las partes.

La recurrente, compartiendo la exigencia de que para que proceda la aplicación de dicho beneficio fiscal es necesario que el elemento del inmovilizado sea un elemento nuevo, y atendidas las reglas que rigen la carga de la prueba a tenor del art. 105 de la LGT, sostiene que esa parte ha acreditado debidamente que la nave que adquirió a ÑAÑO S.A. es un elemento nuevo del inmovilizado, pues el origen del mismo procede de una división en propiedad horizontal de un complejo de naves sobre el que se llevó a cabo en 2005 y 2006 una rehabilitación integral con ampliación de obra nueva, lo que supuso una transformación sustancial de los elementos que estaban edificados con anterioridad en el solar.

Alega que a esa conclusión se llegó en el Informe Pericial sobre la Nave número 8 situada en el Complejo Industrial "Antilla" en la C/ La Ribera 17-19 de Burgos", de fecha 17 de enero de 2018, redactado a instancia de esa parte por el Arquitecto D. Isidoro, y que fue convenientemente aclarado por el citado Técnico ante el Tribunal, habiéndose emitido dicho Informe tras constatar con detenimiento una comparativa entre la situación original de las edificaciones existentes previas a la ejecución de los trabajos llevados a cabo y el estado actual del complejo resultante tras las obras ejecutadas y la división en naves independientes resultantes, que se plasmó después en la escritura pública de división en propiedad horizontal realizada sobre las construcciones rehabilitadas y ampliadas, dando origen, entre otras, a la nave N^o 8 objeto de esta litis; nave con referencia catastral 7291002VM4879S0007YU de 1.284 m² que constituye una obra de nueva edificación porque es el resultado de la ejecución de obras de reforma, rehabilitación y ampliación, como se deduce de la prueba practicada en autos, y tan es así, que la propia Administración Tributaria archivó el expediente sancionador incoado de modo paralelo, por considerar que la recurrente había actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma.

Tales pretensiones son rebatidas puntual y detalladamente de contrario por la representación procesal de la Administración demandada, interesando la desestimación del recurso, alegando que la interpretación del término jurídico "elementos nuevos del inmovilizado material" exige que dicho bien haya sido utilizado o puesto en

funcionamiento por primera vez, no pudiéndose calificar como tal un elemento del inmovilizado que ya ha sido utilizado o puesto en funcionamiento con anterioridad, a pesar de que se hayan efectuado obras de reparación, conservación, renovación, ampliación y mejora del inmovilizado material, y todo ello con independencia de la calificación de las obras efectuada por un Técnico de la construcción, cuestionando las conclusiones obtenidas en el informe del perito Sr. Isidoro, por cuanto la citada nave no constituye un "elemento nuevo" en los términos expuestos y por tanto no tiene derecho a la amortización libre aplicada.

Tercero. *Hechos de los que trae causa la resolución impugnada.*

A los efectos de resolver el presente recurso deben de destacarse los siguientes hechos que resultan del propio expediente de gestión que ha sido remitido.

1. Mediante escritura pública de compraventa otorgada el 7 de octubre de 2008, la mercantil Ñaño S.A. transmitió a la mercantil Montajes Odra S.L. el siguiente inmueble:

"Finca sita en el casco urbano de Burgos.

Conjunto de naves edificadas ubicado en la calle La Ribera s/n del Polígono Industrial Gamonal-Villayuda.

Urbana. Número siete. Nave industrial identificada como "Nave 8", situada en el lindero Oeste de la finca, detrás de la "Nave 6". Diáfana en su interior. De una sola planta, tiene una superficie construida de mil doscientos ochenta y tres metros cuadrados. Linda: Norte, en línea de 31,80 , con "Nave 6" y calle interior; Este, en línea de 39,90 ni, con "Nave 9"; y Oeste, en línea de 39,90 m., con calle interior.

Cuota. 11,99%

Inscripción. Inscrita en el Registro de la Propiedad número 3 de Burgos, al tomo NUM000, libro NUM001, folio NUM002, finca número NUM003.

Título. La mencionada escritura de Ampliación de Obra Nueva Concluida, Modificación de Finca Registral y División Horizontal otorgada con fecha 24 de octubre de 2007 ante el Notario de Burgos, D. José-María Gómez-Oliveros Sánchez de Rivera, bajo el número 5.903 de su Protocolo.

Año de construcción 2007".

2. Según se desprende del mencionado título - en virtud del cual la mercantil Ñaño S.A acreditaba ser la propietaria del inmueble referido - se hizo una ampliación de la obra nueva existente sobre la finca descrita, consistente en la construcción de una nueva nave industrial, de una sola planta, con una extensión superficial de 756 m2 diáfana en su interior, por un valor de 56.561,83 €.

Con la ampliación de esa obra nueva llevada a cabo y tras la transformación, a través de la rehabilitación de las edificaciones existentes, se procedió a dividir las mismas mediante su constitución en régimen de Propiedad Horizontal dando lugar a 10 naves y elementos constructivos susceptibles de aprovechamiento independiente, entre los que figura la nave allí descrita al número "7", denominada "Nave industrial identificada como Nave 8" que fue la adquirida por la aquí recurrente y anteriormente referenciada.

3. Con fecha 13-2-2013 la Administración Tributaria requirió a la actora para que en relación con el Impuesto sobre Sociedades de 2008 aportase la documentación precisa que permitiese acreditar el importe consignado en la casilla 312 "Disminuciones. Empresas reducida dimensión: libertad amortización.

Presentada la documentación oportuna, se practicó propuesta de liquidación por un importe a ingresar de 78.053,08 €, procediendo a dejar a cero la casilla 312, por no cumplir los requisitos previstos en el art 109 del RD Legislativo 4/2004 , al ser necesario que la inversión se materialice en "elementos nuevos" del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, lo que no acontece en el presente caso.

Efectuadas oportunas alegaciones y aportada nueva documentación justificativa, no fueron atendidas por la Administración, practicándose liquidación provisional el 1 de agosto de 2013 con un resultado a ingresar de 78.053,08 € de principal, más 15.664,44 € de intereses de demora.

4. Disconforme con tal resolución, interpuso recurso de reposición que fue desestimado mediante resolución del Jefe de la Dependencia de Gestión Tributaria de 23 de diciembre de 2013, formulándose seguidamente reclamación económico-administrativa Nº 9/144/2014 que fue desestimada por resolución del TEAR de 29 de mayo de 2017, constituyendo la misma el objeto del presente recurso jurisdiccional.

5. Como consecuencia de tales actuaciones, se dictó Acuerdo de Iniciación y Comunicación del Trámite de Audiencia de Expediente Sancionador de fecha 1 de agosto de 2013; expediente sancionador que concluyó mediante Resolución de fecha 23 de diciembre de 2013, sin imposición de sanción, una vez analizada la documentación presentada por la recurrente, por considerar que no ha lugar a responsabilidad por infracción tributaria cuando se ha puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, habiendo actuado la actora amparándose en una interpretación razonable de la norma.

Cuarto. *Sobre el beneficio fiscal de la libertad de amortización para las empresas de reducida dimensión.*

Conforme a lo preceptuado en el art. 109.1 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, en la redacción aplicable al ejercicio que aquí nos ocupa:

1. Los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, puestos a disposición del sujeto pasivo en el período impositivo en el que se cumplan las condiciones del artículo anterior, podrán ser amortizados libremente siempre que, durante los veinticuatro meses siguientes a la fecha del inicio del período impositivo en que los bienes adquiridos entren en funcionamiento, la plantilla media total de la empresa se incremente respecto de la plantilla media de los doce meses anteriores, y dicho incremento se mantenga durante un período adicional de otros veinticuatro meses.

La cuantía de la inversión que podrá beneficiarse del régimen de libertad de amortización será la que resulte de multiplicar la cifra de 120.000 euros por el referido incremento calculado con dos decimales.

Para el cálculo de la plantilla media total de la empresa y de su incremento se tomarán las personas empleadas, en los términos que disponga la legislación laboral, teniendo en cuenta la jornada contratada en relación a la jornada completa.

La libertad de amortización será aplicable desde la entrada en funcionamiento de los elementos que puedan acogerse a ella.(...)

En el presente caso, no se cuestiona el cumplimiento por parte de la mercantil actora tanto los requisitos exigidos en el artículo 108 para calificar a la empresa de reducida dimensión, como los del artículo 109 en materia de creación y mantenimiento de empleo, por lo que la cuestión controvertida se centra exclusivamente en determinar si la nave adquirida el 7 de octubre de 2008, en la que realiza su actividad y forma parte del inmovilizado material, puede calificarse o no como "nueva", como exige el artículo 109 del TRLIS para aplicar el incentivo fiscal de la libertad de amortización con creación de empleo.

Ciertamente el TRLIS no contiene una definición del concepto de elementos nuevos, si bien parece que hay conformidad de las partes en considerar que debe entenderse un elemento como nuevo cuando sea utilizado o puesto en condiciones de funcionamiento por primera vez, como apunta la Consulta de la DGT nº V1745/2016, de 20 de abril, resultando relevante recordar que como matiza la Consulta nº V2357/2008, de 11 de diciembre, a efectos de la aplicación del régimen de libertad de amortización no sólo es necesario que el consultante haya utilizado por primera vez los locales adquiridos, sino también, que el inmueble originario no haya sido utilizado ni por el consultante ni ninguna otra entidad, requisito que representa cuestiones de hecho que deberán ser probadas por la entidad consultante ante los órganos de comprobación administrativa en los términos establecidos en el artículo 105 y 106 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Llegados a este punto, ha de señalarse que en aplicación del artículo 105 de la LGT corresponde a la recurrente probar el hecho en el que cabe fundar el derecho que quiere le sea reconocido, esto es, en el presente caso corresponde a la actora probar que la nave adquirida en 2008 constituye un elemento nuevo del inmovilizado

material, a efectos de la aplicación del incentivo fiscal de la libertad de amortización regulado en el art. 109 del TRLIS.

Y así lo ha reconocido reiteradamente el Tribunal Supremo, entre otras, en Sentencia de 9 de abril de 2015 (RCU 2446/13) donde nos recuerda que "...la doctrina más reciente de esta Sala (Cfr. SSTs de 11 de octubre y 8 de noviembre de 2004 y 5 de febrero de 2007) ha señalado que, en relación con la carga de la prueba en el Derecho tributario, se han sostenido dos criterios. Uno de ellos es el que propugna el principio inquisitivo, de manera que pesa sobre la Administración la función de acreditar toda la verdad material, incluso aquello que resulte favorable para el obligado tributario. Esta concepción parte de que la Administración, en su labor de aplicar el sistema tributario, no actúa en defensa de un interés propio, sino del general. Y éste no es otro que el conseguir la efectiva realización del deber de contribuir establecido en el artículo 31 de la Constitución . No puede afirmarse con propiedad que existan hechos que favorezcan a la Administración, sino que ésta debe conseguir la efectividad de los principios constitucionales acreditando tanto la realización del hecho imponible como los presupuestos de hecho de eventuales beneficios fiscales. Sin embargo, en nuestro Derecho ha regido y rige la otra concepción que puede denominarse clásica regida por el principio dispositivo y plasmada en el artículo 114 de la LGT/1963 (también en el artículo 105.1 LGT/2003), según la cual cada parte tiene la carga de probar aquellas circunstancias que le favorecen; esto es, la Administración la realización del hecho imponible y de los elementos de cuantificación de la obligación, y el obligado tributario las circunstancias determinantes de los supuestos de no sujeción, exenciones y bonificaciones o beneficios fiscales. Si bien es verdad que nuestra jurisprudencia ha matizado, en ciertas situaciones, el rigor del principio establecido en el mencionado artículo 114 LGT/1963 , desplazando la carga de la prueba hacia la Administración por disponer de los medios necesarios que no están al alcance de los sujetos pasivos (Cfr. SSTs de 25 de septiembre de 1992 y 14 de diciembre de 1999)."

Veamos entonces si la parte demandante ha acreditado cumplidamente que la nave referida puede calificarse como "nueva" en los términos y con los efectos precedentemente expuestos.

Quinto. *Sobre la valoración conjunta de la prueba practicada en orden a determinar el carácter de "elemento nuevo del inmovilizado material".*

Partiendo de tales premisas y tras valorar conjuntamente la totalidad del material probatorio obrante en autos con arreglo a las reglas de la sana crítica, y en especial atendiendo a las consideraciones vertidas en el Informe pericial elaborado por el Arquitecto D. Isidoro, que fue aportado con la demanda y que ha sido debidamente ratificado y aclarado a presencia judicial, tras ser sometido a oportuna contradicción, entendemos que ha quedado debidamente acreditado que la nave adquirida constituye un elemento nuevo del inmovilizado material, al haberse probado que efectivamente ha existido una transformación no solo jurídica de los inmuebles previos, sino una transformación material que justifica que el inmueble puede ser considerado como nuevo, al no haber sido utilizado por ninguna otra entidad, a los efectos de lo prevenido en el art. 109 del TRLIS, y ello en base a las siguientes consideraciones:

1. La mercantil ÑAÑO S.A. era dueña de un complejo de naves que constituían la parcela catastral 7291004VM4879D0002LW (actualmente inexistente) y 7291002VM4879S0001MQ, con una superficie de 16.937,04m² de los cuales 9.718,97m² se encontraban ocupados por diversas construcciones industriales y 7.318,07m² correspondían a accesos, viales, etc...

Esas construcciones industriales conformaban un complejo de naves constructivamente compuesto por diversas edificaciones, descritas pormenorizadamente en el informe pericial de la siguiente manera:

1. Un conjunto de edificaciones industriales de 4.917,80m²
2. Una nave diáfana de 1.154,47 m²
3. Dos naves contiguas de 641,87 m² cada una, y
4. Una nave de un cuerpo (sic) de 2.263,75 m².

2. El 28 de abril de 2005 la mercantil ÑAÑO solicitó licencia urbanística - que fue concedida el 13-12-2005- para la realización de una obra nueva en lo que constituían las antiguas instalaciones de ARAGUSA S.A. (Complejo de Naves Antilla) consistente en la ampliación de dicho complejo mediante la construcción de una nueva nave logística.

Las obras consistieron en la ampliación de las naves, afectando- al tratarse de una construcción de nueva planta- a la cimentación, estructura, cerramientos e instalaciones del complejo de naves existentes, tal y como se detalla en el referido informe. Finalmente mediante resolución del Gerente Municipal de Urbanismo de 6 de septiembre de 2006, se concedió licencia de primera utilización por las obras descritas.

3. En tanto se realizaban esos trabajos de ampliación del complejo industrial, la mercantil ÑAÑO solicitó licencia urbanística para la reforma de la nave para oficinas, despachos, zonas de almacenes y uso industrial en la C/ La Ribera s/n del Polígono Industrial de Gamonal-Villayuda de Burgos, adjuntando proyecto de reforma del Complejo industrial redactado por el Arquitecto Técnico Don Emiliano.

Dicha reforma, en principio, tenía por finalidad acondicionar las oficinas y despachos, así como las zonas dedicadas a almacenaje y uso industrial, al objeto de eliminar los revestimientos existentes deteriorados u obsoletos, acondicionar zonas para baños y comedor para personal, y realizar los cambios necesarios en las instalaciones y mejorar el aspecto exterior y el confort de ese complejo industrial, estableciendo nuevas divisiones que marcaban distintas zonas dentro de la nave, con sus correspondientes zonas de usos terciarios asociadas, siendo el presupuesto de la intervención, según la valoración obrante en el proyecto técnico, de 620.757,73 IVA incluido.

Mediante Resolución de 1 de junio de 2005 se concedió licencia de obras para reforma de la nave, habiéndose ejecutado las obras durante los meses de junio a diciembre de 2006, procediéndose a una rehabilitación integral del complejo industrial, afectando a los cerramientos exteriores e interiores, a las cubiertas y a las redes de saneamiento exteriores, tal y como se consigna en el informe pericial, aportando reportaje fotográfico y documentación adjunta al mismo. Posteriormente, por Resolución del Gerente Municipal de Urbanismo de 23 de mayo de 2017, se concedió licencia de primera utilización para dichas obras.

4. Concluidos los trabajos de ampliación y modificación descritos, con fecha 24 de octubre de 2007 se otorgó escritura pública de ampliación de obra nueva concluida y modificación de finca registral y modificación de división horizontal, en la que tras exponer el complejo de naves inicialmente existentes (las detalladas en el punto 1 del presente FJ) se procedió a modificar la descripción registral de la finca, alterando sustancialmente las características de la misma, al producirse dos modificaciones: la incorporación como parte ampliada del complejo de la nave nueva de 756 m2 construida en 2006 y la incorporación de una entreplanta existente en ese momento en la nave expuesta como número 1 del complejo formada por 457,56 m2.

De esta forma, en la nueva descripción incluida en la escritura, se define el complejo como un solar de 16.937,04 m2 de suelo (equivalente al anterior al no haberse producido modificaciones en este sentido), en el cual se albergan un conjunto de construcciones de 10.833,32 m2 (frente a los 9.718,97m2 anteriores) y 6.562,07m2 de suelo destinado a viales (frente a los 7.318,07m2 anteriores).

Una vez modificadas las condiciones físicas del complejo de naves en cuanto a su superficie, volumen, número de plantas y linderos, en la misma escritura y fruto del mismo acto, se procedió a la división en régimen de propiedad horizontal de todo el Complejo, produciéndose por tanto de facto una agrupación y posterior separación física de todas las naves, para la creación de 10 nuevas naves o locales susceptibles de aprovechamiento separado e independiente, que se concretan en:

1. Número 1. Nave industrial de 3.019,75 m2
2. Número 2. Nave industrial 182,00 m2
3. Número 3. Nave industrial 2.404,96
4. Número 4. Nave industrial de 960,70 m2
5. Número 5. Nave industrial de 596,53m2
6. Número 6. Nave industrial de 645,00 m2
7. Número 7. Nave industrial de 1.283,74m2
8. Número 8. Nave industrial de 774,10 m2
9. Número 9. Local de oficinas de 159,27 m2
10. Número 10. Local destinado a aula de formación y cafetería restaurante de 369,20 m2

A cada una de las nuevas fincas se le otorgó una cuota de participación, y tras haberse practicado la ampliación de la obra nueva y la división en propiedad horizontal antedicha, se procedió a asignar nuevas referencias catastrales en el Catastro, entre ellas, a la nave descrita al número "7", denominada "Nave industrial identificada como Nave 8" que fue la adquirida en octubre de 2008 por la recurrente, asignándole la referencia catastral 7291002VM487950007YU.

5. Aunque es cierto que la Consulta de la DGT nº 2357/2008 invocada por la Administración demandada ha señalado que la autonomía jurídica que proporcionan la constitución del régimen de propiedad horizontal y la inscripción registral separada de los distintos elementos privativos no es suficiente por sí sola, para afirmar que las fincas registrales actuales son un activo nuevo, también lo es que admite tal consideración de "nuevo" cuando la transformación jurídica experimentada por el local original haya venido acompañada de una transformación material, pues lo relevante es que los nuevos elementos patrimoniales, respondan a la realidad material del inmueble al que se refiere, lo que acontece en el presente caso.

En efecto, como afirmó en diversas ocasiones el perito en fase de aclaraciones, en el presente caso ha habido una transformación material de las naves, al punto que se ha completado un proceso de rehabilitación y reestructuración integral que transformó completamente su configuración tanto arquitectónica como constructiva. En este sentido, aclaró que aunque la intervención inicialmente recibió la consideración de "reforma" a efectos de tramitación administrativa, dado que el contenido del proyecto inicialmente no pretendía intervenir en la estructura de las construcciones, sin embargo, tal y como se desprende de la documentación fotográfica aportada y la visita de inspección in situ al establecimiento por parte del perito, realmente se ha procedido a la intervención en la estructura de las cubiertas de la nave, así como en los cerramientos del complejo industrial, lo que a juicio del perito lleva a la consideración de que las obras realizadas alcanzan la consideración de rehabilitación y reestructuración, tal y como las define el artículo 26 del PGOU de Burgos, aprobado definitivamente el 28 de marzo de 2014, atendida la clasificación de los tipos de obra de edificación a tenor del art. 26.1.d) y e) y la clasificación de obras de nueva edificación a tenor del apartado 3.a) del citado art. 26 que considera como obras de nueva edificación las obras de reconstrucción, entendiéndose como tales las destinadas a la reposición parcial o total de un edificio preexistente en el mismo solar, reproduciendo en el nuevo las mismas características morfológicas del desaparecido.

Asiste la razón al Abogado del Estado cuando alega que en principio no podemos estar a las determinaciones del PGOU de 2014, sino a las vigentes en el momento de efectuarse las obras en el año 2006, remitiéndose así a las previsiones al PGOU de 1999, más de tal circunstancia no cabe colegir las consecuencias que esa parte demandada anuda, pues es preciso distinguir entre la clasificación de "tipos de obra" de edificación, de la clasificación relativa a las obras que merecen la calificación de "nueva edificación" debiendo significarse que dentro de éstas últimas están las "obras de reconstrucción" que refiere el perito y que merecen idéntica consideración tanto en el PGOU de 1999 como en el de 2014.

A mayor abundamiento no podemos obviar que como puso de manifiesto el citado perito en fase de aclaración, las obras realmente llevadas a cabo excedieron con mucho lo que se puede considerar como mera obra de reforma, pudiendo calificarse la misma como de reconstrucción, debiendo significarse que se modificó e intervino en la estructura de las cubiertas de las naves, llevándose a cabo una rehabilitación integral de la misma, así como en los cerramientos del complejo industrial para adecuarlos a la normativa constructiva vigente en 2006, aunque no se quitasen todos los revestimientos, habiendo puntualizado el perito que es perfectamente compatible que en una misma actuación o intervención pueda calificarse una parte como reforma y otra como rehabilitación, debiendo pues constatarse la realidad y alcance de la obra realizada, debiendo calificarse la intervención como un acto unitario y global del inmueble.

Y aunque ciertamente el proyecto de reforma no contemplaba la intervención en la estructura, materialmente sí se llevó a cabo tal intervención, como se desprende de las fotografías aportadas que reflejan que en realidad la cubierta fue desmontada y sustituida, lo que evidencia que las obras excedieron de una mera intervención puntual constitutiva de una reforma, y todo ello sin perjuicio que hubiese sido necesario una ampliación o modificación del proyecto presentado al Ayuntamiento, con el fin de adecuar el mismo a la realidad de la intervención llevada a efecto; cuestión ésta que excede del objeto del presente recurso jurisdiccional, al igual que el hecho de que el Técnico del Ayuntamiento no hubiese opuesto objeción alguna a las obras realizadas.

Téngase en cuenta que como manifestó el perito en fase de aclaraciones, para que una obra tenga la consideración de rehabilitación, no es preciso reformar todos y cada uno de los elementos que la conforman, pues es factible que aunque no haya que intervenir en toda la edificación, sin embargo, las obras lo sean de rehabilitación por afectar a la estructura del inmueble, y así, aunque en el proyecto se preveían reformas puntuales, lo cierto es que las realizadas excedieron de tal carácter, y todo ello con independencia de que ulteriormente se concediese licencia de primera utilización y no de primera ocupación, como apunta el Abogado del Estado, pues obvia dicha representación procesal que el Ayuntamiento otorgó licencia de primera utilización no sólo con ocasión de las obras de reforma proyectadas, sino también con ocasión de la construcción de la nueva nave de 756 m², por lo que las alegaciones vertidas con relación a tales extremos, necesariamente han de decaer.

6. No obsta, a lo hasta ahora expuesto, que la nave adquirida por la actora no se corresponda con la nave de nueva construcción de 756 m² ya referida, y decimos esto porque no se puede obviar que se ha modificado la superficie construida del total del complejo de naves, ya que el inmueble inicial (antiguas naves Aragusa) tenía una superficie construida total de 9.718,97m² y el nuevo inmueble tiene una superficie de 10.364,97m², al incorporarse la ampliación ejecutada durante el año 2006 y una entreplanta en una de las naves que inicialmente no estaba definida. Y fruto de esta ampliación se han modificado por tanto los volúmenes construidos, los linderos que definen el complejo de naves, sus condiciones urbanísticas, etc... hasta el punto que el complejo industrial formado originalmente por 5 naves desaparece como tal modificándose las divisiones interiores de estas naves, sustituyéndose por un nuevo complejo formado por un único cuerpo construido totalmente inédito, el cual fruto de la división horizontal planteada se subdivide a su vez en 10 elementos correspondientes a 8 naves más 2 locales auxiliares con unas características físicas en cuanto a su superficie, volumen, linderos etc... totalmente diferente a las originales, lo que no hace sino evidenciar la redistribución y reconstrucción materialmente llevada a cabo, y así se desprende de la tabla comparativa inserta en el informe pericial, la cual permite apreciar que todos los elementos privativos nuevos creados fruto de la nueva división horizontal constituida no tienen ninguna correspondencia ni en cuanto a número ni en cuanto a superficie-tamaño de cada uno de ellos con los originales que conformaban el complejo, por lo que a todos los efectos, junto con el hecho de tratarse de una edificación totalmente o parcialmente reconstruida en sus aspectos estructurales, de envolvente térmica, instalaciones, etc..., son consideraciones todas ellas que llevan al perito a concluir que estamos ante una nueva edificación surgida de la agrupación física de antiguas construcciones con una nueva posterior separación física dentro del Complejo industrial .

7. Sin perjuicio de lo ya expuesto, hemos de significar que en cualquier caso las obras merecerían igualmente la consideración de rehabilitación integral si nos atenemos a la segunda calificación que apunta el Abogado de Estado, esto es, obras por un importe superior al 75 % de la cantidad que supondría realizar esa misma obra de nueva planta y gracias a las mismas el inmueble ha alcanzado unas condiciones equivalentes a su primer estado de vida en uso, función y condiciones de construcción.

Y decimos esto, porque como precisó el perito en fase de aclaraciones, teniendo en cuenta las valoraciones contenidas en los respectivos proyectos técnicos de reforma y de ampliación de obra nueva, el costo de las obras de "reforma" que se planeaban ejecutar ascendieron a 620.757,73 € (pág. 97 del informe pericial) para actuar sobre 9.619,97 m² que medían las antiguas naves Aragusa (pág. 20 del informe pericial), lo que nos da un precio de 64,52 €/m².

Por otro lado, el presupuesto de construcción de la obra de ampliación del complejo de naves de 756 m², según aparece en su proyecto fue de 56.561,83 € (pág. 52 del informe pericial), de lo que resulta un precio de 74,82 €/m² de obra de nueva planta y de 64,52 €/m² que es el costo de rehabilitación del complejo de naves, lo que supone el 86,23% del precio de construcción de la obra nueva, rebasándose así porcentaje del 75% antedicho, lo que unido a que las obras llevadas a cabo supusieron una intervención profunda en los términos precedentes expuestos, precisó será concluir que en el presente caso, a diferencia del examinado por la DGT en la Consulta reseñada, la realidad material del inmueble evidencia que la transformación jurídica experimentada en el complejo industrial ha venido acompañada de una transformación material de tal entidad, que nos permite concluir que la nave adquirida por la actora a Ñaño en octubre de 2008 y que no fue utilizada por dicha mercantil ni por ninguna entidad, merece la consideración de activo separado o independiente, y por ende estamos ante un elemento nuevo del inmovilizado material a los efectos de lo establecido en el artículo 109 del TRLIS, para que dicha inversión puede gozar del beneficio fiscal de la libertad de amortización regulada en el mismo, y todo ello con independencia de la mención contenida en la escritura de compraventa a la renuncia a la exención del pago del IVA, pues ninguna virtualidad o relevancia fiscal tuvo la misma, en la medida que la mercantil actora abonó el IVA, por lo que desde esta perspectiva, procedente será estimar el recurso interpuesto y anular las resoluciones impugnadas por no ser conformes a derecho, en los términos razonados en la presente resolución.

Sexto. Costas.

De conformidad con lo establecido en el artículo 139 de la LJCA, pese a estimarse en lo sustancial el recurso, no procede hacer pronunciamiento alguno respecto de las costas procesales originadas en el mismo, por tratarse de una cuestión que presentaba serias "dudas de hecho" habiendo sido precisa la tramitación del presente recurso jurisdiccional y la práctica de la prueba llevada a efecto en periodo probatorio para poder despejar las mismas.

VISTOS los artículos citados y demás de pertinente y general aplicación la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, con sede en Burgos, ha dictado el siguiente:

FALLO

Estimar el recurso contencioso-administrativo Nº 125/2017 interpuesto por la mercantil Grúas y Montajes Odra S.L.U. representada por la Procuradora Doña Victoria Llorente Celorrio y defendida por el Letrado D. Ciro de la Peña Gutiérrez, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León, Sala de Burgos, de 29 de mayo de 2017, desestimando la reclamación económico-administrativa Nº 9/144/2014 reseñada en el encabezamiento de esta sentencia; resolución que se anula y deja sin efecto por no ser conforme a derecho, anulándose en consecuencia la liquidación practicada en concepto de Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2008 por un importe total de 93.717,15 €; y todo ello sin hacer especial imposición de costas, de conformidad con lo razonado en la presente resolución.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo y/o ante la Sección de Casación de la Sala de lo Contencioso-Administrativo con sede en el Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, de conformidad con lo previsto en el art. 86.1 y 3 de la LJCA y siempre y cuando el recurso, como señala el art. 88.2 y 3 de dicha Ley, presente interés casacional objetivo para la formación de Jurisprudencia; mencionado recurso de casación se preparará ante esta Sala en el plazo de los treinta días siguientes a la notificación de esta sentencia y en la forma señalada en el art. 89.2 de la LJCA.

Una vez firme esta sentencia, devuélvase el expediente administrativo al Órgano de procedencia con certificación de esta resolución para su conocimiento y ejecución.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

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.