

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ079622

### AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 30 de julio de 2020

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 263/2017

#### SUMARIO:

**Procedimiento de gestión tributaria. Comprobación limitada. IS. Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios.** *Preclusión del derecho a comprobar por haberse hecho previamente en un procedimiento de comprobación limitada.* La Administración argumenta que en la comprobación limitada se limitó “a comprobar la coherencia de los datos aportados con los consignados en la declaración”. Sin embargo, se aportaron a solicitud de la Administración las escrituras de la transmisión y de compra de los bienes objeto de reinversión. Para que la Administración pueda dictar una nueva liquidación sobre materias ya comprobadas de forma limitada se deberán expresar los nuevos elementos o circunstancias tenidas en cuenta en la nueva comprobación [Vid., STS de 19 de julio de 2017, recurso n.º 1634/2016, (NFJ067433)]. En el acuerdo de liquidación de la Inspección no se analizaron la concurrencia de nuevos hechos. No es de recibo que la Administración ignore lo que hace. El TEAC sostuvo que corresponde a la entidad acreditar los hechos de los que derive la imposibilidad de realizar una nueva regularización. Sin embargo, la solución correcta es la contraria. Lo importante es saber si la Administración pudo verificar la corrección de lo comprobado. El hecho de que no pudiera examinarse la contabilidad, sin razonar que alcance tuvo dicha imposibilidad, no cumple la carga de justificación que pesa sobre la Administración. Se estima el recurso. *Transmisión del bien reinvertido.* La transmisión del bien y la inmediata reinversión no da pie a exigir intereses de demora desde la primera reinversión a la materialización de la nueva inversión. La norma prevé la exigencia de intereses en los casos de incumplimiento no en el caso de transmisión seguida de reinversión.

#### PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), art. 140.

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 41, 42 y 137.

#### PONENTE:

*Don Manuel Fernández-Lomana García.*

## AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000263 /2017

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 01802/2017

Demandante: PAOSAR SL

Procurador: D. RODRIGO PASCUAL PEÑA

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA

**SENTENCIA**

Ilmo. Sr. Presidente:

D. MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN  
D<sup>a</sup>. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA  
D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA

Madrid, a treinta de julio de dos mil veinte.

Ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, se ha tramitado el recurso nº 263/2017, seguido a instancia de PAOSAR SL, que comparecen representadas por el Procurador D. Rodrigo Pascual Peña y asistido por Letrado D. Raúl Francisco Garrido, contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 12 de enero de 2017 (RG 2539/13 y 4935/16); siendo la Administración representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado. La cuantía ha sido fijada en 3.894.421,73 €

**ANTECEDENTES DE HECHO****Primero.**

Con fecha 28 de marzo de 2017, tuvo entrada escrito interponiendo recurso contencioso-administrativo

**Segundo.**

Tras varios trámites se formalizó demanda el 23 de marzo de 2018. Presentado la Abogacía del Estado escrito de contestación el 30 de abril de 2018.

**Tercero.**

Se recibió el juicio a prueba. Se presentaron conclusiones los días 21 de septiembre y 15 de octubre de 2018. Procediéndose a señalar para votación y fallo el día 16 de julio de 2020.

Siendo Magistrado Ponente el Ilmo. Sr. D. MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA, quien expresa el parecer de la Sala. Siendo Magistrado Ponente el Ilmo. Sr. D. MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA, quien expresa el parecer de la Sala.

**FUNDAMENTOS DE DERECHO****Primero. Sobre la Resolución recurrida.**

Se interpone recurso contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 12 de enero de 2017 (RG 2539/13 y 4935/16), que desestima el recurso interpuesto contra los Acuerdos en materia de IS ejercicio 2007 y sanción.

Son motivos de impugnación los siguientes:

1.- Nulidad de los Acuerdos de liquidación y sanción por infracción del art 140 LGT. Preclusión del derecho de la Administración a comprobar la deducción por reinversión por haberse comprobado previamente por la propia Agencia Tributaria -p. 13 a 19-.

2.- Ad cautelam. Nulidad de la Resolución del TEAC y de los Acuerdos de liquidación y sanción. Infracción del art 140 de la LGT al no motivar el Acuerdo de liquidación los hechos nuevos o circunstancias valorados por la Inspección -p. 19 a 21-.

3.- Nulidad de la liquidación en cuanto a la posibilidad de acoger la renta derivada de la venta de los títulos de RECOLETOS GRUPO DE COMUNICACIÓN SL y CARTERA FACTORIA SL a la deducción por reinversión de 2007 -p. 19 a 52-.

4.- Aptitud de la reinversión efectuada en FURELOS INVESTMENTS SA SCR para generar la deducción prevista en el art 42 de la LIS -p. 52 a 56-.

5.- Nulidad de la liquidación en cuanto al ajuste de 410.854,80 € más intereses de demora respecto de la deducción aplicada en 2005 por incumplimiento del plazo de mantenimiento -p. 56 a 59-.

6.- Nulidad del Acuerdo sancionador. Inexistencia del elemento objetivo del tipo infractor -p. 60-.

7.- Ad cautelam. Nulidad de la sanción impuesta por inexistencia del elemento subjetivo de la infracción tributaria (culpabilidad). La conducta del obligado estuvo, en todo caso, ampara por una interpretación razonable de la norma -p. 60 a 73-.

8.- Nulidad de la sanción impuesta por falta de acreditación del elemento subjetivo de culpabilidad. Inexistencia de ocultación -p. 73 a 81-.

9.- Incorrecta notificación del Acuerdo de inicio del procedimiento sancionador -p. 81 a 84-.

**Segundo.** *Sobre la nulidad de los Acuerdos de liquidación y sanción por infracción del art 140 LGT . Preclusión del derecho de la Administración a comprobar la deducción por reinversión por haberse comprobado previamente por la propia Agencia Tributaria. Y sobre la necesidad de motivar en el Acuerdo de liquidación los hechos o circunstancias nuevas tenidas en cuenta por la Inspección.*

La Sala, vista su íntima conexión y por razones de claridad expositiva, opta por examinar conjuntamente los dos primeros motivos.

A.- Sostiene la demandante que la Administración inició un procedimiento de comprobación limitada en relación con la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios aplicada por PAOSAR en el ejercicio 2007. Que finalizó mediante Acuerdo de la Administración indicando que no procedía realizar regularización alguna. En opinión de la recurrente el art 140 de la LGT impide a la Inspección regularizar la situación.

Añade, además, que en cualquier caso, la Administración tiene el deber de motivar que " hechos nuevos o circunstancias ..no pudieron ser valorados por Gestión tributaria".

El TEAC analiza el motivo en las pp. 14 a 19. Expone que el recurrente alegó el motivo por primera vez en vía económico-administrativa. No obstante, analiza el motivo y entiende que la documentación aportada no acredita lo alegado, pues no aporta " originales, ni documentos cotejados con el original". No obstante, sostiene que la comprobación solo tuvo carácter " formal" y lo que ha ocurrido es que con el procedimiento inspector " se llega más lejos".

Afirmando que en el caso presente, la Oficina gestora se limitó " a comprobar la coherencia de los datos aportados por la entidad con los consignados en la declaración, pero sin entrar a comprobar el cumplimiento de todos los requisitos para la aplicación de la deducción regulados en la norma, siendo la inspección la que, después, en la comprobación de estos aspectos examinaba la contabilidad y otros documentos que no se hallaban entre los aportados en el seno de la comprobación limitada...y siendo ella la que descubriría un hecho nuevo y de especial trascendencia en la comprobación de la deducción aplicada".

B.- Son hechos relevantes para resolver el motivo los siguientes:

Tras la prueba practicada, la AEAT nos ha remitido información de la que se desprende:

1.- Que la Administración se dirigió a la demandante, con relación al IS ejercicio 2007, requiriéndola para la:

"Aportación de documentación que, sin integrar la contabilidad mercantil, permita acreditar la procedencia y cuantificación de la deducción contemplada en el artículo 42 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aplicada en la autoliquidación. En particular, se solicita un documento que relacione las rentas obtenidas en la transmisión onerosa de los elementos patrimoniales contemplados en el mencionado artículo 42, detallando cada uno de dichos elementos, sus valores netos contables y precio o valor de transmisión (lo cual se acreditará con las correspondientes facturas y/o demás documentos justificativos), y reflejando en qué casilla de la autoliquidación figura incluida la renta resultante de cada transmisión.

En particular, se solicita la aportación de la siguiente documentación: Escritura de transmisión de los bienes que generan el beneficio extraordinario, Escritura de adquisición de los bienes transmitidos y Escritura de compra de los bienes que han sido objeto de reinversión".

2.- La demandante atendió al requerimiento y aportó: " Escritura venta "cartera factoría". Escritura de venta Recoletos Management SL. Reinversión: Escrituras de adquisición de Grupo Tressis y facturas de gastos. Adquisición 6% participaciones de Service Point Solutions (deposito Credit Suisse) 30% Participaciones Almagre Asesoramiento e inversiones Escrituras constitución y ampliación Furelos Investment 100%. Escritura adquisición participaciones de Inmoske Capital (5%)".

3.- La Administración dictó Resolución con el siguiente contenido: " El objeto de las actuaciones realizadas ha sido la subsanación, aclaración o justificación de las incidencias observadas en los datos declarados y que han sido detalladas cuando se especificó el alcance de este procedimiento".

No hay, por lo tanto, duda alguna de que los hechos afirmados por la recurrente son ciertos. Es más, nos parece que no es conforme a Derecho que el TEAC rechace el argumento de la recurrente poniendo en duda la veracidad de las copias aportadas que contenían actuaciones de la Administración razonando que no se aportan los originales, pues la Administración no puede rechazar la veracidad de los documentos en apariencia emitidos por ella misma sin, al menos, verificar su autenticidad, lo que puede realizar con facilidad.

C.- Establece el art. 140.1 de la LGT que: " 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 a las realizadas y especificadas en dicha resolución".

Interpretando el precepto, la STS de 22 de septiembre de 2014 (Rec. 4336/2012 ), afirma que Alto Tribunal que el art 140.1 LGT está " vedando a la Administración, si ha mediado resolución expresa aprobatoria de una liquidación provisional, efectuar una nueva regularización en relación con igual obligación tributaria, o elementos de la misma, e idéntico ámbito temporal, "salvo que se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución". Pues " haría padecer la seguridad jurídica proclamada por nuestra Constitución al más alto nivel (art 9.3 ) que, realizada una comprobación limitada de un determinado elemento de la obligación tributaria (v.gr.: la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios), pese a tener a su disposición todos los datos precisos (por haberlos suministrado el obligado o por contar ya con ellos), la Administración se concentre a su albur sólo en alguno de ellos, aprobando la oportuna liquidación provisional, para más adelante regularizar y liquidar de nuevo atendiendo al mismo elemento de la obligación tributaria, pero analizando datos a los que no atendió cuando debía, pese a poder hacerlo por disponer ya de ellos". La doctrina se reitera en la STS de 30 de octubre de 2014 (Rec. 2567 y 2568/2013 ).

No obstante, así se infiere de la propia sentencia, lo esencial será determinar si, atendidas las circunstancias del caso, se han descubierto en el procedimiento inspector hechos o circunstancias nuevas que resultan de actuaciones distintas - STS de 19 de octubre de 2017 (Rec. 1980/2016 )-. Pues partiendo de la misma doctrina, en atención a las circunstancias de cada caso, pueden obtenerse resultados diversos - STS de 18 de enero de 2017 (Rec. 388/2016 ) y 19 de julio de 2017 (Rec. 3205/2016 ). Por lo demás la doctrina se reitera en la STS de 15 de junio de 2017 (Rec. 3502/2015 ).

Ahora bien, es importante destacar que, según la STS de 19 de julio de 2017 (Rec. 1634/2016 ), " para que la Administración tributaria (en su conjunto, es decir, tanto los Órganos de Gestión tributaria, como la Inspección) pueda dictar una nueva liquidación sobre materias ya comprobadas previamente de forma limitada, se deberán expresar los nuevos elementos o circunstancias tenidos en cuenta en la nueva comprobación (sea ésta total o parcial). No habiéndose expresado estos nuevos hechos tenidos en cuenta, y dada la claridad de la norma en el sentido de que se precisa como requisito para la validez de una nueva liquidación la existencia y expresión de estos nuevos elementos de hecho tomados en consideración, su omisión provoca la invalidez de la liquidación practicada por la Inspección".

En suma, la regla general es que dictada una Resolución en el procedimiento de comprobación limitada que no encuentre motivo para regularizar un elemento de la obligación tributaria sólo puede la Administración efectuar una nueva regularización si motiva el descubrimiento de hechos o circunstancias nuevas que se deriven de actuaciones que la Administración no podía realizar en fase de gestión.

La Administración tiene pues la carga de motivar las razones por las que se aparta de la regla general que es la imposibilidad de " efectuar una nueva regularización en relación con el objeto comprobado", de no hacerlo, la liquidación no será válida y de hacerlo cabe que esta Sala controle la corrección de los argumentos dados por la Administración.

D.- Como hemos dicho, en el caso de autos, el Acuerdo de liquidación no analizó la posible concurrencia de hechos nuevos, si bien, ciertamente, la primera vez que se alegó este motivo por la recurrente fue en vía económico-administrativa. En nuestra opinión, la Administración, dado que es ella misma la que ha realizado las actuaciones de comprobación limitada, debería por si misma exponer las razones que justifican la liquidación, pues no es de recibo que la propia Administración Tributaria ignore lo que hace. Si expuso las razones el TEAC centrando la recurrente el debate en que el TEAC no hace explícitos los motivos por lo que pueda hablarse de " nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas a las realizadas".

Conviene tener presente que la expresión " actuaciones distintas a las realizadas" debe interpretarse en el sentido de que se trata de actuaciones que, por diversas razones, la Administración no pudo realizar en el procedimiento de comprobación limitada, pues como hemos dicho en nuestra SAN (2ª) de 24 de octubre de 2013 (Rec. 274/2010 ), debe exigirse a la Administración que compruebe, dentro de las posibilidades que ofrece el procedimiento de gestión, la corrección del elemento comprobado, pues no cabe considerar como hechos nuevos aquellos que " descubra la Administración porque en el segundo procedimiento se hubiera esforzado más o hubiera indagado con una mayor profundidad", pudiendo hacerlo en el primero. Lo que implica que la Administración tiene la carga de razonar los motivos por los que no pudo descubrir lo hechos que justifican la ulterior liquidación.

El TEAC en la p. 19, en el fondo, viene a sostener que es carga de la sociedad demandante acreditar hechos de los que derive la imposibilidad de realizar una nueva regularización. Así, llega a decir que " no se ha justificado en absoluto el incumplimiento por parte de la Inspección de lo dispuesto por el art 140 de la LGT ". Sin embargo, la Sala entiende que la solución correcta es la contraria, es decir, es la Administración la que tiene que justificar que pese a la existencia de una Resolución que entendió que no procedía la regularización concurren nuevos hechos " que resulten de actuaciones distintas de las realizadas" que justifiquen la nueva regularización. Sin que la Sala puede, de oficio, suplir la inactividad de la Administración o justificar la nueva regularización por motivos no aducidos por aquella, pues en tal caso quedaría comprometida su neutralidad.

Llegados a este punto lo que debemos ahora es analizar los motivos dados por el TEAC, pues si los mismos no fuesen suficientes, la consecuencia es que operaría la prohibición general y la liquidación no sería válida.

Pues bien, para rechazar el juego del art 140 de la LGT, el TEAC en las pp. 15 a 17 pone en duda la veracidad de la documentación aportada por la sociedad demandante. Ese motivo no puede ser compartido por la Sala desde por las razones expuestas, pero además y en todo caso, mediante la prueba practicada se ha probado la certeza de lo afirmado.

Razona, además el TEAC, que en el procedimiento de gestión se indicó que estuvo limitado a " una comprobación de carácter formal". Pues precisamente esta forma de proceder es la que resulta contraria a la doctrina del Alto Tribunal, pues de lo que se trata es de saber si la Administración, como hemos dicho, pudo verificar la corrección de la materia objeto de comprobación, sin que le sea lícito limitar o acotar el alcance de su comprobación. Y esta posibilidad debe presumirse salvo que la Administración justifique lo contrario.

Es cierto, que durante el procedimiento efectuado por la Oficina de Gestión no se pudo tener en cuenta la contabilidad, pero el TEAC no razona que alcance tiene dicha imposibilidad en relación con la regularización efectuada, simplemente señala que en el procedimiento de comprobación limitada no puede examinarse la contabilidad, lo que resulta claramente insuficiente. Razonar que no se pudo comprobar la contabilidad sin mayor explicación es un argumento de naturaleza formal que incumple la carga de justificación que pesa sobre la Administración.

Se razona que la recurrente en sus alegaciones sostiene que la venta que da lugar a la reinversión no fue la de RECOLETOS MANAGEMENT; sino la de RECOLETOS GRUPO DE COMUNICACIÓN. Pero esta alegación fue rechazada por la Inspección que entiende que procede la regularización por la "venta" de RECOLETOS MANAGEMENT.

Concluye por afirmar que, " en numerosas ocasiones.....la Oficina Gestora se limitaba, como en el caso presente, a comprobar la coherencia de los datos aportados por la entidad con los consignados en la declaración, pero sin entrar a comprobar el cumplimiento de todos los requisitos para la aplicación de la deducción regulados en la norma, siendo la inspección la que después, en la comprobación de otros aspectos, examinaba la contabilidad y otros documentos....siendo ella la que descubría el hecho nuevo". Pero esta forma de razonar, como hemos dicho, es contraria a la doctrina del Alto Tribunal y lo cierto es que el TEAC no motiva que el examen de la contabilidad haya sido determinante u otras razones concretas que permitan justificar la segunda regularización, sin que, como hemos dicho, la Sala pueda suplir esta falta de motivación. Por lo demás, la Abogacía del Estado reproduce los argumentos del TEAC.

El motivo se estima y afecta a la totalidad de la regularización por la reinversión efectuada en el ejercicio 2007 y supone la anulación de la liquidación y de la sanción a ella aparejada.

**Tercero.** *Sobre la nulidad de la liquidación en cuanto al ajuste de 410.854,80 € más intereses de demora respecto de la deducción aplicada en 2005 por incumplimiento del plazo de mantenimiento.*

A.- Este motivo no está afecto por la regularización de 2007, pues se refiere a la regularización de 2005. Como puede verse en la p. 2 del acta de disconformidad, se amplió el alcance de las actuaciones al ejercicio 2005 y sobre la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios realizada en dicho ejercicio.

En las pp. 27 y ss. de la Resolución del TEAC se describe el alcance de la regularización efectuada. Así:

1.-El 10 de julio de 2005 PAOSAR vendió acciones de COLPRADO LUX SALR (que representan una participación superior al 5%) por 2.054.274 € siendo dicho importe coincidente con el beneficio fiscal. Y reinvertió el importe de la venta en la RECOLETOS MANAGEMENT SL de la que detenta más del 5% La deducción por reinversión aplicada en 2005 es de 410.354,30 €.

2.- RECOLETOS CARTERA se disolvió y liquidó en 2007. Por lo que la Inspección considera que en aplicación del art 42.6.a) del TRLIS, PAOSAR debió proceder de acuerdo con lo establecido en el art 137.3 del TRLIS y, en consecuencia, en el ejercicio 2007 incorporara a la liquidación la cuota dejada de ingresar más los intereses de demora.

3.- No obstante, la Inspección reconoce que en el mismo ejercicio, es decir, en 2007 PAOSAR procedió a " reinvertir válidamente el importe de la venta de COLPRADO, con lo que en base a lo dispuesto en el art 42....admite la deducción de la cuota en ese año por el mismo importe". Como indica el TEAC en la p. 31 " no se han identificado



por la Inspección los elementos en que considera efectuada la reinversión.....este Tribunal no puede sino tener por confirmada la reinversión".

4.- El debate se centra en los intereses, ya que la incorporación de la cuota dejada de ingresar en 2005 que en opinión de la Inspección debe realizarse en la declaración de 2007, queda neutralizada de inmediato al permitir la Inspección que en la declaración del mismo año se deduzca de la cuota la misma cantidad, al haber realizado una nueva inversión.

Los cálculos relativos a este concepto pueden verse en la p. 52, en ascendiendo a la suma de 50.893,00 €.

5.- El Acuerdo de liquidación analiza el problema en las pp. 48 y ss. Afirma que " Al haberse disuelto RECOLETOS MANAGEMENT SL, antes de que transcurriera el plazo de 3 años, mantenimiento exigido por el apartado 6 del art 42, pero antes también de que transcurriera el plazo para reinvertir de 3 años posteriores a la fecha de la transmisión del COLPRADO LUX, hemos de entender que no se efectuó la reinversión en 2005 y que debió regularizarse de acuerdo con lo previsto en el apartado 6 del artículo 42. Sin perjuicio de que si resulta [como así ha sido] que se realizó una reinversión dentro del plazo de los tres años posteriores a la transmisión realizada en el año 2005, resulta válida para considerar una deducción que pudiera aplicarse a esta. Será en ese caso una reinversión efectuada en ese momento y con obligación de mantenimiento desde ese momento".

El TEAC -pp. 27 y ss-, que recoge en lo esencial los argumentos de la Inspección, insiste en que " en 2007 se produjo un incumplimiento del requisito de mantenimiento de la inversión no obstante lo cual existió una nueva reinversión en el propio ejercicio 2007". Pues bien, para el TEAC el incumplimiento del requisito de la inversión implica que " procedería exigir al contribuyente la cuota deducida en 2005 más los intereses de demora correspondientes (y ello con independencia de que al realizar una nueva reinversión en el mismo ejercicio se le admitiese de nuevo la deducción en cuota). Es decir, a lo que habilita el art 42.6.) del TRLIS " en caso de incumplimiento del plazo de mantenimiento del elemento en que se materializó la reinversión es a la no pérdida del derecho a la deducción en caso de nueva reinversión dentro del plazo establecido". La " sustitución.....habilita a la no pérdida del derecho a la deducción pero no excluye la obligación de regularizar como consecuencia del incumplimiento del plazo de mantenimiento del elemento de "primera materialización" de la reinversión".

B.- No se discute que en aplicación de lo establecido en el art 41.12 del TRLIS, en la redacción dada por la Ley 16/2007, debe aplicarse la regulación vigente en el ejercicio 2005.

Como se infiere del art. 42.6 del TRLIS la reinversión debe efectuarse " dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la puesta a disposición del elemento patrimonial transmitido y los tres años posteriores". Como el beneficio de las participaciones de COLPRADO se realizó en 2005, es evidente que, en 2007, PAOSAR todavía estaba en plazo para efectuar la reinversión.

El art 42.8.a) del TRLIS establecía que "los elementos patrimoniales objeto de la reinversión deberán permanecer en funcionamiento en el patrimonio del sujeto pasivo, salvo pérdida justificada, hasta que se cumpla el plazo de cinco años, o de tres años si se trata de bienes muebles, excepto si su vida útil conforme al método de amortización de los admitidos en el artículo 11 de esta Ley, que se aplique, fuere inferior". No siendo objeto de discusión que esta obligación de mantenimiento no se cumplió, pues la entidad en la que se realizó la reinversión fue objeto de disolución y liquidación en 2007.

La consecuencia del incumplimiento viene establecida en el art 137.3 del TRLIS. Conforme a esta norma: " El derecho a disfrutar de...deducciones...estará condicionado al cumplimiento de los requisitos exigidos en la normativa aplicable. Salvo que específicamente se establezca otra cosa, cuando con posterioridad a la aplicación de la...deducción...se produzca la pérdida del derecho a disfrutar de éste, el sujeto pasivo deberá ingresar junto con la cuota del periodo impositivo en que tenga lugar el incumplimiento de los requisitos o condiciones la cuota íntegra o cantidad deducida correspondiente a la....deducción...además de los intereses de demora".

No obstante, acto seguido, el art. 42.8.b) dispone que " la transmisión de los elementos patrimoniales objeto de la reinversión antes de la finalización del plazo mencionado en el párrafo a) anterior determinará la pérdida de la deducción, excepto si el importe obtenido o el valor neto contable, si fuera menor, es objeto de reinversión en los términos establecidos en este artículo. En tal caso, la pérdida del derecho de esta deducción se regularizará en la forma establecida en el artículo 137.3 de esta Ley".

Sólo la pérdida de la deducción genera las consecuencias establecidas en el art 137.3 de la Ley -reingreso de la cuota deducida más intereses-; por el contrario, este efecto no procederá si, como ocurre en el caso de autos, transmitidos los elementos patrimoniales antes del transcurso de plazo, se realiza una nueva inversión, pues en tal caso la finalidad de la norma se sigue cumpliendo.

En nuestra opinión, la que afirma la CV 1749/09, de 27 de julio, es que el obligado tributario no tiene la posibilidad de lo que denomina "doble elección", es decir, elegido un bien y realizada la inversión " el obligado tributario [no tiene] .....la posibilidad de nueva elección", salvo que se produzca la "transmisión" del elemento patrimonial objeto de reinversión. La finalidad de la norma es, en nuestra opinión, que motivos fiscales no impidan o dificulten la transmisión del objeto en que se realizó la inversión, de aquí que la norma permita mantener la ventaja fiscal siempre que se materialice una nueva reinversión dentro de plazo.

Siendo lo cierto que la recurrente ha mantenido la inversión y de forma inmediata ha procedido a la realización de la nueva inversión, por lo que no parece acorde con la finalidad de la norma entender que la primera reinversión no produjo efecto alguno y exigir los intereses debidos desde aquella y hasta la materialización de la nueva inversión. De hecho, la literalidad de la norma prevé el abono de intereses en caso de incumplimiento, no en el caso de transmisión seguida de reinversión, lo cual parece acorde con su finalidad pues lo cierto es que la primera reinversión se realizó y se mantuvo hasta la transmisión.

El motivo se estima y afecta tanto a la liquidación como a la sanción.

#### **Cuarto.** *Sobre las costas.*

Procede imponer las costas a la parte demandada - art 139 LJCA-.

Vistos los preceptos legales citados y demás de pertinente y general aplicación, la Sala dicta el siguiente

### **FALLO**

Estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Procurador D. Rodrigo Pascual Peña en nombre y representación PAOSAR SL, contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 12 de enero de 2017 (RG 2539/13 y 4935/16), la cual anulamos por no ser conforme a Derecho, en los términos que se infieren de los Fundamentos de Derecho Segundo y Tercero y con las consecuencias legales inherentes a dicha declaración. Con imposición de costas a la parte demandada.

Intégrese sentencia en el libro de su clase y una vez firme remítase testimonio de la misma junto con el expediente administrativo al lugar de procedencia de éste.

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 art 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

**PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Magistrado Ponente de la misma, D.MANUEL FERNANDEZ LOMANA-GARCIA estando celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional.

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.