

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

Referencia: NFJ085342

**AUDIENCIA NACIONAL**

Sentencia de 26 de enero de 2022

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 804/2018

**SUMARIO:**

**Notificaciones. Actas de conformidad. Acuerdo de la realización de actuaciones complementarias.** En el seno del procedimiento inspector iniciado respecto a la entidad recurrente, el 8 de octubre de 2010 la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid incoó un Acta de conformidad respecto del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2006. El 4 de noviembre de 2010, la Inspectora Coordinadora de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid dictó Acuerdo por el que se ordenaba completar el expediente mediante la realización de actuaciones complementarias (en adelante, el Acuerdo de 4 de noviembre de 2010), dejando sin efecto el Acta de conformidad anterior. A la luz de la jurisprudencia del Tribunal Supremo la Sala concluye que el artículo 156.3 de la LGT debe interpretarse en conexión con el artículo 104.2 de la LGT y, por ende, que al intento de notificación del acuerdo previsto en aquella norma debe reconocerse la eficacia declarada en esta última. [Vid., STS, de 4 de enero de 2018, recurso nº 3234/2016 (NFJ069184)]. La recurrente sostiene que el Acuerdo de 4 de noviembre de 2010 no cumple las exigencias impuestas por la citada disposición, al no especificar las actuaciones complementarias a realizar. Considera la Sala, sin embargo, que el Acuerdo de 4 de noviembre de 2010 tiene un contenido suficientemente concreto y determinado en cuanto al objeto de las actuaciones complementarias y que, a pesar de la indeterminación del contenido de estas últimas, esta sola circunstancia no resulta suficiente para declarar una irregularidad invalidante al no existir una situación acreditada de indefensión para el contribuyente. Afirma la Audiencia que se cumplieron las condiciones previstas en la Ley para entender cumplida la obligación de la Administración de acordar el complemento de las actuaciones en el plazo del mes previsto en la normativa aplicable.

**IS. Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios. Inmovilizado/existencias.** La Sala aprecia la existencia de un cierto déficit de motivación en el Acuerdo de liquidación y en la resolución impugnada, refiriéndose a uno de los principales argumentos en que descansa la decisión administrativa, en concreto, la insuficiencia de la sola intención del contribuyente de afectar los terrenos de forma duradera a la actividad de la entidad. Dicho déficit de motivación se aprecia en la medida en que la sociedad recurrente ha sido capaz de alegar y justificar, por una parte, la realización positiva de toda una serie de actos preparatorios encaminados a la futura explotación empresarial de los distintos elementos transmitidos y, por otra, que la transmisión de dichos elementos se debió finalmente a la aparición de distintas circunstancias independientes de su voluntad que obstaculizaron esa afectación. En relación con todos y cada uno de los elementos transmitidos se advierte por la Sala la existencia de distintos actos preparatorios encaminados a hacer posible su futura explotación empresarial, en el contexto de la actividad de la empresa, así como la aparición sobrevenida de una serie de circunstancias que, resultando independientes de la voluntad de la recurrente, impidieron sustancialmente la materialización de ese proyecto. Hay razones y elementos de convicción aportados por la recurrente que, a juicio de la Sala, avalan de modo suficiente las conclusiones expuestas y que no han resultado desvirtuados en el presente recurso. Concluye la Audiencia afirmando que, con independencia del tiempo de permanencia de los elementos transmitidos en el patrimonio de la recurrente, lo relevante es que esta ha sido capaz de justificar en relación a los mismos la realización de una actividad de preparación del bien para su futura explotación empresarial y, al mismo tiempo y de forma paralela, un aprovechamiento significativo. Conclusiones que resultan corroboradas por el informe pericial aportado por la sociedad recurrente. En cuanto a si se ha producido o no la afectación a la actividad económica de la compañía del elemento en que se materializó la reinversión de los beneficios extraordinarios, la Sala considera que las razones aducidas por la Administración tributaria para negar al bien la calificación de inmovilizado no resultan suficientemente convincentes para desvirtuar el resultado de las alegaciones y pruebas aportadas por el contribuyente. Así, se aprecia que la sociedad recurrente ha acreditado haber desplegado todo un conjunto de actuaciones preparatorias encaminadas a la efectiva explotación del bien mediante la construcción de un hotel, actuaciones que no tuvieron el fin inicialmente previsto por la compañía y que tuvieron que ser interrumpidas por el contexto económico adverso que sobrevino. Con esta interrupción no desapareció la afectación de la parcela a la actividad económica de la compañía, al haberse iniciado en el año 2015 la puesta en marcha un nuevo proyecto de explotación, en este caso mediante la construcción de 215 viviendas turísticas para alquiler. Por tanto, al igual que se ha concluido respecto de los elementos transmitidos, también aprecia la Sala que estos actos preparatorios justifican de modo suficiente la calificación como inmovilizado del elemento material en que se reinvertieron

parte de los beneficios extraordinarios obtenidos. Por último, finaliza la Sala su argumentación manifestando que ambas conclusiones se refuerzan recíprocamente en el sentido de que la transmisión y adquisición de los distintos elementos materiales se justifican sin solución de continuidad por su afectación duradera al giro empresarial de la compañía, centrado en el arrendamiento de bienes inmuebles. Transmitiendo unos inmuebles que habían dejado de ser aptos para tal fin, por diversas circunstancias ajenas a la voluntad de la sociedad recurrente, y adquiriendo en sustitución de los mismos un elemento que sí lo era, independientemente del éxito o no de los proyectos emprendidos al efecto por la compañía.

**PRECEPTOS:**

RDLeg 4/2004 (TR Ley IS), art. 42.  
Ley 58/2003 (LGT), arts. 104, 109, 110, 114 y 156  
RD 1065/2007 (RGAT), art. 182.

**PONENTE:**

*Don Rafael Villafañez Gallego.*

Magistrados:

Don RAFAEL VILLAFANEZ GALLEGO  
Don MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA  
Don FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN  
Don CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA  
Don JOSE FELIX MARTIN CORREDERA

**AUDIENCIA NACIONAL**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000804 /2018

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 08931/2018

Demandante: VERGARA 12, S.L.

Procurador: TERESA UCEDA BLASCO

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. RAFAEL VILLAFANEZ GALLEGO

**S E N T E N C I A N º :**

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. JOSE FELIX MARTIN CORREDERA

D. RAFAEL VILLAFÁÑEZ GALLEGO

Madrid, a veintiséis de enero de dos mil veintidós.

Visto el recurso contencioso-administrativo que ante esta Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional y bajo el número 804/2018, se tramita a instancia de Vergara 12, S.L., representada por la Procuradora D.<sup>a</sup> Teresa Uceda Blasco y asistida por el Letrado D. Francisco Guío Montero, contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 15 de octubre de 2018 (R.G.: 1042/2015 y 2383/16), relativa al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2006 y cuantía de 7.404.883,74 euros, y en el que la Administración demandada ha estado representada y defendida por la Abogacía del Estado.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

#### **Primero.**

- Con fecha 14 de diciembre de 2018 se interpuso recurso contencioso-administrativo por la parte actora contra la actividad administrativa indicada en el encabezamiento de esta resolución.

#### **Segundo.**

- Tras varios trámites se formalizó demanda el 31 de julio de 2019.

#### **Tercero.**

- La Abogacía del Estado presentó escrito de contestación el 4 de diciembre de 2019.

#### **Cuarto.**

- Tras verificar las partes el trámite de conclusiones, se procedió a señalar para votación y fallo el día 19 de enero de 2022, fecha en que efectivamente se deliberó y votó.

Y ha sido Ponente el Ilmo. Sr. D. Rafael Villafañez Gallego, quien expresa el parecer de la Sala.

### **FUNDAMENTOS JURÍDICOS**

Objeto del recurso contencioso-administrativo y cuestiones litigiosas

#### **Primero.**

- El presente recurso contencioso administrativo se interpone contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 15 de octubre de 2018 (R.G.: 1042/2015 y 2383/16), desestimatoria de los recursos de alzada formulados por Vergara 12, S.L. contra las Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de 26 de noviembre de 2014 y 26 de noviembre de 2015, recaída en las reclamaciones económico-administrativas nº NUM000 y NUM001, interpuestas en relación al Acuerdo de liquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2006.

Las cuestiones litigiosas que se suscitan en el presente recurso contencioso-administrativo son las siguientes:

- (i) Firmeza del Acta de conformidad del 8 de octubre de 2010 y de la liquidación derivada la misma.
  - (ii) Procedencia de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios.
- Antecedentes de interés

#### **Segundo.**

- Son antecedentes de interés a tener en cuenta en la decisión del presente recurso los siguientes:

1. En el seno del procedimiento inspector iniciado respecto a la entidad Vergara 12, S.L., el 8 de octubre de 2010 la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid incoó el Acta de conformidad nº NUM002 respecto del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2006.

2. El 4 de noviembre de 2010, la Inspectora Coordinadora de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid dictó Acuerdo por el que se ordenaba completar el expediente mediante la realización de actuaciones complementarias (en adelante, el Acuerdo de 4 de noviembre de 2010), dejando sin efecto el Acta de conformidad anterior.

3. El 28 de abril de 2011, la Jefa de la Oficina Técnica de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid dictó Acuerdo de liquidación derivado del Acta de disconformidad nº NUM003, notificándose dicho acuerdo al contribuyente el 4 de mayo de 2011.

4. La entidad Vergara 12, S.L. había presentado declaración por el período impositivo objeto de comprobación con los siguientes importes:

Ejercicio Base imponible Líquido a ingresar  
2006 27.969.559,81 3.518.893,21

5. Los importes comprobados por la Inspección en el Acuerdo de liquidación anterior fueron los siguientes:

Ejercicio. Base imponible Líquido a ingresar Cuota del acta Interés demora Deuda tributaria  
2006 28.320.686,12 9.501.104,10 6.082.210,89. 1.32.672,58 7.404.883,47

6. En cuanto a la actividad desarrollada por Vergara 12, S.L., según I.A.E., se encontraba clasificada en los siguientes epígrafes:

-501.1 "Construcción completa, reparación y conservación".

-861.1 "Alquiler de viviendas".

-861.2 "Alquiler de locales industriales".

7. Los hechos que motivaron la regularización consistieron en que la Inspección de los tributos no consideró procedente la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios declarada por el contribuyente, al estimar que ninguna de las 6 fincas transmitidas origen de la deducción tenían la consideración de elementos del inmovilizado material y que tampoco los elementos en que se pretendió materializar la misma eran aptos a efectos de reinversión.

8. Disconforme el interesado con el Acuerdo de liquidación, interpuso reclamación económico-administrativa contra la misma ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, registrada con nº NUM000.

9. El Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid desestimó la reclamación mediante Resolución de 26 de noviembre de 2014.

10. Disconforme el interesado con la anterior resolución, interpuso recurso de anulación contra la misma ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, registrada con nº NUM001.

11. El Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid desestimó el recurso de anulación mediante Resolución de 26 de noviembre de 2014.

12. Disconforme el interesado con la anterior resolución, interpuso recurso de alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, que fue desestimado mediante la resolución que constituye el objeto del presente recurso contencioso-administrativo.

Sobre la firmeza del Acta de conformidad del 8 de octubre de 2010 y de la liquidación derivada de la misma

### Tercero.

Este motivo de impugnación se desarrolla en la demanda a través de la exposición de los siguientes submotivos:

(i) improcedencia de la interpretación del art. 156.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) a la luz del art. 104.2 de la LGT (pp. 16 y siguientes de la demanda).

(ii) infracción del art. 156.3 de la LGT por el Acuerdo de 4 de noviembre de 2010 (pp. 41 y siguientes).

(iii) irregularidad de los intentos de notificación del Acuerdo de 4 de noviembre de 2010 (pp. 54 y siguientes).

(iv) notificación del Acuerdo de 4 de noviembre de 2010 mediante diligencia de 16 de noviembre de 2010, una vez firme el Acta de conformidad (pp. 73 y siguientes).

Examinaremos tales cuestiones en los siguientes fundamentos jurídicos.

### Cuarto.

El primer submotivo plantea la improcedencia de la interpretación del art. 156.3 de la LGT a la luz del art. 104.2 de la LGT (pp. 16 y siguientes de la demanda).

A su vez, este submotivo se desarrolla en la demanda a través de la exposición de los argumentos siguientes:

(i) Los arts. 104.2 y 156.3 de la LGT tienen supuestos de hecho, orígenes y finalidades diferentes (pp. 23 y siguientes).

(ii) El art. 104.2 de la LGT es contundente a la hora de delimitar su alcance, conteniendo la prohibición explícita de interpretaciones extensivas o analógicas que lleven la aplicación de su mandato a supuestos diferentes del expresamente contemplado en él (pp. 31 y siguientes).

(iii) Además de su literalidad, la ubicación sistemática del art. 104.2 de la LGT revela que su contenido va referido exclusivamente al tiempo de duración de los procedimientos tributarios, y no a cuestiones ajenas a dicha problemática, como la que se plantea en el presente recurso (pp. 33 y 34).

(iv) Ningún supuesto puede asimilarse al otro. La Ley nos da una serie de ejemplos de que cuando quiere atribuir efectos al "intento" de notificación lo hace expresamente, estableciendo, además, de manera explícita, clara y concreta cuáles sean estos (pp. 34 y siguientes).

(v) La sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 27 de junio de 2018: en los supuestos del artículo 156.3 de la LGT ha de atenderse a la notificación efectiva, sin que resulte de aplicación la normativa del artículo 104.2 de la LGT. Ineficacia de los intentos de notificación a efectos de impedir el carácter definitivo de la liquidación resultante de un acta de conformidad como consecuencia del transcurso de un mes (pp. 38 y siguientes).

La Administración demandada, en línea con lo resuelto por el Tribunal Económico-Administrativo Central, considera en cambio que el intento de notificación debe surtir los mismos efectos en relación con los arts. 104.2 y 156.3 de la LGT (p. 4 de la contestación) y que no habiendo transcurrido desde el 8 de octubre de 2010 (fecha de suscripción del Acta de conformidad) y el 5 de noviembre de 2010 (fecha del primer intento de notificación del Acuerdo de 4 de noviembre de 2010) el plazo superior a un mes al que se refiere el art. 156.3 de la LGT, debe entenderse no producida y notificada la liquidación derivada del Acta de conformidad (p. 9 de la contestación).

Los preceptos legales sobre los que se suscita la discrepancia interpretativa son, por tanto, los arts. 104.2 y 156.3 de la LGT y la controversia se centra en concreto en determinar si el cómputo del plazo de un mes a que se refiere esta última disposición debe efectuarse en la forma prevista en la primera, es decir, considerando que un intento de notificación, realizado en determinadas condiciones, permite entender cumplida la obligación de notificar dentro de plazo.

Así, por una parte, el art. 104.2 de la LGT disponía lo siguiente en la redacción aplicable *ratione temporis*:

"A los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución.

Los períodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente y las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución".

Por otra parte, el art. 156.3 de la LGT establece:

"3. Se entenderá producida y notificada la liquidación tributaria de acuerdo con la propuesta formulada en el acta si, en el plazo de un mes contado desde el día siguiente a la fecha del acta, no se hubiera notificado al interesado acuerdo del órgano competente para liquidar, con alguno de los siguientes contenidos:

a) Rectificando errores materiales.

b) Ordenando completar el expediente mediante la realización de las actuaciones que procedan.

c) Confirmando la liquidación propuesta en el acta.

d) Estimando que en la propuesta de liquidación ha existido error en la apreciación de los hechos o indebida aplicación de las normas jurídicas y concediendo al interesado plazo de audiencia previo a la liquidación que se practique".

La Sala, expuesto lo anterior, estima procedente la interpretación sistemática del art. 156.3 de la de la LGT, en conexión con el art. 104.2 del mismo Texto Legal, efectuada en la resolución impugnada (fundamento jurídico segundo, pp. 5 y siguientes).

A pesar del esfuerzo dialéctico desplegado por la parte recurrente y a pesar del precedente del Tribunal Superior de Justicia de Valencia citado en la demanda (sentencia de 27 de junio de 2018 -ROJ: STSJ CV 2812/2018), la Sala considera que el valor hermenéutico del art. 104.2 de la LGT debe proyectarse también en relación con el supuesto contemplado en el art. 156.3 de la LGT.

Así, frente a la tesis principal del recurso respecto a que el art. 104.2 de la LGT debe aplicarse únicamente al supuesto que contempla ("A los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos..."), hemos de traer a colación el criterio jurisprudencial del Tribunal Supremo según el cual la norma en cuestión debe proyectarse a más supuestos de los específicamente contemplados en la misma, precisamente en atención a su valor hermenéutico.

En tal sentido, apelando al valor hermenéutico y al valor indudable del art. 104.2 de la LGT a efectos de su interpretación sistemática, se han pronunciado las sentencias del Tribunal Supremo de 25 de enero de 2018 (ROJ: STS 175/2018) y de 4 de enero de 2018 (ROJ: STS 3234/2016).

Por citar una sola de ellas, la sentencia de 4 de enero de 2018 declara, por ejemplo, lo siguiente:

"De un lado, resulta obvio que el art. 104.2 LGT es aplicable a las actuaciones inspectoras, en primer lugar, porque el precepto está ubicado en la LGT dentro del Capítulo II («Normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios») del Título III («La aplicación de los tributos»), que establece disposiciones que también son aplicables al procedimiento inspector; en segundo lugar, porque el propio art. 104 LGT viene a abarcar tanto a los procedimientos en los que el vencimiento del plazo máximo de resolución supone la caducidad como a los que no (como el procedimiento inspector), al señalar, en su apartado 4, que «[e]n los procedimientos iniciados de oficio, el vencimiento del plazo máximo establecido sin que se haya notificado resolución expresa producirá los efectos previstos en la normativa reguladora de cada procedimiento de aplicación de los tributos»; y, en tercer lugar porque el art. 150.1, párrafo primero, LGT, en la redacción vigente en el momento de autos, señala que «[a] efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución serán aplicables las reglas contenidas en el apartado 2 del artículo 104 de esta ley ».

Y, de otro lado, aunque, ciertamente, el art. 104.2 LGT no se refiere a la interrupción injustificada de actuaciones inspectoras, sino que se limita a regular la eficacia de un único intento de notificación a «los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos», sin embargo, dicho precepto tiene un valor incuestionable para interpretar el alcance del art. 150.2 LGT (interpretación sistemática). Y es que, como con razón señala la resolución del TEAC de 7 de julio de 2016, antes citada, resultaría contradictorio reconocer que la norma dispone que un solo intento de notificación de la liquidación es suficiente para entender que la Administración ha cumplido con su obligación de resolver el procedimiento inspector dentro del plazo, y, al mismo tiempo, interpretar que ese intento supone inactividad de la Inspección, sancionable con los efectos de una interrupción injustificada de las actuaciones".

A la luz de esta jurisprudencia hemos de concluir que el art. 156.3 de la LGT debe interpretarse en conexión con el art. 104.2 de la LGT y, por ende, que al intento de notificación del acuerdo previsto en aquella norma debe reconocerse la eficacia declarada en esta última.

El fundamento subyacente a la regla prevista en el art. 104.2 de la LGT, como punto de equilibrio entre las exigencias derivadas de la eficacia de la actuación administrativa y del respeto a las garantías de los administrados, resulta igualmente apreciable en el caso del art. 156.3 de la LGT. Al igual que en las sentencias del Tribunal Supremo anteriormente citadas, también aquí ha de concluirse que no resultaría justificada una diferencia de trato entre uno y otro supuesto.

El primer submotivo se desestima.

#### **Quinto.**

El segundo submotivo suscita la infracción del art. 156.3 de la LGT por el Acuerdo de 4 de noviembre de 2010 (pp. 41 y siguientes).

En síntesis, la recurrente sostiene que el Acuerdo de 4 de noviembre de 2010 no cumple las exigencias impuestas por la citada disposición, al no especificar las actuaciones complementarias a realizar (p. 48).

Afirma la demanda en tal sentido que " la orden en cuestión, al no especificar lo que hay que completar es un acto meramente voluntarista, vacío, carente de motivación e inadecuado para obtener los fines perseguidos, es nula de pleno derecho por no haber sido más que un instrumento utilizado espuriamente por la Jefatura para, primero, anular un acta que contrariaba su decisión preconcebida y, segundo, torcer, con apariencia de legalidad, la voluntad de los actuarios" (p. 50).

Nuevamente hemos de rechazar la tesis de la recurrente.

A la luz de la normativa citada como infringida, a que se ha hecho referencia en el fundamento jurídico anterior, considera la Sala que el Acuerdo de 4 de noviembre de 2010 tiene un contenido suficientemente concreto y determinado en cuanto al objeto de las actuaciones complementarias y que, a pesar de la indeterminación del contenido de estas últimas, esta sola circunstancia no resulta suficiente para declarar una irregularidad invalidante al no existir una situación acreditada de indefensión para el contribuyente.

Tales conclusiones se alcanzan al amparo de la doctrina jurisprudencial contenida en la sentencia del Tribunal Supremo de 14 de abril de 2014 (ROJ: STS 1533/2014), dictada a propósito de la interpretación y aplicación de una disposición similar a la aquí concernida.

En concreto, en la citada sentencia se interpreta el contenido y alcance del art. 60.4 del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos (en adelante, Real Decreto 939/1986).

Esta disposición guarda evidentes similitudes con la citada en la demanda como precedente del art. 156.3 de la LGT, el art. 60.2 del Real Decreto 939/1986 (p. 49 de la demanda), toda vez que ambas regulan las facultades del Inspector-Jefe para completar el expediente, sea en las actas de conformidad, sea en las de disconformidad.

Vamos a destacar los siguientes razonamientos de la sentencia del Tribunal Supremo de 14 de abril de 2014:

"En el caso que ahora centra nuestra atención, según afirma la sentencia impugnada acudiendo a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, la Inspectora-Jefe dejó sin efecto el acta inicial al haber «observado una información incompleta en cuanto a la procedencia de la deducibilidad o no de determinadas facturas», por lo que ordenó que «se complete el expediente en el sentido expuesto en el fundamento de derecho segundo», para «subsanan los errores detectados» (FJ 1º), deshaciendo «el conjunto de lo actuado» (FJ 4) y «suponiendo de facto una nueva instrucción del procedimiento inspector» (FJ 5º).

En otras palabras, fue ciertamente un acuerdo de vago tenor e indeterminado, que dio paso, en opinión de la Audiencia Nacional, a una «vagarosa actividad complementaria», no definida con precisión ni en cuanto al objeto de la comprobación ni en cuanto a las facultades encomendadas ex novo al actuario (FJ 5º), permitiendo rehacer casi íntegramente las actuaciones de la Inspección con el fin de comprobar la deducibilidad de casi la totalidad de los gastos cotejados en relación con el impuesto sobre sociedades de «Bellevue», correspondiente al ejercicio 2002.

Sin embargo, aun siendo así, de esa realidad no derivan las consecuencias que alcanzan los jueces a quo, puesto que la actividad complementaria ex artículo 60.4 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos no tiene otros límites, como acabamos de precisar, que los temporales derivados de la propia norma, de la duración de las actuaciones inspectoras y de la prescripción, y los materiales dimanantes del tributo y ejercicios objeto de comprobación, por lo que ninguna irregularidad produce el que la actividad complementaria decretada por la Inspectora-Jefe supusiera, más que completar, rehacer de hecho las actuaciones inspectoras, alcanzando al examen de la deducibilidad de casi la totalidad de los gastos declarados. Recuérdese que el precepto permite "completar el expediente" "en cualquiera de sus extremos" mediante "las actuaciones que procedan".

Ninguna de las razones brillantemente expuestas en la sentencia de instancia autoriza a concluir de otro modo, pues el verbo "completar" que emplea el repetido artículo debe ser leído sin aislarlo de su contexto, haciendo abstracción del resto del contenido de la norma, del que nada autoriza a afirmar que los datos que se acopien mediante esta actividad complementaria deban ser "accesorios" o "adicionales". La noción de "complementario" se refiere aquí a la actividad, que integra o perfecciona la ya realizada, pero no a los elementos de hecho susceptible de reunirse mediante su desarrollo. Por lo demás, el carácter intervencionista del procedimiento tributario de inspección en los derechos e intereses de los contribuyentes exige que su desarrollo sea estrictamente escrupuloso en el respeto de sus derechos y garantías frente la Hacienda pública, pero no puede servir de cobertura a una interpretación de la norma que no responde a su letra ni a su espíritu.

En cuanto al contenido del acuerdo ordenando completar la instrucción, si bien hubiera sido deseable una mayor concreción o precisión, no cabe ninguna duda de que, al referirse a «determinadas facturas», alcanzaba, cuanto menos, a los gastos deducibles. Por ello, a la vista de los criterios jurisprudenciales señalados ut supra y de las tachas que los jueces a quo detectan en la actividad complementaria desarrollada en este caso al amparo del artículo 60.4 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, solamente tiene relevancia la que atañe a la falta de precisión y concreción de la orden de la Inspectora-Jefe decretando que el expediente fuese completado.

Ahora bien, se trata de un defecto formal que, en virtud del artículo 63.2 de la Ley 30/1992, únicamente produciría efectos invalidantes si hubiese causado indefensión a «Bellevue». Pues bien, a juicio de esta Sala esa indeseada consecuencia no ha tenido lugar en el actual supuesto como desenlace exclusivo de la vaguedad de los términos empleados por la Inspectora-Jefe en el acuerdo ordenando completar la instrucción. En primer lugar, porque esa inicial indefinición desapareció en el curso del desarrollo de las actuaciones complementarias y, lo que es más importante, la mencionada compañía tuvo ocasión de alegar cuánto consideró pertinente sobre la deducibilidad de los gastos a los que aquella actividad alcanzó, sin perjuicio de las ocasiones de que ha dispuesto con posterioridad, en la vía económico-administrativa y en esta jurisdiccional".

Como señalamos antes, el Acuerdo de 4 de noviembre de 2010 acota suficientemente el objeto de la actividad complementaria a realizar para completar el expediente al señalar que "no consta a esta Inspectora Coordinadora que los elementos patrimoniales transmitidos en el ejercicio de comprobación pertenezcan al inmovilizado material" y que "el motivo que determina el presente acuerdo es la comprobación de la procedencia de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios que figuran en la declaración del sujeto pasivo en el año objeto de comprobación".

Es cierto, por otra parte, que el Acuerdo no singulariza las actuaciones complementarias a realizar para completar el expediente.

Sin embargo, como ha quedado expuesto por la cita de la sentencia del Tribunal Supremo de 14 de abril de 2014, esta circunstancia es condición necesaria pero no suficiente para apreciar la existencia de una irregularidad invalidante, pues para declarar esto último debe concurrir además una situación de indefensión para el contribuyente.

Situación de indefensión que no se estima concurrente en el presente caso, en atención a las circunstancias que se valoran en la sentencia del Tribunal Supremo de 14 de abril de 2014 como relevantes a tales efectos.

En definitiva, concurriendo en el presente caso circunstancias análogas a las valoradas por el Tribunal Supremo en la sentencia citada, hemos de alcanzar idéntica conclusión y declarar en consecuencia que "la orden de completar el expediente, si bien con los defectos formales indicados, tenía por finalidad la propia de las actuaciones de investigación y comprobación de la Inspección, habiéndose ceñido además al objeto del expediente".

Por otra parte, a la luz de esta doctrina jurisprudencial ha de descartarse igualmente la extralimitación denunciada en las pp. 133 y siguientes de la demanda.

El segundo submotivo se desestima.

#### **Sexto.**

El tercer submotivo introduce como cuestión litigiosa la irregularidad de los intentos de notificación del Acuerdo de 4 de noviembre de 2010 (pp. 54 y siguientes).

A su vez, este submotivo se desarrolla en la demanda a través de la exposición de los argumentos siguientes:

(i) Los que el Tribunal Económico-Administrativo Central denomina intentos de notificación, dadas las circunstancias en que se produjeron -si realmente tuvieron lugar-, no tienen ni pueden alcanzar esa calificación jurídica a los efectos que nos ocupan (pp. 54 y siguientes).

(ii) Irregularidades del intento de notificación del día 5 de noviembre de 2010 (pp. 56 y siguientes).

(iii) Irregularidades del intento de notificación del 8 de noviembre de 2010 (pp. 63 y siguientes).

(iv) La contestación del Tribunal Económico-Administrativo Central al alegato sobre los intentos de notificación (pp. 68 y siguiente).

(v) La diligencia invocada por el Tribunal Económico-Administrativo Central en la práctica de los intentos de notificación (pp. 69 y siguientes).

Examinaremos estas cuestiones en los siguientes fundamentos jurídicos.

#### **Séptimo.**

Pues bien, procede examinar si en los intentos de notificación del Acuerdo de 4 de noviembre de 2010 se cumplieron o no las condiciones previstas en el art. 104.2 de la LGT para entender cumplida la obligación de la Administración de acordar el complemento de las actuaciones en el plazo del mes previsto en el art. 156.3 de la LGT.

La recurrente considera que el intento de notificación realizado el 5 de noviembre de 2010 no cumple tales exigencias al haberse realizado en el domicilio del contribuyente y no en el de su representante designado en el expediente (pp. 57 y siguientes), que se produjo en un momento prohibido por la Ley (pp. 59 y siguientes), que no consta en la diligencia que el Agente notificador dejara aviso de llegada (pp. 61 y siguiente) y ciertas vaguedades y contradicciones que a su juicio se reflejan en el contenido de la diligencia (pp. 62 y siguiente).

Respecto a lo primero, debe recordarse el contenido del art. 110.2 de la LGT, a tenor del cual: " En los procedimientos iniciados de oficio, la notificación podrá practicarse en el domicilio fiscal del obligado tributario o su representante, en el centro de trabajo, en el lugar donde se desarrolle la actividad económica o en cualquier otro adecuado a tal fin".

La interpretación de esta disposición que se ha seguido por esta Sala y Sección se recoge, entre otras, en la sentencia de 8 de julio de 2019 (ROJ: SAN 3234/2019), que se expresa así:

"No se discute que los procedimientos que ahora nos ocupan se iniciaron de oficio, razón por la que no es de aplicación el apartado 1, sino el apartado 2 (mencionado), por lo que resulta indiscutible, en una recta interpretación gramatical de la norma, que la notificación efectuada en el domicilio fiscal del obligado, como fue el caso, se ajustó al ordenamiento jurídico, aunque el obligado tributario hubiere señalado un domicilio a efectos de notificaciones.

La jurisprudencia ha reiterado que el aludido precepto (el apartado 2 del artículo 110) no establece orden de preferencia alguno, sino que todos los lugares señalados son aptos para llevar a cabo la notificación, siendo válida en cualquiera de ellos, siempre, claro está, que se cumplan las restantes exigencias, que aquí no se han discutido, por lo que no podemos concluir sino afirmando la validez de la notificación practicada en el domicilio fiscal de la entidad recurrente, aunque previamente no se haya intentado en el domicilio señalado a efectos de notificaciones, y, por ende, la legalidad de la actuación administrativa.

La demanda se apoya en una sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, de 3 de julio de 2013 (rec. cas. núm. 2511/2011 ) que no aplica las normas de la Ley General Tributaria, porque se refiere a una materia ajena a lo tributario (deslinde de bienes de dominio público), en la que (no entramos en ello, porque no es nuestro

cometido) por aplicación de los Arts 32 y 59.2 LRJPAC el Tribunal Supremo entendió la preferencia de la notificación en el domicilio señalado a tal efecto, pero en el caso que analizamos la norma aplicable es la mencionada, y el presupuesto de hecho para la aplicación del apartado 1 del artículo 110 es que el procedimiento se haya iniciado a solicitud del interesado, que no es el caso.

Esta es también la solución dada en la sentencia de la Sección Sexta de esta Sala (Roj: SAN 1609/2019 - ECLI:ES:AN:2019:1609), de 29 de abril de 2019, dictada en el recurso núm. 176/2016, que resolvió idéntica controversia entre las mismas partes, con los mismos datos fácticos, si bien referida no al Impuesto sobre Sociedades, sino sobre el Impuesto sobre el Valor Añadido".

En aplicación de este criterio interpretativo hemos de descartar la primera de las objeciones planteadas en la demanda, pues no se comparte por la Sala la premisa básica que subyace a la misma. Tratándose de un procedimiento iniciado de oficio, no cabe reconocer orden de preferencia alguno a los distintos lugares en que puede practicarse la notificación, resultando aptos a tal efecto todos los indicados en el art. 110.2 de la LGT.

Por lo que se refiere al horario en que se realizó el intento de notificación, la demanda considera infringido el art. 182 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, que en lo que aquí interesa dispone lo siguiente:

"2. Cuando las actuaciones inspectoras se desarrollen en los locales del obligado tributario, podrán realizarse fuera de la jornada laboral de oficina o de la actividad en los siguientes supuestos:

a) Cuando medie el consentimiento del obligado tributario.

b) Cuando sin el consentimiento del obligado tributario se considere necesario para que no desaparezcan, se destruyan o alteren elementos de pruebas o las circunstancias del caso requieran que las actuaciones de inspección se efectúen con una especial celeridad que exija su desarrollo fuera de la jornada laboral y se obtenga, en ambos supuestos, la previa autorización del órgano competente de la Administración tributaria".

En síntesis, sostiene la recurrente que el intento de notificación realizado a las 14:45 horas del 5 de noviembre de 2010 no puede surtir los efectos que le atribuye la Administración tributaria al haberse realizado fuera del horario de su jornada laboral.

No obstante, debe tenerse en cuenta que estamos ante una materia, las notificaciones en materia tributaria, que tienen un regulación propia y específica, aunque las mismas se realicen en el marco del procedimiento inspector.

Hemos de remitirnos en tal sentido a lo dispuesto en los arts. 109 y siguientes de la LGT y en los arts. 114 y siguientes del Real Decreto 1065/2007.

El art. 109 de la LGT, por ejemplo, establece que:

"El régimen de notificaciones será el previsto en las normas administrativas generales con las especialidades establecidas en esta sección".

El régimen de notificaciones tributarias no contiene una restricción como la que se considera infringida por la recurrente, por lo que tampoco en este punto la demanda merece favorable acogida.

Por lo que se refiere a la omisión del aviso de llegada, el último párrafo del art. 114.1 del Real Decreto 1065/2007 dispone que " se dejará a efectos exclusivamente informativos".

La irregularidad denunciada en la demanda, en sí misma considerada, no reviste entidad suficiente para destruir la eficacia prevista en el art. 104.2 de la LGT.

Finalmente, esta misma conclusión se alcanza respecto de las contradicciones y vaguedades que, a juicio de la entidad recurrente, cabe apreciar en la diligencia extendida por el agente notificador.

El uso del plural obedece a una cuestión de estilo, sin que de este solo hecho quepa derivar las dudas e incertidumbres a que se refiere la demanda.

La identidad del vecino que abrió la puerta al agente de la Administración tributaria, aunque se hubiera recogido, no aportaría ninguna información relevante al contenido y alcance de la diligencia de notificación.

El intento de notificación realizado el 5 de noviembre de 2010, como conclusión de lo hasta aquí razonado, ha de reputarse correcto a los efectos del art. 104.2 de la LGT.

### **Octavo.**

El intento de notificación realizado el 8 de noviembre de 2010 incurre también, a juicio de la recurrente, en una serie de infracciones.

De ellas, la más importante es la relativa a que el contenido de la diligencia que documentó ese intento de notificación no permite estimar acreditado el hecho de que el Agente notificador verificara real y efectivamente la presencia de su destinatario en el domicilio designado al efecto.

Pues bien, aun admitiendo que el contenido de la diligencia se presta a lecturas diversas, no lo es menos que la que resulta más plausible a juicio de la Sala es la consistente en afirmar que, tal y como se refleja en la misma, el Agente notificador se personó en el domicilio fiscal del representante del contribuyente y que, solo tras

constatar su ausencia, añadió como información adicional los distintos datos proporcionados por el portero de la finca urbana.

En otras palabras, que el intento de notificación resultó infructuoso por ausencia del destinatario de la misma es algo que está implícito en la diligencia extendida por el Agente notificador.

Descartada esta objeción, como sucedía en el caso anterior, las restantes infracciones referidas en la demanda carecen per se de consistencia suficiente para negar a este intento de notificación la eficacia prevista en el art. 104.2 de la LGT.

Conclusión que se alcanza, dando respuesta a las alegaciones de la demanda contenidas en las pp. 67 y 68 y según lo previsto en el art. 104.2 de la LGT, a los solos efectos de entender cumplida la obligación de la Administración tributaria de acordar el complemento de las actuaciones en el plazo del mes previsto en el art. 156.3 de la LGT.

#### **Noveno.**

Las restantes alegaciones de la demanda a propósito de los intentos de notificación no tienen incidencia decisiva en la estimación o desestimación del motivo impugnatorio.

Hemos concluido que los intentos de notificación del Acuerdo de 4 de noviembre de 2010 resultaron válidos a los limitados efectos del art. 104.2 de la LGT.

En este contexto, las restantes alegaciones de la recurrente plantean aspectos ya resueltos expresa o implícitamente en los fundamentos precedentes.

La motivación de la resolución impugnada no está en contradicción con lo aquí razonado y decidido.

La falta de diligencia de la Administración tributaria en la práctica de las notificaciones tributarias se ha descartado al no acoger las distintas infracciones imputadas en la demanda a los intentos de notificación del Acuerdo de 4 de noviembre de 2010.

#### **Décimo.**

Conforme a lo expresado en los fundamentos precedentes hemos de concluir que la resolución impugnada resulta conforme a Derecho al afirmar en su p. 11 que " no habiendo transcurrido desde el 8-10-2010 (fecha de suscripción del acta A01) y el 5 de noviembre de 2010 (fecha del primer intento de notificación de la Orden del Inspector Jefe de completar actuaciones) plazo superior al mes a que refiere el art. 156.3 de la LGT , debemos entender no producida y notificada la liquidación derivada del NUM002".

El tercer submotivo se desestima.

UNDÉCIMO.- El cuarto y último submotivo suscita dos cuestiones distintas.

Por una parte, que el Acuerdo de 4 de noviembre de 2010 acordó completar las actuaciones única y exclusivamente como excusa formal para intentar retornar a un procedimiento ya concluido (p. 74).

Por otra, que tales actuaciones complementarias deberían haber estado indicadas, al menos sumariamente, en el Acuerdo de 4 de noviembre de 2010 " y no simplemente como ocurrencia de los actuarios" (p. 74).

Respecto de esto último, bastará con remitirnos a lo razonado en el fundamento jurídico quinto de esta sentencia, dado que las alegaciones de la demanda vuelven a incidir en las cuestiones allí examinadas.

Por lo que se refiere al primero de los puntos anteriores, la parte recurrente se limita en su alegato a mencionar las actuaciones complementarias incorporadas a la diligencia nº 6, de 16 de noviembre de 2010, haciendo abstracción con ello del resto de actuaciones practicadas como consecuencia del Acuerdo de 4 de noviembre de 2010.

En este sentido, las actuaciones complementarias ordenadas por la Inspección de los tributos no se agotaron con las incorporadas a esta diligencia nº 6, sino que se practicaron otras distintas respecto de las cuales nada se dice en la demanda.

En concreto, y según lo que resulta del expediente, las incorporadas a las diligencias nº 7, de 23 de noviembre de 2010; nº 8, de 14 de diciembre de 2010; y nº 9, de 16 de febrero de 2011.

A la luz de estas diligencias la Sala no comparte la conclusión de la recurrente de que las actuaciones complementarias ordenadas por la Inspección fueran una mera reproducción de otras ya acordadas antes del Acuerdo de 4 de noviembre de 2010.

De hecho, así viene a reconocerlo la propia recurrente al admitir en la demanda que esas actuaciones complementarias sirvieron también para revisar la calificación de los elementos en que se materializó la reinversión como inmovilizado afecto al desarrollo de la actividad económica (pp. 133 y siguientes).

El cuarto submotivo se desestima.

Sobre la procedencia de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios

DUODÉCIMO.- El segundo motivo de impugnación de la demanda versa sobre la procedencia de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios (pp. 74 y siguientes).

La demanda, al amparo de este motivo, suscita las siguientes cuestiones:

(i) El origen de Vergara 12, S.L., empresa familiar, y la naturaleza de su actividad exclusiva de alquiler y de promoción de terrenos para su construcción y explotación en régimen de alquiler (pp. 75 y siguientes).

(ii) La única actividad de la empresa desde su constitución ha sido la de arrendamiento, lo que ha sido expresamente admitido por la Inspección sin que exista controversia al particular (pp. 79 y siguientes).

(iii) Operaciones de reemplazo de activos inmobiliarios que dieron lugar a la reinversión mediante permuta de inmuebles (pp. 83 y siguientes).

(iv) Sobre la naturaleza y carácter, como inmovilizado, de los elementos permutados portadores de los beneficios extraordinarios acogidos a la deducción por reinversión de este tipo de beneficios (pp. 104 y siguientes).

(v) Sobre los elementos en que se materializó la reinversión del valor de la transmisión que dio lugar a los beneficios extraordinarios acogidos a la deducción (pp. 133 y siguientes).

Por su claridad expositiva, a fin de expresar cuál es la posición de la recurrente, dejaremos constancia de las conclusiones que en relación con este punto se recogen en las pp. 147 y siguientes de la demanda:

"1. La única actividad de V12 en toda su vida societaria es y ha sido la del arrendamiento.

2. Los únicos ingresos ordinarios de la sociedad proceden del alquiler de inmuebles.

3. Los únicos epígrafes del IAE en los que ha estado dado de alta desde su constitución son los de arrendamiento (epígrafes, 861.1 alquiler de viviendas, 861.2 alquiler de locales industriales y 501.1 construcción, reparación y conservación).

4. En su objeto social también se encontraba el arrendamiento de fincas rústicas, ampliándose a explotación hotelera en 2006, motivo por el que el suelo aportado en origen se explotó en arrendamiento rústico y para aquellos otros arrendamientos posibles conforme a su calificación urbanística.

5. La promoción inmobiliaria para venta y compra de inmuebles nunca ha sido parte de la actividad de la sociedad en sus más de veinte años de existencia, por lo que nunca ha tenido contabilizado existencias.

6. Los inmuebles de la sociedad siempre han estado contabilizados como inmovilizado, al integrarse en el acervo patrimonial de la actora desde 1998 y ser su destino final la explotación en arrendamiento.

7. Las fincas rústicas y las sometidas a un proceso de transformación urbanística no pueden producir ingresos en términos económicos relevantes, ni generar los rendimientos que producen las fincas ya urbanizadas y edificadas, por lo que no se puede calificar estos ingresos como residuales, al ser los únicos posibles.

8. Los inmuebles permutados estuvieron afectos a la actividad social desde su aportación.

9. Han quedado acreditadas las actuaciones preparatorias para la futura explotación de todos los bienes objeto de permuta.

10. Las modificaciones normativas, imposiciones legales y urbanísticas y decisiones judiciales motivaron la permuta de los activos al devenir no aptos para el objeto social los permutados y apto el adquirido en permuta.

11. El bien reinvertido ha estado afecto a la sociedad desde su incorporación, circunstancia esta que nunca fue cuestionada por la Inspección.

12. Ausencia del elemento volitivo ("decisión de la empresa") necesario para la transferencia de un activo desde el inmovilizado a existencias.

13. Ausencia de disponibilidad financiera necesaria para consideración de existencias del bien transmitido".

Por su parte, la Administración demandada opone a lo anterior, en línea con lo resuelto por el Tribunal Económico-Administrativo Central, que es el efectivo destino duradero a la actividad social lo que define los elementos del inmovilizado, sin que una supuesta intención de afectación duradera contradicha por los hechos pueda prevalecer frente a estos (p. 26 de la contestación), que los distintos avatares o impedimentos urbanísticos que dificulten o impidan llevar a cabo los planes iniciales del adquirente del terreno no le eximen a este de la obligación de reclasificar el terreno a existencias en el momento de su venta, caso de no haber sido objeto finalmente de explotación (p. 27) y que una utilización accidental, mínima o irrelevante de un determinado elemento no permite por sí la calificación del mismo como de inmovilizado, que exige un destino duradero a servir de forma no irrelevante o puramente residual en la actividad en la empresa (p. 27).

Añade la Administración demandada que el criterio de permanencia de las fincas en el patrimonio de la entidad no es, en absoluto, un criterio delimitador de la calificación de las parcelas transmitidas como elementos del inmovilizado (p. 30).

Y en cuanto a los elementos en que se materializó la reinversión, sostiene la Administración que no consta en el expediente ninguna justificación de que la parcela en cuestión forme parte del inmovilizado de la empresa puesto que no se ha acreditado en ningún momento que haya sido objeto de explotación en arrendamiento por parte del contribuyente ni de que se haya destinado al uso propio, señalando en este sentido que a día de hoy todavía no ha comenzado la construcción del supuesto hotel (pp. 31 y 32).

DECIMOTERCERO.- Para la decisión de las distintas cuestiones que se suscitan por las partes a propósito de este motivo de impugnación, en los siguientes fundamentos jurídicos expondremos el marco normativo y jurisprudencial y analizaremos, a la luz del mismo, la consideración como inmovilizado material de los distintos elementos transmitidos por el contribuyente y del elemento en que se materializó la reinversión.

DECIMOCUARTO.- En cuanto a la normativa de aplicación, hemos de remitirnos al art. 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 (en adelante, TRLIS), que en la redacción vigente en el período impositivo que aquí nos ocupa y en lo que aquí interesa, disponía lo siguiente:

"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.

...

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".

DECIMOQUINTO.- La jurisprudencia ha sentado una serie de pautas interpretativas respecto del art. 42 del TRLIS que, siguiendo lo declarado en la sentencia de esta Sala y Sección de 4 de marzo de 2016 (recurso nº 343/2013 ), pueden resumirse en los siguientes puntos:

1.- Que la finalidad del mecanismo de la reinversión de beneficios extraordinarios no es otra que la de " facilitar o favorecer a las empresas o sociedades la renovación de los activos empresariales productivos ", lo que exige " la afectación como condición indispensable del diferimiento " - STS de 20 de octubre de 2011 (Rec. 3544/2009 )-. Razonando la indicada sentencia que el mecanismo establecido en el art 21 LIS " solo puede entrar en juego si se estima que las parcelas enajenadas eran "inmovilizado" de la sociedad y "no existencias ", lo que constituye, básicamente, un problema de prueba.

2.- 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 )-.

3.- Para determinar la condición de inmovilizado de un bien debe acudir a lo establecido -normativa entonces vigente- " en el artículo 184 del texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas de 1989 («Adscripción de los elementos patrimoniales en el activo»), cuyo apartado 1 decía que la adscripción de los elementos del patrimonio al activo inmovilizado o al circulante debía determinarse en función de la afectación de dichos elementos, añadiendo el apartado 2 que el activo inmovilizado comprendía los elementos del patrimonio destinados a servir de forma duradera en la actividad de la sociedad. Lo mismo disponía el Plan General de Contabilidad de 1990 cuando en su tercera parte («Definiciones y relaciones contables») detallaba el contenido del Grupo 2. Inmovilizado: «Comprende los elementos del patrimonio destinados a servir de forma duradera en la actividad de la empresa " - STS de 8 de junio de 2015 (Rec. 1307/2014 )-. En la misma línea la STS de 14 de octubre de 2015 (Rec. 3512/2013) y 8 de junio de 2015 (Rec. 1307/2014 ).

4.- Que resulta " irrelevante " cual fuera el destino inicial que la empresa pretendiera dar al inmueble, " pues el dato determinante es si fue destinado efectivamente a un uso duradero en relación con el giro empresarial " - STS de 26 de septiembre de 2011 (Rec. 3179/1009)-. Añadiendo la jurisprudencia que " no se trata de si la ocupación a la que se asignen los bienes que después se transmiten es o no la principal de la compañía, sino de que para tener la condición de inmovilizado deben quedar afectos de manera permanente al giro empresarial propio de la entidad " - STS de 8 de junio de 2015 (Rec. 1307/2014 )-. Más recientemente la STS de 8 de junio de 2015 (Rec. 1307/2014 ) añade que " resulta irrelevante cuál fuera el destino inicial que la empresa recurrente pretendiera dar al inmueble, pues el dato determinante es si fue destinado efectivamente a un uso duradero en relación con su giro empresarial".

La STS de 9 de abril de 2015 (Rec. 2446/2013 ), abunda en lo anterior, al razonar que " la calificación de un terreno como inmovilizado depende de su destino económico, debiendo haber estado afectado de forma duradera a la actividad de la entidad, ya sea mediante su uso propio, o bien mediante su explotación en arrendamiento, sin que el tiempo de permanencia de un elemento en la empresa altere la calificación patrimonial del mismo, ni tampoco la naturaleza del objeto social de la empresa ".

" No pudiendo.....acogerse las tesis en virtud de las cual se satisface dicha afectación en función de la vocación futura de los bienes patrimonio de la sociedad para servir a tal finalidad [futuros arrendamientos], bastando, a su juicio, la simple adscripción eventual que en su día se materializará, argumento que, como ya hemos apuntado, choca con nuestra doctrina anteriormente expuesta acerca de la imprescindible afectación actual de los bienes, careciendo de virtualidad alguna a estos efectos el que en un plazo futuro e indeterminado se hiciera efectiva dicha afectación a fin de impedir el disfrute actual de una exención o beneficio fiscal en función del cumplimiento futuro y aleatorio de los requisitos para su validez " - STS de 18 de octubre de 2012 (Rec. 6284/2010 )-.

5.- Que " la contabilización inicial como inmovilizado de un terreno, solar o edificación no veda considerarlos existencias cuando se destinen a la venta, sólo lo impide que hayan sido objeto de explotación duradera " - STS de 10 de octubre de 2011 (Rec. 1254/2009 ) y 26 de enero de 2015 (Rec. 245172012)-. Pues, " el nombre bajo el que

se contabilice un bien no determina la naturaleza de la operación, sino que es más bien la operación realizada la que ha de determinar el debido reflejo contable correcto" - STS de 20 de octubre de 2011 (Rec. 3544/2009 )-.

6.- En nuestra SAN (2ª) de 9 de julio de 2015 (Rec. 394/2012 ) hemos insistido en que " De las definiciones contenidas en el Plan General de Contabilidad vigente en el período considerado y Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas se desprende, en definitiva, que el inmovilizado material de una empresa está compuesto por aquellos activos materiales que se afecten de manera duradera y con vocación de permanencia en las actividades de la misma ya sea destinado a su uso propio o ya destinado a ser explotado en arrendamiento. En contraposición, son existencias aquellos activos adquiridos o producidos con la finalidad de ser vendidos. Por otro lado, lo expuesto resulta ratificado en las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las Empresas inmobiliarias (NAPEI), contenidas en la Orden de 28 de diciembre de 1994, que la inspección y el Tribunal Regional consideran aplicable a la entidad, donde, en la Tercera Parte (definiciones y relaciones contables) se define el inmovilizado (Grupo 2) como «los elementos del patrimonio destinados a servir de forma duradera en la actividad de la empresa», mientras que se considera existencias en general (Grupo 3) «los adquiridos por la empresa y destinados a la venta sin transformaciones esenciales». La norma de valoración 3ª c) de dicho PGCEI prevé que "los terrenos, solares y edificaciones contabilizados en el inmovilizado, siempre que no hayan sido objeto de explotación, que la empresa decida destinar a la venta, se incorporarán a existencias" y en este sentido se pronuncia el ICAC (Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas), en su contestación número 3, BOICAC número 52 de diciembre de 2002, en la que exige como requisito para que dicha incorporación a existencias no se produzca, que el terreno, solar o edificación contabilizada como inmovilizado y que se va a enajenar haya sido objeto de un uso o utilización de carácter relevante por parte de la empresa. Lo que se completa con la definición que en la Parte Tercera de la cuenta 609: "Transferencia de inmovilizado a existencias" como "destinada a registrar el aumento de existencias producido como consecuencia de la decisión de incorporar al grupo 3 para su venta posterior los terrenos, solares y edificaciones en general incluidos en el inmovilizado siempre que no hayan estado en explotación". Y con lo establecido en la Norma 6ª i, de Elaboración de las Cuentas Anuales: "Los beneficios o las pérdidas obtenidos por la venta de terrenos, solares y edificaciones que, aunque inicialmente figuraban en el inmovilizado, y siempre que no hayan sido utilizados, la empresa haya decidido traspasarlos a existencias, figuraren entre los beneficios o pérdidas de explotación. En suma, que las anteriores normas contables se contempla la posibilidad de traspasar los inmuebles inicialmente contabilizados como existencias, a la correspondiente cuenta del inmovilizado; y a la inversa, esto es, bienes contabilizados como inmovilizado que posteriormente se destinan a la venta y se han de contabilizar como existencias".

DECIMOSEXTO.- Comenzando con los elementos patrimoniales transmitidos, como señala la demanda (pp. 83 y 84), el debate se centra en la declaración de un beneficio extraordinario a efectos fiscales de 30.385.179,18 euros generados con motivo de la realización de las siguientes operaciones:

(i) Cesación de proindiviso a favor del otro copropietario, Vivienda Gestión 2000, S.A. del porcentaje de participación que la recurrente tenía en la propiedad de la parcela NUM005 del UZP del Ensanche de Vallecas.

(ii) Operación de reemplazo de activos inmobiliarios mediante permuta con la Empresa Municipal de la Vivienda y Suelo de Madrid, S.A., de la parcela NUM006 VPO del UZP 1.03 del Ensanche de Vallecas, y de ocho parcelas del UZP 2.04 Desarrollo del Este-Los Berrocales, propiedad de la recurrente, a cambio de la parcela NUM009 Unidad de Ejecución 1 del Plan Parcial UZP 1.03 Ensanche de Vallecas, propiedad de la Empresa Municipal de la Vivienda y Suelo de Madrid, S.A.

(iii) Varias permitas de menor cuantía de diversos porcentajes minoritarios de participaciones con el fin de alcanzar plenos dominios. Los resultados de estas últimas operaciones no se han acogido a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios.

Con ocasión de la obtención de dichos beneficios, la sociedad recurrente se acogió al régimen de reinversión de beneficios extraordinarios regulado en el art. 42 del TRLIS, practicándose en su declaración una deducción en cuota por importe de 5.959.316,68 euros.

Distinguiremos entre las distintas operaciones realizadas, siguiendo la misma metodología empleada en la demanda, antes de ofrecer una respuesta a las cuestiones litigiosas que se suscitan.

En primer lugar, por lo que se refiere a la cesión a Vivienda Gestión 2000, S.A. del porcentaje de participación que la recurrente tenía en la finca registral NUM004-parcela NUM005 del UZP del Ensanche de Vallecas (pp. 86 y siguientes de la demanda), la tesis de la recurrente es que se trata de un elemento que debe ser calificado como inmovilizado material y no como existencias porque, tras ser adjudicada la parcela en proindiviso a varios propietarios en el proyecto de reparcelación, aquella fue adquiriendo las participaciones minoritarias pero no pudo adquirir la parte correspondiente a Vivienda Gestión 2000, S.A. Dada la discrepancia entre los dos titulares sobre el destino de la parcela (construir para vender en el caso del otro cotitular y construir para alquilar en el caso de la recurrente) y dado su carácter indivisible, finalmente se produjo el cese del proindiviso y Vergara 12, S.L. obtuvo con ello unos recursos financieros con los que pudo completar el pago a la Empresa Municipal de la Vivienda y Suelo de Madrid, S.A. de la finca en que se reinvirtieron los beneficios extraordinarios, finca esta sí adquirida en

plena propiedad y apta para la construcción y subsiguiente arrendamiento. Además, mientras se mantuvo el proindiviso, la parcela transmitida fue objeto de arrendamiento para el depósito de maquinaria (pp. 86 y siguientes).

El Acuerdo de liquidación niega la condición de inmovilizado por entender, en síntesis, que dicho solar no ha servido de ninguna manera a las actividades de la sociedad recurrente y que le corresponde la calificación de existencia y no de inmovilizado, por lo que los beneficios obtenidos con ocasión de su transmisión constituyen beneficios de explotación, siendo la característica determinante para establecer la pertenencia al inmovilizado la función que han desempeñado los bienes en relación con la actividad objeto de la explotación (p. 18 del Acuerdo de liquidación). Añade que, independientemente de presuntas intenciones no demostradas, la recurrente adquirió unas parcelas que ha transmitido sin haberlas utilizado para el supuesto fin originario, utilizándolas solo para el arrendamiento de modo accesorio, testimonial y secundario (pp. 20 y 21).

La resolución impugnada confirma el criterio administrativo, declarando que la parcela en cuestión debe ser calificada como existencia y no como inmovilizado, al estimar que es el efectivo destino duradero a la actividad social lo que define a los elementos del inmovilizado, sin que una supuesta intención de afectación duradera contradicha por los hechos puede prevalecer frente a éstos (p. 23 de la resolución impugnada), que el arrendamiento de la parcela habría sido mínimo, accidental o transitorio hasta que se llevó a efecto el objetivo principal que era la venta de las mismas (p. 26) y que el plazo de permanencia de las fincas en el patrimonio del contribuyente no es en absoluto un criterio delimitador de la calificación de la parcela transmitida como elemento del inmovilizado (p. 27).

En igual sentido se expresa la Administración demandada en su escrito de contestación (pp. 25 y siguientes).

En segundo lugar, en relación con la operación de reemplazo de activos inmobiliarios mediante permuta de terrenos realizada con la Empresa Municipal de la Vivienda y Suelo de Madrid, S.A., la recurrente distingue a su vez dos operaciones o bloques: de una parte, el constituido por la parcela NUM006 VPO del UZP 1.03 del Ensanche de Vallecas y, de otra parte, el integrado por el resto de parcelas permutadas en la misma operación, pertenecientes al UZP 2.04 Desarrollo del Este-Los Berrocales (pp. 89 y siguientes de la demanda).

Así, en relación a la finca registral nº NUM007, parcela NUM006 VPO del UZP 1.03 del Ensanche de Vallecas, la recurrente sostiene que sobre esta parcela había redactado un proyecto para la ejecución de 46 viviendas de protección pública en régimen de arrendamiento, 81, plazas de garaje, 46 trasteros y un local comercial, había solicitado la calificación provisional de viviendas con protección pública en régimen de alquiler, le había sido concedida como viviendas protegidas para arrendamiento durante 10 años y había solicitado además un préstamo subsidiado para la promoción de Viviendas de Protección Oficial para Arrendamiento acogidas al RD 31/1978, de 31 de octubre (p. 90 de la demanda). El motivo de la permuta fue un cambio en la legislación reguladora del suelo en materia de arrendamiento de vivienda protegida que afectó directamente al destino de las viviendas a construir en los terrenos en cuestión al obligar a la empresa a que el 50% de las mismas fueran destinadas a la venta, lo cual pugnaba directamente con los planes de la recurrente al tratarse de una operación ajena al objeto de su actividad (pp. 90 y 91). Además, las fincas de origen de esta parcela fueron explotadas por la sociedad de en régimen de arrendamiento rústico, si bien durante un tiempo menor que las fincas de Los Berrocales al seguir su curso el proceso urbanizador (p. 92).

El criterio del Acuerdo de liquidación, de la resolución impugnada y de la contestación de la Administración demandada es similar al expresado en relación con el anterior elemento transmitido y se basa en razones análogas, por lo que nos remitimos a lo allí expuesto.

Por otra parte, en relación con las parcelas integradas en el desarrollo UZP 2.04 Los Berrocales, afirma la recurrente que las mismas fueron permutadas con la Empresa Municipal de la Vivienda y Suelo de Madrid, S.A. por estar muy retrasada su urbanización y tener un porcentaje importante de aprovechamiento en vivienda protegida que hacía inviable su explotación en arrendamiento al 100% por los mismos motivos precedentemente expuestos (p. 94 de la demanda). Este suelo había accedido a la compañía en 1998 mediante aportación no dineraria efectuada por D.ª Blanca y estaba clasificado en ese momento como suelo urbanizable programado en el PGOUM de 1997, estando previsto su desarrollo urbanístico dentro del segundo cuatrienio. Precisamente este suelo se aportó a la sociedad con la finalidad de ser desarrollado a medio y largo plazo para su posterior construcción y explotación en régimen de arrendamiento, sin perjuicio de proseguir hasta ese momento con la explotación agrícola en régimen de arrendamiento a la que estaban afectos desde hacía décadas y en las que se subrogó la recurrente como consecuencia de la aportación no dineraria referida (pp. 94 y siguientes). La continuación de dicho arrendamiento pese a la aportación de las fincas a la Junta de Compensación fue consecuencia de la falta de ejecución de la urbanización del UZP 2.04 Desarrollo del Este-Los Berrocales, compaginándose tal aprovechamiento agrícola con la implantación de vallas publicitarias desde 2004 dado que ambos usos eran compatibles (p. 96). La recurrente aportó los terrenos al proceso urbanístico del UZP 2.04 Desarrollo del Este-Los Berrocales y participó activamente en la Comisión Gestora y en la Junta de Compensación, suscribiendo los correspondientes convenios urbanísticos con el Ayuntamiento de Madrid y realizando cuantas gestiones han resultado necesarias para su transformación y continuidad en la sociedad (pp. 97 y siguientes). No obstante, la paralización del desarrollo de este ámbito como consecuencia de la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 27 de febrero de 2003, el cambio operado en 2005 en la normativa de arrendamiento de viviendas protegidas (que obligaba a incorporar en al menos el 50% de los contratos de arrendamiento la concesión a favor del inquilino de una opción de compra de la vivienda

arrendada) y la ratio de vivienda protegida prevista para este sector (muy superior al de otros sectores) determinaron a la sociedad a permutar este suelo por otro totalmente urbanizado y sin protección, es decir, apto al 100% para la actividad de la sociedad (pp. 99 y siguientes).

El criterio del Acuerdo de liquidación, de la resolución impugnada y de la contestación de la Administración demandada es similar al expresado en relación con los anteriores elementos objeto de transmisión y se basa en razones análogas, por lo que nos remitimos a lo allí expuesto.

Pues bien, teniendo en cuenta todo lo anterior, lo primero que cabe señalar es que la Sala aprecia la existencia de un cierto déficit de motivación en el Acuerdo de liquidación y en la resolución impugnada.

Nos referimos a uno de los principales argumentos en que descansa la decisión administrativa, en concreto, la insuficiencia de la sola intención del contribuyente de afectar los terrenos de forma duradera a la actividad de la entidad.

Es innegable que, a priori, este es un criterio jurisprudencial relevante en orden a la calificación de los elementos transmitidos como inmovilizado o como existencias y a él nos hemos referido en el fundamento jurídico precedente.

La cuestión litigiosa, sin embargo, se centra en determinar si en el presente caso el recurrente solo ha alegado la existencia de esa intención o si, por el contrario, ha sido capaz de acreditar y justificar una serie de actos preparatorios dirigidos al fin anteriormente expresado.

Decimos esto por remisión a la doctrina jurisprudencial del Tribunal Supremo contenida, entre otras, en la sentencia del Tribunal Supremo de 13 de junio de 2013 (ROJ: STS 3636/2013), en la que vino a declararse lo siguiente:

"Ubicados en este contexto conceptual, en el que la actividad de preparación del bien para su futura explotación empresarial lo habilita para ser considerado como afecto a la misma, aunque en términos estrictos ésta todavía no se haya iniciado al realizarse su transmisión por no haberse consumado la precisa habilitación del bien para ser explotado porque -como en este caso y el resuelto por la sentencia que invocamos- no se haya concluido la edificación que habría de ser objeto de arrendamiento, sin embargo el dato real del despliegue de una actividad dirigida a obtener aquel objetivo permite admitir que el bien estaba afecto a la actividad empresarial de la sociedad titular del mismo".

Esta resolución se cita expresamente en la posterior sentencia del Tribunal Supremo de 8 de junio de 2015 (ROJ: STS 2501/2015), que se expresa así:

"La Sala de instancia declara el carácter de inmovilizado de esos terrenos, pues desde su adquisición los bienes después enajenados quedaron afectados a la actividad económica de la compañía y si se vendieron se debió a una circunstancia excepcional, independiente de la voluntad de la empresa y motivada por el cambio de actuación urbanística, a lo que añade que en ejercicios precedentes, 2000 y 2001, se transmitieron terrenos en igual situación, aplicándose el mismo beneficio fiscal sin oposición alguna por parte de la Administración, lo que no deja de constituir un acto propio.

Ciertamente, resulta irrelevante cuál fuera el destino inicial que la empresa recurrente pretendiera dar al inmueble, pues el dato determinante es si fue destinado efectivamente a un uso duradero en relación con su giro empresarial [ sentencia de 26 de septiembre de 2011 (casación 3179/09 , FJ 2º)], pero ocurre que en este caso, según declara probado la Sala de instancia, los terrenos en cuestión sí quedaron afectos a la actividad empresarial, pues se incorporaron al proceso urbanizador a fin de construir un centro comercial, herramienta indispensable para el ejercicio de su giro social, dándose la circunstancia de que, por cambios en el sistema de actuación urbanística (compensación por el de expropiación) y, por ende, en función de hechos independientes de su voluntad, resultaron terrenos sobrantes. En la sentencia de 13 de junio de 2013 (casación 4554/11 , FJ 3º), que la de instancia cita, hemos afirmado que la actividad de preparación del bien para su futura explotación empresarial lo habilita para ser considerado como afecto a la misma".

La referida doctrina jurisprudencial del Tribunal Supremo ya ha sido citada por esta Sala y Sección en anteriores pronunciamientos, pudiendo citar a título de ejemplo la sentencia de 11 de octubre de 2017 (ROJ: SAN 3939/2017) o la más reciente de 25 de febrero de 2021 (ROJ: SAN 989/2021).

Pues bien, a la luz de esta doctrina jurisprudencial, apreciamos la existencia del déficit de motivación antes aludido en la medida en que la sociedad recurrente ha sido capaz de alegar y justificar, por una parte, la realización positiva de toda una serie de actos preparatorios encaminados a la futura explotación empresarial de los distintos elementos transmitidos y, por otra, que la transmisión de dichos elementos se debió finalmente a la aparición de distintas circunstancias independientes de su voluntad que obstaculizaron esa afectación.

A pesar de lo anterior, la Administración detiene su análisis en este punto en la consideración general de la insuficiencia de la mera intención de afectación duradera a la actividad de la compañía de los elementos transmitidos.

Argumentación que puede servir y resultar suficiente en aquellos supuestos en los que el contribuyente solo alega haber tenido la referida intención pero que, en cambio, no resulta idónea para supuestos como el presente en

que la actividad preparatoria sobre los elementos transmitidos que la sociedad recurrente ha alegado y justificado rebasa notablemente ese limitado ámbito.

Presupuesto lo anterior, profundizando en las distintas razones aducidas por la recurrente para justificar la afectación de los bienes de forma duradera a su actividad económica, consideramos que también asiste la razón a la parte recurrente.

En relación con todos y cada uno de los elementos transmitidos se advierte por la Sala la existencia de distintos actos preparatorios encaminados a hacer posible su futura explotación empresarial, en el contexto de la actividad de la empresa, así como la aparición sobrevenida de una serie de circunstancias que, resultando independientes de la voluntad de la recurrente, impidieron sustancialmente la materialización de ese proyecto.

Nos remitimos, a fin de justificar esta conclusión, a las detalladas razones que se exponen en la demanda en relación a los distintos elementos transmitidos y a los elementos de convicción que soportan cada una de tales alegaciones (pp. 86 y siguientes de la demanda).

Razones y elementos de convicción que, a juicio de la Sala, avalan de modo suficiente las conclusiones expuestas y que no han resultado desvirtuados en el presente recurso.

Todo lo cual nos lleva a firmar, utilizando las mismas palabras empleadas por la sentencia del Tribunal Supremo de 13 de junio de 2013 antes citada, que " el dato real del despliegue de una actividad dirigida a obtener aquel objetivo (la precisa habilitación del bien para ser explotado) permite admitir que el bien estaba afecto a la actividad empresarial de la sociedad titular del mismo".

Una valoración similar alcanza la Sala en torno a otra de las razones principales en que se asienta el criterio administrativo sobre la calificación de los bienes transmitidos como existencias y no como inmovilizados.

Nos referimos a la explotación de los distintos terrenos, en las distintas formas que la recurrente ha sido capaz de justificar, y que la Administración tributaria considera mínima, accidental o transitoria.

Aprecia la Sala, en primer lugar, que tales calificativos no agotan la consideración que puede merecer o que cabe predicar de la explotación que la recurrente ha desarrollado sobre los distintos elementos transmitidos.

No podemos olvidar, en este sentido, que esa explotación era la que resultaba acorde a la naturaleza y condición de los distintos terrenos cedidos en arrendamiento, que la misma estaba además sujeta a las restricciones derivadas de la transformación urbanística de aquellos y que se estaba desarrollando simultáneamente a la realización de los distintos actos preparatorios a que antes nos hemos referido, todo lo cual supone una importante modulación o limitación a la referida explotación que la Administración parece no tener debidamente en cuenta en su razonamiento.

Siendo esto así, a juicio de la Sala, resulta exigible a la Administración una justificación superior a la ofrecida para fundamentar su decisión sobre el carácter residual de la explotación de los elementos transmitidos.

En defecto de esa justificación, la conclusión que se alcanza por la Sala es que la explotación de los terrenos acreditada por la entidad recurrente resulta significativa y relevante en orden a su valoración como elementos del inmovilizado.

Por último, a partir de la valoración del caso que ha quedado expuesta, el criterio de permanencia no resulta dirimente a los efectos controvertidos. Es decir, con independencia del tiempo de permanencia de los elementos transmitidos en el patrimonio de la recurrente, lo relevante es que esta ha sido capaz de justificar en relación a los mismos la realización de una actividad de preparación del bien para su futura explotación empresarial y, al mismo tiempo y de forma paralela, un aprovechamiento significativo.

Conclusiones, que como medio de prueba relevante en el contexto del presente recurso, resultan corroboradas por el informe pericial aportado por la sociedad recurrente, emitido por D. Saturnino, Licenciado en Ciencias Económicas y Empresariales.

En dicho informe se concluye también que la calificación de los bienes inmuebles debe ser la de inmovilizado material y no la de existencias, en cuanto afectos a la actividad de arrendamiento de inmuebles, aludiendo a una serie de argumentos (como, por ejemplo, el análisis de la actividad desarrollada por la recurrente, datos económicos, inversiones realizadas e ingresos obtenidos -pp. 15 y siguientes-, la interpretación y aplicación al caso de la normativa contable -pp. 34 y siguientes- o los largos procesos de concreción de las inversiones inmobiliarias -pp. 56 y 70-) que la Sala estima razonables a los efectos aquí controvertidos, que aportan un contexto y un sentido económico a las transmisiones realizadas por la entidad recurrente en el conjunto de su actividad empresarial y que refuerzan el sentido de la decisión alcanzada.

En definitiva, la demanda se estima en este punto, sin necesidad de examinar las restantes cuestiones planteadas en los escritos de las partes.

**DECIMOSÉPTIMO.-** Por lo que se refiere a los elementos en que se materializó la reinversión y cuya calificación como elemento del inmovilizado material se controvierte por la Administración tributaria, la finca registral nº NUM008 del Registro de la Propiedad nº 19 de Madrid, la demanda dedica a esta cuestión sus pp. 133 y siguientes.

Una primera parte del motivo impugnatorio ya ha sido examinada en el fundamento jurídico quinto, por lo que nos remitimos a lo allí razonado a propósito de la extralimitación del Acuerdo de liquidación con respecto al objeto delimitador del Acuerdo de 4 de noviembre de 2010.

La materialización de la reinversión se produjo, sintéticamente, en la forma que se resume en las pp. 136 y 137 de la demanda: " en el caso de la Parcela NUM005 del UZP del Ensanche de Vallecas (elemento de salida) 4.871.683,91 euros (elemento de entrada), y en el de las parcelas permutadas con la Empresa Municipal de la Vivienda y Suelo de Madrid, S.A., parcelas valoradas en su conjunto en la cifra de 27.661.566,47 euros (elemento de salida), la Parcela NUM009 de la Unidad de Ejecución 1 del Plan Parcial del UZP 1.03 del Ensanche de Vallecas (elemento de entrada), valorada en 31.816.023 euros, satisfaciendo Vergara 12 la diferencia mediante la entrega de 3.005.060,52 euros, de los 4.871.683,91 euros obtenidos con ocasión de la venta de la Parcela NUM005 del Ensanche de Vallecas".

La demanda, por lo demás, justifica la calificación de inmovilizado de este elemento argumentando que el requisito de la entrada en funcionamiento no era exigible en el período impositivo a que se refiere la regularización practicada por la Inspección de los tributos (pp. 134 y siguientes de la demanda), que la causa determinante de la permuta fue reemplazar elementos que como consecuencia de los cambios normativos sobrevinieron no aptos para la actividad social - arrendamiento- por otros que sí lo eran y que además se hallaban en una fase de desarrollo urbanístico más avanzado (p. 137), que el elemento se adquirió con la finalidad de construir un hotel, se realizaron distintos actos preparatorios a tal fin y se descartó este proyecto por la crisis económica que sobrevino (pp. 137 y siguientes), que fue objeto de explotación mediante arrendamiento (pp. 139 y siguientes) y que, en 2015, se ha acometido un nuevo proyecto de construcción de 216 viviendas turísticas sobre la parcela en cuestión (pp. 141 y siguientes).

El Acuerdo de liquidación, en cambio, sostiene que también en este caso estamos ante un elemento que debe ser calificado como existencia y no como inmovilizado material. Argumentando, a tal fin, que el hotel no llegó a ejecutarse y que su explotación testimonial, dada su escasa rentabilidad, no cambia su naturaleza de existencia (p. 20 del Acuerdo de liquidación).

La resolución impugnada y la contestación de la Administración demandada se pronuncian en idéntico sentido y por análogas razones (pp. 28 y siguientes de la resolución impugnada y pp. 31 y siguientes de la contestación).

Hemos de comenzar señalando que las alusiones del Acuerdo de liquidación a la entrada en funcionamiento del hotel que la recurrente proyectaba construir sobre los terrenos adquiridos deben ser interpretadas en el sentido de que no se ha producido la afectación del elemento en cuestión a la actividad económica de la compañía y no como efectiva acreditación de la falta de cumplimiento del requisito previsto en el art. 42.3.a) del TRLIS, tras la reforma introducida en la norma por la disposición final 2.22 de 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. No debemos olvidar, en tal sentido, que el ejercicio del Impuesto sobre Sociedades que fue objeto de regularización en el presente caso es el correspondiente al 2006 y, como hemos declarado en la sentencia de esta Sala y Sección de 29 de marzo de 2019 (ROJ: SAN 1135/2019), " tal exigencia, contenida en el artículo 42.3 TRLIS, no fue exigible sino a partir del 1 de enero de 2007".

Pues bien, así entendida la citada referencia, el objeto de discusión consiste en determinar si se ha producido o no la afectación a la actividad económica de la compañía del elemento en que se materializó la reinversión de los beneficios extraordinarios.

Como en el caso anterior, consideramos que las razones aducidas por la Administración tributaria para negar al bien la calificación de inmovilizado no resultan suficientemente convincentes para desvirtuar el resultado de las alegaciones y pruebas aportadas por el contribuyente.

Apreciamos en tal sentido que la sociedad recurrente ha acreditado haber desplegado todo un conjunto de actuaciones preparatorias encaminadas a la efectiva explotación del bien mediante la construcción de un hotel, actuaciones que no tuvieron el fin inicialmente previsto por la compañía y que tuvieron que ser interrumpidas por el contexto económico adverso que sobrevino (según las razonadas explicaciones que se ofrecen en las pp. 137 y siguientes de la demanda y según la corroboración que resulta de los elementos de convicción aludidos en dichas páginas).

Con esta interrupción no desapareció la afectación de la parcela a la actividad económica de la compañía, al haberse iniciado en el año 2015 la puesta en marcha un nuevo proyecto de explotación, en este caso mediante la construcción de 215 viviendas turísticas para alquiler (también según las razonadas explicaciones que se ofrecen en las pp. 141 y siguientes de la demanda y según la corroboración que resulta de los elementos de convicción aludidos en dichas páginas).

Al igual que hemos concluido respecto de los elementos transmitidos, también apreciamos que estos actos preparatorios justifican de modo suficiente la calificación como inmovilizado del elemento material en que se reinvirtieron parte de los beneficios extraordinarios obtenidos.

Además, hemos de señalar que ambas conclusiones se refuerzan recíprocamente en el sentido de que la transmisión y adquisición de los distintos elementos materiales se justifican sin solución de continuidad por su afectación duradera al giro empresarial de la compañía, centrado en el arrendamiento de bienes inmuebles (según la explicación que se ofrece en las pp. 15 y siguientes del informe pericial de D. Saturnino). Transmitiendo unos inmuebles que habían dejado de ser aptos para tal fin, por diversas circunstancias ajenas a la voluntad de la

sociedad recurrente, y adquiriendo en sustitución de los mismos un elemento que sí lo era, independientemente del éxito o no de los proyectos emprendidos al efecto por la compañía.

Por otra parte, nuevamente en este caso, nos encontramos con que esos proyectos coexistieron con una explotación de la parcela mediante diversos contratos de arrendamiento, conforme al detalle y la justificación que se expresan en las pp. 139 y siguientes de la demanda.

Más importante que el dato relativo a la rentabilidad económica de estos arrendamientos, en el que centra su valoración la Administración tributaria, es que este hecho resulta ciertamente demostrativo de un aprovechamiento acorde a la naturaleza del bien y compatible con el estado y situación de los proyectos de explotación que se acometieron por la empresa en relación al mismo. Modulación que resulta relevante y que, sin embargo, no ha sido debidamente valorada por la Administración, al considerar aisladamente esa escasa rentabilidad y al desconectarla del resto de las circunstancias concurrentes en el presente caso.

También como en el supuesto anterior hemos de hacer referencia a la corroboración de la tesis de la recurrente que aporta el informe pericial elaborado por D. Saturnino (debiendo destacarse, en tal sentido, las pp. 57 y siguientes).

La demanda también se estima en este punto, sin que sea necesario por ello entrar a examinar las restantes cuestiones suscitadas por las partes en sus respectivos escritos pues su estimación o desestimación en ningún caso serviría para alterar el resultado expuesto.

Decisión del recurso contencioso-administrativo

DECIMOCTAVO. Procede, por tanto, la estimación del recurso contencioso-administrativo y la anulación de la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 15 de octubre de 2018 (R.G.: 1042/2015 y 2383/16), así como del Acuerdo de liquidación de que trae causa, por no ser ajustados a Derecho, con los efectos legales inherentes a esta declaración.

Costas procesales

DECIMONOVENO- En cuanto a las costas dispone el artículo 139.1º LJCA , que " En primera o única instancia, el órgano jurisdiccional, al dictar sentencia o al resolver por auto los recursos o incidentes que ante el mismo se promovieren, impondrá las costas a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones, salvo que aprecie y así lo razone, que el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho".

En el caso que nos ocupa, no apreciando la concurrencia de dudas de hecho ni de derecho en el planteamiento o resolución de la litis, la Sala entiende procedente que se condene a la Administración demandada en las costas causadas en este proceso.

En atención a cuanto se ha expuesto se dicta el siguiente

### **FALLO**

Que debemos estimar y estimamos el presente recurso contencioso-administrativo número 804/2018, interpuesto por la representación de Vergara 12, S.L. contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 15 de octubre de 2018 (R.G.: 1042/2015 y 2383/16) y, en consecuencia:

1º.- Anulamos la citada Resolución y el Acuerdo de liquidación de que trae causa, por no ser ajustados a Derecho, con los efectos legales inherentes a esta declaración.

2º.- Se imponen las costas a la Administración demandada.

Intégrese la 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 casaciones objetivo que presenta.

PUBLICACION..Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, D. Rafael Villafañez Gallego 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.