

AUDIENCIA NACIONAL**Sentencia de 9 de mayo de 2025****Sala de lo Contencioso-Administrativo****Recurso n.º 815/2020****SUMARIO:**

IS. Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios. La Sala debe valorar si los bienes transmitidos tienen o no la condición de inmovilizado. Considera la Sala que para poder hablar de que un bien forma parte del inmovilizado es necesaria la afección o destino del mismo de forma duradera a la actividad económica de la sociedad, tal como se deduce del art.184.2 del TRLSA y del Plan General de Contabilidad aprobado por RD 1643/1990, de aplicación al caso. Como bien indica el TEAC no es esencial ni el criterio de la contabilización del bien como tal inmovilizado ni tampoco el hecho en sí de que sea objeto de un uso continuado en el tiempo cuando éste resulta ser de carácter excepcional o accidental, siendo preciso estar a la verdadera voluntad empresarial. En el caso presente, se admite que las plazas de garaje de coche y motos, fueron adquiridas en los años 1981 y 1983 con los dos inmuebles, alquilándose las plazas de garaje y pisos desde entonces en su mayoría; pero han existido otras que nunca fueron arrendadas. Teniendo en cuenta que la naturaleza de las plazas de garaje puede conllevar que tengan o no la condición de inmovilizado o de existencias de forma indistinta en el tiempo, lo cierto es que debemos estar al dato evidente de que nunca fueron arrendadas, habiendo podido tener lugar en un período de tiempo tan prolongado. Por consiguiente, no pueden tener el carácter de inmovilizado y de la misma forma procede confirmar el ajuste por depreciación monetaria y a la disminución por corrección de rentas que fue en su momento confirmado por el TEAC. El solar permutado por viviendas ha de correr diferente suerte, entendiéndose que sí debe proceder la deducción y admitirse la condición de inmovilizado que tenía el mismo, aunque sea cierto que en ningún momento fue arrendado. Dicho solar fue adquirido de otra empresa como consecuencia de un proceso de fusión, de modo que se trata de la finca que sustituye a otras dos fincas que sí se encontraban arrendadas, existiendo actuaciones preparatorias que justificarían la finalidad de la recurrente de proceder a un mantenimiento duradero de dicho solar, a las que esta Sala y el Tribunal Supremo ha dado especial relevancia en casos análogos y por otro lado, la Sala reconoce que los solares por su propia naturaleza son de difícil arrendamiento. Todo ello sin olvidar que la actora tampoco tuvo la posibilidad de arrendar dicha parcela hasta que el proceso de ejecución urbanística, en desarrollo del proyecto de reparcelación estuviese concluido.

AUDIENCIA NACIONAL**SENTENCIA****AUDIENCIA NACIONAL****Sala de lo Contencioso-Administrativo****SECCIÓN SEGUNDA****Núm. de Recurso:****0000815/2020****Tipo de Recurso:****PROCEDIMIENTO ORDINARIO****Núm. Registro General:****06054/2020****Demandante:****RAPEJUN S.L****Procurador:****DON LUIS DE VILLANUEVA FERRER****Demandado:****TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL****Abogado Del Estado****Ponente Ilmo. Sr.:**

Síguenos en...

D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA

S E N T E N C I A Nº:

Ilma. Sra. Presidente:

D^a. MARÍA ASUNCIÓN SALVO TAMBO

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA

D. MARCIAL VIÑOLY PALOP

Madrid, a nueve de mayo de dos mil veinticinco.

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 815/2020, se tramita a instancia de la entidad RAPEJUN S.L., representada por el Procurador Don Luis de Villanueva Ferrer, y asistida por el letrado Sr. Daniel Tarroja Piera, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de fecha 1 de junio de 2020, R.G 3432/2017, relativa al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2006 y 2007; y en el que la Administración demandada ha estado representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado, siendo la cuantía del mismo de 170.130,67 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La parte indicada interpuso este recurso respecto de los actos antes aludidos, admitido a trámite y reclamado el expediente administrativo, se entregó este a la parte actora para que formalizara la demanda, lo que hizo en tiempo; y en ella realizó un exposición fáctica y la alegación de los preceptos legales que estimó aplicables, concretando su petición en el suplico de la misma, en el que solicitó la anulación de la resolución del TEAC de 1.6.2020, así como la anulación de la liquidación impugnada.

SEGUNDO.- De la demanda se dio traslado al Abogado del Estado, quien en nombre de la Administración demandada contestó en un relato fáctico y una argumentación jurídica que sirvió al mismo para concretar su oposición al recurso en el suplico de la misma, en el cual solicitó la confirmación del acuerdo impugnado.

TERCERO.- Continuado el proceso por sus trámites, recibido el proceso a prueba por auto de fecha 9.2.2021, y evacuado el trámite de Conclusiones, a través del cual las partes, por su orden, han concretado sus posiciones y reiterado sus respectivas pretensiones, quedaron los autos pendientes de señalamiento cuando por turno correspondiese.

CUARTO.- Finalmente se señaló para votación y fallo el día 30 de abril de 2.021, fecha en que efectivamente se deliberó y votó.

QUINTO.- En la tramitación del presente recurso contencioso-administrativo se han observado las prescripciones legales exigidas en la Ley reguladora de esta Jurisdicción, incluida la del plazo para dictar sentencia, siendo la cuantía del procedimiento de 170.130,67 euros. Y ha sido Ponente el Ilmo. Sr. D. Javier Eugenio López Candela, quién expresa el criterio de la Sala.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

PRIMERO.- El presente recurso contencioso administrativo se interpone contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 1 de junio de 2020, R.G 3432/2017 por la que se desestima el recurso de alzada interpuesto contra la resolución del TEAR de Cataluña de 9.2.2017, 6.2014 que estima parcialmente la reclamación económico-administrativa interpuesta por la actora nº N08/8482/2012 y 08/12987/2012, anulando la sanción y confirmando la liquidación respecto de los ejercicios 2006 y 2007, siendo el acuerdo de liquidación de fecha 23 de febrero de 2.012 por IS, de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la Agencia Tributaria de Cataluña.

SEGUNDO.- Son hechos acreditados en autos que derivan del expediente administrativo, los siguientes:

1.- La fecha de inicio de las actuaciones de comprobación fue el día 28 de abril de 2.011, siendo las mismas de carácter parcial, e iniciadas por IS ejercicio 2006 y 2007, limitadas a comprobar

Síguenos en...



el beneficio contable declarado por las enajenaciones del inmovilizado material realizadas, la corrección monetaria practicada y la procedencia de la deducción por reinversión.

2.- Con posterioridad se incoa al obligado tributario acta de disconformidad A02-72063206 por el concepto Impuesto de Sociedades, ejercicios de 2.006 y 2007. Tras el trámite de alegaciones, en el que la recurrente se opuso al acta, se dicta acuerdo de liquidación de fecha 23.5.2012 del Inspector Regional de la Delegación de Inspección de Cataluña, fijando la deuda tributaria en cuantía de 314.231,75 euros por liquidación de 2006 y de 144.101,08 euros por la de 2.007.

3.- Durante el ejercicio objeto de comprobación, la entidad obligada tributaria estuvo dada de alta en el Impuesto sobre Actividades Económicas, en el epígrafe de Promoción inmobiliaria de edificaciones, 833.2., y de Alquiler de Viviendas, 8.611, y de Alquiler de Locales Industriales, 8.612.

4.- Igualmente fue incoado expediente sancionador que concluyó con la resolución sancionadora del Inspector Regional de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Cataluña por infracción de art.191 por la que se impone sanción por acuerdo de 21.9.2012.

5.- El interesado formuló frente a dicha liquidación y acuerdo sancionador sendas reclamaciones económico-administrativas en fecha 21.6.2012 y 18.10.2012, ante el TEAR de Cataluña, que fueron estimadas parcialmente por resolución de fecha 9.2.2017, desestimando la impugnación de la liquidación y anulando la sanción impugnada.

Respecto de la deducción por reinversión la Inspección considera que no cumplía el requisito de que los bienes transmitidos tuviesen carácter de inmovilizado, calificándolas como existencias. Recurrida en alzada en fecha 28.3.2017 fue desestimada por resolución del TEAC de 1.6.2020.

TERCERO.- Posición de las partes.

La parte actora considera que debe admitirse el beneficio derivado de la transmisión de unas fincas, así como que la reinversión realizada es conforme a derecho, Y así considera que las plazas de garaje derivadas de la transmisión del inmueble Gavá y del inmueble Caponata reflejadas en la diligencia nº12 de 27.12.2011, son existencias, porque no pudieron ser arrendadas por causas independientes de la voluntad de la recurrente (tamaño, ubicación, accesibilidad). Por otro lado, respecto de la transmisión de las parcelas obtenidas en el proyecto de reparcelación como consecuencia de una permuta por viviendas de futura edificación ha de decirse que, igualmente, tienen la condición de inmovilizado, toda vez que cuando fueron adquiridas tenían la condición de fincas arrendadas, y el solar que se permutaba a cambio de futura edificación no pudo ser arrendado con anterioridad a la citada permuta. Todo ello de conformidad por aplicación del principio de respeto a los actos propios, al de confianza legítima y buena fe.

Por el contrario, para la Administración demandada, remitiéndose a lo dispuesto en el acuerdo de liquidación y en la resolución del TEAC considera que debe estarse al beneficio comprobado por la Inspección, así como a la consideración como no inmovilizado de las fincas excluidas de la reinversión por la Inspección.

CUARTO .-Para la resolución del presente recurso contencioso administrativo debemos tener en cuenta lo que dispone el artículo 42 del RDL 4/2004 ,regulador de la deducción por reinversión.

Dicho precepto establece, en la redacción de aplicación al caso:

"Art.42. Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios.

1. Deducción en la cuota íntegra.

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

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

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

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

2. Elementos patrimoniales transmitidos.

Síguenos en...

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

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

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

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

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

3. Elementos patrimoniales objeto de la reinversión.

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

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

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

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

4. Plazo para efectuar la reinversión.

a) La reinversión deberá realizarse 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, o, excepcionalmente, de acuerdo con un plan especial de reinversión aprobado por la Administración tributaria a propuesta del sujeto pasivo.

Cuando se hayan realizado dos o más transmisiones en el período impositivo de valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de toda clase de entidades, dicho plazo se computará desde la finalización del período impositivo.

La reinversión se entenderá efectuada en la fecha en que se produzca la puesta a disposición de los elementos patrimoniales en que se materialice.

b) Tratándose de elementos patrimoniales que sean objeto de los contratos de arrendamiento financiero a los que se refiere el apartado 1 de la disposición adicional séptima de la Ley 26/1988, de 29 de julio, sobre disciplina e intervención de las entidades de crédito, se considerará realizada la reinversión en la fecha de celebración del contrato, por un importe igual al valor de contado del elemento patrimonial. Los efectos de la reinversión estarán condicionados, con carácter resolutorio, al ejercicio de la opción de compra.

c) La deducción se practicará en la cuota íntegra correspondiente al período impositivo en que se efectúe la reinversión. Cuando la reinversión se haya realizado antes de la transmisión, la deducción se practicará en la cuota íntegra correspondiente al período impositivo en el que se efectúe dicha transmisión.

5. Base de la deducción.

La base de la deducción está constituida por el importe de la renta obtenida en la transmisión de los elementos patrimoniales a que se refiere el apartado 2 de este artículo, que se haya integrado en la base imponible.

A los solos efectos del cálculo de esta base de deducción, el valor de transmisión no podrá superar el valor de mercado.

No formarán parte de la renta obtenida en la transmisión el importe de las provisiones relativas a los elementos patrimoniales o valores, en cuanto las dotaciones a éstas hubieran sido fiscalmente deducibles, ni las cantidades aplicadas a la libertad de amortización, o a la recuperación del coste del bien fiscalmente deducible según lo previsto en el artículo 115 de esta ley, que deban integrarse en la base imponible con ocasión de la transmisión de los elementos patrimoniales que se acogieron a dichos regímenes.

No se incluirá en la base de la deducción la parte de la renta obtenida en la transmisión que haya generado el derecho a practicar la deducción por doble imposición.

La inclusión en la base de deducción del importe de la renta obtenida en la transmisión de los elementos patrimoniales cuya adquisición o utilización posterior genere gastos deducibles, cualquiera que sea el ejercicio en que éstos se devenguen, será incompatible con la deducción de dichos gastos. El sujeto pasivo podrá optar entre acogerse a la deducción por reinversión y la

Síguenos en...

deducción de los mencionados gastos. En tal caso, la pérdida del derecho de esta deducción se regularizará en la forma establecida en el artículo 137.3 de esta ley.

Tratándose de elementos patrimoniales a que hace referencia el párrafo a) del apartado 2 de este artículo la renta obtenida se corregirá, en su caso, en el importe de la depreciación monetaria de acuerdo con lo previsto en el apartado 10 del artículo 15 de esta ley.

La reinversión de una cantidad inferior al importe obtenido en la transmisión dará derecho a la deducción establecida en este artículo, siendo la base de la deducción la parte de la renta que proporcionalmente corresponda a la cantidad reinvertida.

6. Mantenimiento de la inversión.

a) Los elementos patrimoniales objeto de la reinversión deberán permanecer 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.

b) La transmisión de los elementos patrimoniales objeto de la reinversión antes de la finalización del plazo mencionado en el apartado 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.

7. Planes especiales de reinversión.

Cuando se pruebe que, por sus características técnicas, la inversión debe efectuarse necesariamente en un plazo superior al previsto en el apartado 4 de este artículo, los sujetos pasivos podrán presentar planes especiales de reinversión. Reglamentariamente se establecerá el procedimiento para la presentación y aprobación de los planes especiales de reinversión.

8. Requisitos formales.

Los sujetos pasivos harán constar en la memoria de las cuentas anuales el importe de la renta acogida a la deducción prevista en este artículo y la fecha de la reinversión. Dicha mención deberá realizarse mientras no se cumpla el plazo de mantenimiento a que se refiere el apartado 6 de este artículo..."

Los requisitos esenciales para que opere dicha deducción esencialmente son los siguientes: transmisión de bienes del inmovilizado, reinversión en bienes afectos y mantenimiento de la reinversión en el plazo indicado (STS de 20.10.2011, recurso3544/2009 , 23.11.2011, recurso 1965/2009, SAN de fecha 13.3.2020, recurso 23972016, o de 5.12.2019, recurso 443/2016 o 3.10.2019, recurso 437/2016, por todas, de esta Sección).

A la vista de lo expuesto el objeto del presente recurso se centra en valorar si los bienes transmitidos tienen o no la condición de inmovilizado.

Y respecto a la carga de la prueba en el ámbito tributario, y acerca de la interpretación del art.105 de la LGT 58/2003, conviene recordar que la Jurisprudencia del Tribunal Supremo, del que son representativas las sentencias de fecha 11.10.2004, recurso 7938/1999 ,o 29.11.2006, recurso 5002/2001 ha indicado:

"Dos son los criterios teóricos que se han sostenido -dijimos entonces- en relación con la carga de la prueba.

Uno de ellos es el que propugna el principio inquisitivo, de manera que pesa sobre la Administración la función de acreditar toda la verdad material, incluso aquello que resulte favorable para el obligado tributario. Esta concepción parte de que la Administración, en su labor de aplicar el sistema tributario, no actúa en defensa de un interés propio, sino del general. Y éste no es otro que el conseguir la efectiva realización del deber de contribuir establecido en el artículo 31 de la Constitución . No puede afirmarse con propiedad que existan hechos que favorezcan a la Administración, sino que ésta debe conseguir la efectividad de los principios constitucionales acreditando tanto la realización del hecho imponible como los presupuestos de hecho de eventuales beneficios fiscales.

Sin embargo, en nuestro Derecho ha regido y rige la otra concepción que puede denominarse clásica regida por el principio dispositivo y plasmada en el art. 114 de la LGT/1963 (también en el art. 105.1 LGT/2003 , según la cual cada parte tiene la carga de probar aquellas circunstancias que le favorecen; esto es, la Administración debe probar la realización del hecho imponible y de los elementos de cuantificación de la obligación, y el obligado tributario las circunstancias determinantes de los supuestos de no sujeción, exenciones y bonificaciones o beneficios fiscales. Si bien es verdad que nuestra jurisprudencia ha matizado, en ciertas situaciones, el rigor del principio establecido en el mencionado art. 114LGT/1963 , desplazando la carga de la

Síguenos en...

pruebahacia la Administración por disponer de los medios necesarios que no están al alcance de los sujetos pasivos (Cfr. SSTs de 25 de septiembre de 1992 y 14 de diciembre de 1999)"... Sobre la cuestión de si las fincas que se transmitieron son o no inmovilizado, o por el contrario, existencias, recordaremos lo que hemos indicado, v.g en sentencias de fecha 13.3.2020, recurso 239/2016 ,o 12.12.2019, recurso 660/2016 en el sentido de que para poder hablar de que un bien forma parte del inmovilizado es necesaria la afección o destino del mismo de forma duradera a la actividad económica de la sociedad, tal como se deduce del art.184.2 del TRLSA y del Plan General de Contabilidad aprobado por RD 1643/1990, de aplicación al caso. En este sentido, como bien indica el TEAC no es esencial ni el criterio de la contabilización del bien como tal inmovilizado (STS de 27.11.2012, recurso 1137/2010, y 4.7.2012, recurso 5653/2009), como tampoco el hecho en sí de que sea objeto de un uso continuado en el tiempo cuando éste resulta ser de carácter excepcional o accidental (STS de 26.9.2011, recurso 3179/2011, de 17.10.2011, recurso 242/2009 y 10.10.2011, recurso 1254/2009), siendo preciso estar a la verdadera voluntad empresarial (STS de 19.6.2012, recurso 969/2009) .

QUINTO-Presupuesto lo anterior, respecto de las plazas de garaje antes mencionadas la Sala no debe sino compartir los argumentos expuestos por el TEAC. En este sentido conviene recordar la doctrina expuesta por la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 20.10.2011, recurso 3544/2009, seguida por las de 23.11.2011, recurso 4965/2009 y 14.12.2011, recurso 558/2010, en relación con la calificación como existencias o inmovilizado de un bien. Indica la primera de dichas sentencias:

" **CUARTO**.- Para dar respuesta al motivo debemos partir de que hasta el 31 de diciembre de 1995, era posible no incorporar a la base imponible las plusvalías obtenidas por la venta de activos de las empresas si se adquirían otros bajo ciertas condiciones y cumpliendo determinados requisitos (artículo 15 de la Ley 61/1978) .

Sin embargo, desde la entrada en vigor de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, el artículo 21 de la misma sustituyó el régimen de reinversión como fórmula de exonerar de tributación por las plusvalías obtenidas, por el régimen de diferimiento de las mismas, siempre que naturalmente se tratara de enajenación de inmovilizado.

En efecto, el artículo 21 de la referencia dispuso: Dispone el artículo 21 de la Ley 43/1995 ,del Impuesto sobre Sociedades que " 1 . No se integrarán en la base imponible las rentas obtenidas, una vez corregidas en el importe de la depreciación monetaria, en la transmisión onerosa de elementos patrimoniales del inmovilizado, material o inmaterial, y de valores representativos de la participación en el capital o en fondos propios de toda clase de entidades que otorguen una participación no inferior al 5 por 100 sobre el capital social de las mismas y que se hubieren poseído, al menos, con un año de antelación, siempre que el importe de las citadas transmisiones se reinvierta en cualquiera de los elementos patrimoniales antes mencionados, dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la entrega o puesta a disposición del elemento patrimonial y los tres años posteriores.

La reinversión se entenderá efectuada en la fecha en que se produzca la puesta a disposición de los elementos patrimoniales en que se materialice. (...)" .

A su vez, el beneficio fiscal en el supuesto de reinversión de beneficios extraordinarios se complementa, en el supuesto de que la empresa sea de reducida dimensión, ya que si concurre esta circunstancia no se produce directamente un diferimiento en la tributación, sino una exención, cuantitativamente limitada, al señalar el artículo 127 de la Ley 43/1995 y los artículos 40 a 45 del Reglamento que la desarrollan, que: " en el periodo impositivo en el que se cumplan las condiciones del artículo 127 de esta Ley , no se integrarán en la base imponible las rentas obtenidas, una vez corregidas en el importe de la depreciación monetaria, en la transmisión onerosa de elementos del inmovilizado material, afectos a explotaciones económicas, siempre que el importe de las citadas rentas no supere 50 millones de pesetas y se reinvierta el importe total de las citadas rentas en otros elementos del inmovilizado material, afectos a explotaciones económicas, dentro del plazo a que se refiere el artículo 21.1 de la Ley ... " .

Así, pues, el disfrute de la tributación diferida exige el cumplimiento, de forma concurrente, de diversos requisitos, entre ellos, el relativo al objeto de la transmisión que debe ser un elemento del inmovilizado.

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

En este sentido, el artículo 184.2 de la Ley de Sociedades Anónimas , dispone que: "El activo inmovilizado comprenderá los elementos del patrimonio destinados a servir de forma duradera en la actividad de la sociedad". Según este precepto, la adscripción de los elementos

patrimoniales, su "afectación" a la "actividad social" con vocación duradera, es esencial a la hora de catalogar dichos elementos patrimoniales en el "inmovilizado material", de forma que tienen esta consideración los bienes que intervienen en el proceso productivo, pero no sólo en un ejercicio, sino en varios; de ahí, la denominación de "inmovilizado".

Por su parte, el Plan General de Contabilidad de 1990, en su Parte Tercera, "Definiciones y relaciones contables", al tratar del Grupo 2, Inmovilizado, reproduce la definición anterior, sin más cambio que el de la palabra "sociedad" por "empresa".

Conforme a ello, la calificación de un elemento patrimonial se hace por su finalidad o destino, no por la condición del elemento en sí mismo considerado.

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

Como conclusión, en los sucesivos regímenes evolutivos de esta materia, tanto si estamos en presencia de una exención por reversión como si atendemos al actual sistema de diferimiento, que en este proceso está en juego, lo que se exige es que se trate de elementos afectos a actividades empresariales y de ganancias procedentes de su transmisión.

Pues bien, nuevamente nos encontramos antes un problema de prueba, de tal forma que los preceptos que se consideran infringidos por la sentencia solo pueden entrar en juego si se estima que las parcelas enajenadas eran "inmovilizado" de la sociedad y no "existencias".

Así las cosas, la sentencia llega a la conclusión de calificar el bien como incluido en la categoría de "existencias", teniendo en cuenta la propia contabilidad de la empresa -las memorias y las propias liquidaciones de la sociedad en los ejercicios impugnados-, que al registrar la venta de los inmuebles, califica los ingresos como de explotación, no constando salidas de inmovilizado y no figurando beneficios procedentes del inmovilizado material de los mismos.

Por lo tanto, esa circunstancia, -conceptuación del bien como de mera circulación- ya imposibilitaba acogerse a los beneficios recogidos en los artículos 15.11 y 21 de la LIS.

Es cierto, que 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, pero lo cierto es que la recurrente no ha justificado el error al que alude en su recurso en orden a acreditar la indebida contabilización de la operación, debiendo ponerse de manifiesto la circunstancia, que valora también la sentencia, de que la alegación del error se produjo nada menos que en el recurso de alzada ante el TEAC y después en sede judicial y no por tanto, durante la actuación de la Inspección, para que ésta pudiera hacer las comprobaciones pertinentes.

Por otra parte, y ante la alegación de actividad de alquiler durante un cierto tiempo, la sentencia valora también las circunstancias de que en el objeto social de la empresa no figura la actividad de alquiler, afirmando que "no son creíbles" los elementos de prueba documentales "que se aportan a partir de la intervención del TEAC."

Existiendo pues la calificación contable de "existencias" y no habiendo acreditado el error que se dice padecido en la calificación de los solares y de los ingresos obtenidos de su venta, a juicio de la Sala de instancia, cuya apreciación y valoración en torno a la calificación de aquellos como "existencias" resulta razonable y no arbitraria, procede desestimar el motivo..."

En el caso presente, se admite que dichas plazas de garaje de coche y motos, fueron adquiridas en los años 1981 y 1983, respectivamente del inmueble Gavá y del inmueble Caponata nº10 a 16, alquilándose las plazas de garaje y pisos desde entonces en su mayoría; pero han existido otras que nunca fueron arrendadas, y según entiende la recurrente por las dificultades derivadas de su arrendamiento. Teniendo en cuenta que la naturaleza de las plazas de garaje puede conllevar que tengan o no la condición de inmovilizado o de existencias de forma indistinta en el tiempo (Norma 6ª de la Orden de 28.12.1994), lo cierto es que debemos estar al dato evidente de que nunca fueron arrendadas, habiendo podido tener lugar en un período de tiempo tan prolongado.

Por consiguiente, no pueden tener el carácter de inmovilizado conforme a todos los fundamentos anteriormente expresados. Y de la misma forma procede confirmar el ajuste por depreciación

monetaria y a la disminución por corrección de rentas (2.573,26 euros), que fue en su momento confirmado por el Teac.

SEXTO.-El solar permutado por viviendas ha de correr diferente suerte, entendiéndose que sí debe proceder la deducción y admitirse la condición de inmovilizado que tenía el mismo, aunque sea cierto que en ningún momento fue arrendado. Pero también lo es que dicho solar fue adquirido de otra empresa como consecuencia de un proceso de fusión absorbiendo a la entidad JUPERA S.A, de modo que se trata de la finca de reemplazo en el PERI Jaume I de Tarragona, y que sustituye en el proyecto de reparcelación (finca nº64.398), -por subrogación real- a otras dos fincas que sí se encontraban arrendadas (las nº 6371 y la nº 6762), según se deduce de la diligencia nº5 de 29.6.2011. Por consiguiente, existen actuaciones preparatorias que justificarían la finalidad de la recurrente de proceder a un mantenimiento duradero de dicho solar, a las que esta Sala y El Tribunal Supremo ha dado especial relevancia en casos análogos (SAN de 15.9.2016, recurso 177/2014, SAN de 19.11.2015 recurso 315/2023, 29.9.2016, recurso 187/2014, 4.10.2016, recurso 482/2014, de 9.2.2022, recurso 721/2018, STS de 8.6.2015, recurso 1307/2014, de 13.6.2013, recurso 4554/2011, de 20.5.2013, recurso 4360/2010), conforme a una interpretación teleológica del precepto, art.42 del TRLIS. Y en casos análogos, respecto de fincas permutadas, así se ha pronunciado la Jurisprudencia de esta Sala

Por otro lado, los solares por su propia naturaleza son de difícil arrendamiento. Todo ello sin olvidar que la actora tampoco tuvo la posibilidad de arrendar dicha parcela hasta que el proceso de ejecución urbanística, en desarrollo del PERI estuviese concluido.

Por todo ello, y sin necesidad de entrar a valorar en el alcance del acta de conformidad levantada respecto de los ejercicios 1998-a 2002, procede anular parcialmente la resolución del TEAC y el acuerdo de liquidación impugnado en lo que constituye objeto del presente recurso contencioso administrativo, y ello, en los términos indicados en el presente fundamento de derecho.

SÉPTIMO.- Con arreglo al art.139.1 de la LJCA procede no hacer especial pronunciamiento en cuanto al pago de las costas procesales, al haberse estimado parcialmente el presente recurso contencioso-administrativo.

FALLAMOS

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

1º.- **ESTIMAR PARCIALMENTE** el recurso contencioso-administrativo interpuesto por RAPEJUN S.L., representada por el Procurador Don Luis de Villanueva Ferrer, y asistida por el letrado Sr. Daniel Tarroja Piera, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de fecha 1 de junio de 2020, R.G 3432/2017, a que las presentes actuaciones se contraen, la cual se anula parcialmente por no ser conforme a derecho, así como la liquidación impugnada de la que deriva, objeto de este recurso, en los términos indicados en el fundamento de derecho 6º.

2º.- No hacer especial pronunciamiento en cuanto al pago de las costas procesales.

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

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

PUBLICACIÓN.-Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma D. JAVIER EUGENIO LOPEZ CANDELA 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).

Síguenos en...

