

BASE DE DATOS NORMACEF

Referencia: NFJ059871

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 10 de septiembre de 2015

Vocalía 3.^a

R.G. 7042/2012

SUMARIO:

IS. Deducciones por inversiones e incentivos. Reinversión de beneficios extraordinarios. La finalidad del incentivo fiscal es, tanto en el caso de deducción por reinversión como en el de diferimiento la misma, y se refiere a la renovación de activos, incentivando la venta de los que no se precisen así como la adquisición de los que resulten más necesarios, atenuando la tributación de las plusvalías generadas por la enajenación siempre que, en el plazo fijado, se reinviertan adquiriendo otros activos. Lo que se pretende es no penalizar la reinversión empresarial. Por otra parte, atendiendo a la finalidad de la norma, la reinversión en una sociedad inactiva no da derecho a la aplicación del incentivo fiscal analizado y, en el supuesto objeto de análisis, de los datos que obran en el expediente se concluye que la sociedad RX, SL no realizaba actividad económica alguna, no estando dada de alta en ningún epígrafe del IAE ni tenía personal contratado, independientemente de cuáles fueran los motivos de la inactividad de la misma, que además pertenecía en un 100 por 100 a los mismos socios de la entidad que acude a la ampliación de su capital, de forma que también en este punto se deben desestimar las alegaciones de la entidad interesada, ya que, a juicio de este Tribunal no se ha producido la reinversión exigida en la normativa del Impuesto sobre Sociedades, por lo que no procede la aplicación del incentivo fiscal de diferimiento por reinversión. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 43/1995 (Ley IS), arts. 21 y 36.ter.

RD 537/1997 (Rgto IS), arts. 31 y 38.

Ley 61/1978 (Ley IS), art. 15.

En la Villa de Madrid, en 10 de septiembre de 2015, en el recurso de alzada que pende ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, interpuesto por el **DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCION FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT)** frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de fecha 14 de junio de 2012, recaída en la reclamación número 08/1637/2008, interpuesta por la entidad RVP, SL, NIF B-..., y en su nombre y representación por **D. Mx**, contra el acuerdo de liquidación por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2002 dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT en Cataluña.

Cuantía de la reclamación: 417.827,70 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

En fecha 18 de octubre de 2007, la Inspección de los Tributos incoó a la entidad **RVP, SL** acta suscrita en disconformidad (A02 número ...) por el concepto Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2002.

En fecha 27 de noviembre de 2007, el Inspector Regional Adjunto de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Cataluña de la AEAT dictó un acuerdo en el cual, rectificando la propuesta contenida en la citada acta en cuanto a cuota e intereses, de acuerdo con las circunstancias que en el mismo se expresaban, practicaba la siguiente liquidación provisional (importes en euros):

CUOTA	INTERESES	DEUDA
349.840,94	67.986,76	417.827,70

El citado acuerdo fue notificado al primer intento en fecha 3 de diciembre de 2007.

Las actuaciones inspectoras se habían iniciado mediante comunicación de inicio de fecha 9 de mayo de 2007, notificada en fecha 21 de junio de 2007, según la cual dichas actuaciones abarcarían el Impuesto sobre

Sociedades correspondiente al ejercicio 2002 y tendrían alcance parcial al limitarse a la "verificación del cumplimiento del requisito de reinversión derivado del ajuste por reinversión de beneficios practicado en 1999".

Los hechos que motivaron las regularizaciones practicadas por la Inspección fueron, descritos de manera sucinta, los que a continuación se indican:

- La entidad **RVP, SL** se constituyó mediante escritura pública de fecha 12 de marzo de 1985 inscrita en el Registro Mercantil.
- El domicilio fiscal declarado de la entidad se encontraba en la calle ..., de Barcelona.
- Durante el ejercicio objeto de comprobación, la entidad tenía como objeto social, de acuerdo con el artículo 2 de sus Estatutos sociales, la promoción, construcción y venta de edificios, casas y viviendas, en todas las modalidades del tráfico inmobiliario incluso en régimen de protección oficial.
- El gobierno y la representación de la entidad correspondía a dos administradores mancomunados, sus socios únicos **D. Ex**, NIF ... y su cónyuge Doña **D. Mx**, NIF ...
- Con anterioridad al inicio de las actuaciones inspectoras, el sujeto pasivo había presentado la declaración-liquidación (Modelo 201) del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio objeto de comprobación, aplicando los beneficios del régimen de empresas de reducida dimensión, que incluía, en lo que afecta al presente recurso de alzada, las siguientes partidas (en euros):

Resultado contable: 51.689,17 euros.

Ajuste I. Sobre Sociedades: -49.109,34 euros.

Ajuste reinversión beneficios extraordinarios: 163.697,80 euros.

Bases imponibles negativas ejercicios anteriores: 166.277,63 euros.

Base imponible: 0,00 euros.

Cuota diferencial: -105,72 euros. (Devolución practicada el 11/02/2004).

- La regularización practicada por la Inspección derivaba de la incorporación en el ejercicio 2002 de la pérdida del beneficio fiscal del ajuste por reinversión de beneficios extraordinarios del artículo 21 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, (en adelante, LIS), consignado por la interesada en su declaración-liquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1999, en cuanto que los elementos adquiridos no eran, a juicio de la Inspección, aptos para materializar el compromiso de reinversión, de acuerdo con los siguientes hechos y circunstancias:

- En fecha 5 de agosto de 1999, el obligado tributario vendió a LX, SA, NIF A-..., un edificio situado en Badalona por importe de 1.821.066,68 euros, de conformidad con la escritura pública con número de protocolo 3.080 otorgada ante el notario D. Gx.

- La citada transmisión generó un beneficio declarado en el ejercicio 1999 de 1.308.436,68 euros (de acuerdo con la regularización realizada por la Inspección mediante acta de conformidad A01 ..., de 27 de septiembre del año 2001, el beneficio fue de 1.348.436,68 euros). Sobre este beneficio se realizaron dos ajustes negativos al resultado contable del ejercicio 1999, uno, por importe de 162.552,05 euros, en concepto de "Corrección de la depreciación monetaria", y otro, por importe de 1.145.884,63 euros, en concepto de "Reinversión de beneficios extraordinarios", acogiéndose así a lo dispuesto por el artículo 21 de la LIS, según la redacción vigente en dicho ejercicio.

- El obligado tributario no recogió en las Memorias de los ejercicios 1999, 2000, 2001 y 2002 ninguna de las menciones establecidas en el artículo 38 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades aprobado por Real Decreto 537/1997, de 14 de abril, (en adelante, RIS), sobre los requisitos formales de la reinversión declarada.

- En la declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2002, el obligado tributario realizó un ajuste al resultado contable en concepto de "Reinversión de beneficios extraordinarios", pero esta vez de carácter positivo, por importe de 163.697,80 euros. Dicho importe correspondía a la reversión de la séptima parte de la renta diferida en el ejercicio 1999 por "Reinversión de beneficios extraordinarios".

- Los elementos en que se materializó la reinversión fueron participaciones en el capital social de la entidad RX, S.L., NIF B-..., suscritas y desembolsadas íntegramente por la interesada en tres ampliaciones de capital de fechas 19 de julio de 2002 (601.012,00 euros), 24 de julio de 2002 (528.890,56 euros) y 29 de julio de 2002 (601.012,00 euros). En total 1.730.914,56 euros.

- En la entidad RX, SL concurrían las siguientes circunstancias:

a) El capital social de RX, SL antes de los aumentos de capital ascendía a 3.005,06 euros, siendo titular del 65% del mismo (1.953,29 euros) **D. Ex** y del restante 35% (1.051,77 euros) su cónyuge Doña **D. Mx**. Tras los tres aumentos de capital social descritos, éste pertenecía en un 99,83% a la interesada, en un 0,11% a **D. Ex** y en un 0,06% a Doña **D. Mx**.

b) RX,SL no se hallaba de alta en epígrafe alguno de IAE ni tenía personal contratado al menos desde 1999. En los ejercicios 1999, 2000 y 2001 presentó declaración por el Impuesto sobre Sociedades como sociedad inactiva, y en los ejercicios 2002, 2003, 2004 y 2005 sólo obtuvo ingresos financieros procedentes de los intereses que producían las cuentas bancarias de las que era titular. RX,SL no había desarrollado, en consonancia con la información expuesta, ninguna actividad económica al menos hasta el ejercicio 2006.

- El acuerdo de liquidación considera que la entidad interesada ha incumplido el requisito material de la reinversión para consolidar el diferimiento del artículo 21 de la LIS consignado en su declaración del Impuesto sobre Sociedades de 1999, ya que al amparo de lo dispuesto en los artículos 12 y 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, (en adelante, LGT), 3 del Código Civil y las Consultas de la Dirección General de Tributos que se citan, se considera que la suscripción y desembolso de los aumentos de capital realizados no sirve a tales efectos, pues mediante dicha operación se da cumplimiento formalmente al requisito previsto en el artículo 21.1 de la LIS pero no materialmente, ya que se trata de una operación carente de razón económica alguna: el hecho de que RX,SL fuera una sociedad inactiva carente de actividad económica no conectaba con las importantes ampliaciones de capital realizadas en julio del año 2002 (puesto que no encuentra explicación esa necesidad de financiación ante la ausencia de actividad); la coincidencia de socios entre la interesada y RX,SL con anterioridad a la adquisición de las participaciones por parte de **RVP, SL** y el hecho de que con posterioridad a las tres ampliaciones de capital de julio del año 2002 estas mismas personas físicas siguieran siendo las propietarias indirectamente del 100% del capital social de RX,SL llevó a la Inspección a concluir la ausencia de razón económica alguna que justificase la inversión, practicando, en consecuencia liquidación provisional por importe de 417.827,70 euros.

Segundo.

Disconforme con el anterior acto administrativo, la entidad **RVP, SL** interpuso en fecha 27 de diciembre de 2007 reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, registrada con el número de referencia 08/1637/2008.

Tras la puesta de manifiesto del expediente, la entidad reclamante presentó escrito de alegaciones con el siguiente contenido, en síntesis:

Se alegaba la procedencia del beneficio fiscal aplicado por reinversión de beneficios extraordinarios por haber cumplido lo ordenado en el artículo 21 de la LIS. Señala la interesada en su escrito que la entidad RX,SL tiene en su activo dos fincas en Sitges afectadas por un plan parcial y que se aportó el dinero de la ampliación para hacer frente a los costes de urbanización, estando retrasado el proceso urbanístico por razones ajenas a su voluntad (discrepancias entre propietarios, modificación por la Generalitat de los criterios de edificabilidad y la crisis económica). Se aporta por la interesada cierta documentación justificativa de lo alegado: el documento de constitución de la asociación de propietarios del Plan Parcial YY de Sitges; el documento de resolución de recurso de alzada contra la comisión de urbanismo, y los estatutos de la asociación de propietarios y bases de actuación de la misma).

En fecha 14 de junio de 2012 el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña emitió resolución estimando la reclamación interpuesta, al considerar que las participaciones en las que la entidad interesada había reinvertido eran aptas para la aplicación del régimen previsto en el artículo 21 de la LIS, anulando, en consecuencia, el acuerdo de liquidación impugnado.

Dicha resolución fue notificada al obligado tributario el 29 de junio de 2012 y a la Dirección General del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT el día 3 de julio de 2012.

Tercero.

Frente a la resolución del Tribunal Regional a que se ha hecho referencia en el Antecedente de Hecho anterior, en fecha 23 de julio de 2012 se interpuso recurso de alzada por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT.

Tras la puesta de manifiesto del expediente, el día 20 de septiembre de 2012 se presentó escrito conteniendo las siguientes alegaciones:

Se indica por el recurrente que la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT) ha venido realizando una interpretación finalista de las normas reguladoras de los incentivos fiscales a la reinversión de beneficios extraordinarios establecidos en el Impuesto sobre Sociedades. Dichos incentivos han consistido, principalmente, en la exención por reinversión regulada en el artículo 15.8 de la Ley 61/1978, en el diferimiento por reinversión previsto en el artículo 21 de la ley 43/1995 y en la deducción por reinversión establecida en el artículo 36 ter de la citada Ley 43/1995 y, posteriormente, en el artículo 42 del Real Decreto Legislativo 4/2004.

Señala el recurrente que esta interpretación fue aplicada por la Inspección de los Tributos en numerosas liquidaciones tributarias, y consistía en negar el cumplimiento del requisito de reinversión cuando, a pesar de que el sujeto pasivo adquiría alguno de los elementos patrimoniales que la norma exigía, dicha adquisición no permitía cumplir con la finalidad para la que el incentivo fiscal había sido creado que, según indica en su escrito, consiste en incentivar, o no penalizar, la renovación del inmovilizado, pues tal renovación favorece, en última instancia, el crecimiento económico, y ello en consonancia con la Exposición de Motivos de la Ley 24/2001. Aporta como apoyo a sus manifestaciones referencias a la consulta de la DGT V0317-05 de 28/02/2005, la sentencia del Tribunal Supremo de 07/05/2010, (Recurso 1909/2005), la consulta de la DGT V0005-05 de 13/01/2005, la consulta V1207-05 de 23/06/2005, la sentencia del Tribunal Supremo de 30/04/2012, (Recurso 928/2010) y las consultas V2560-05 de 26-12-2005 y V0851-06 de 5/05/2006.

Continúa el recurrente señalando que esta interpretación finalista fue rechazada por el Tribunal Económico-Administrativo Central en varias resoluciones como la de 05/12/2007, RG 1804/2006 (que admite la reinversión de acciones emitidas por una SIMCAV), la de 17 de abril de 2008, RG 2310/2006 (que admite la reinversión en elementos patrimoniales adquiridos a entidades estrechamente vinculadas) o la de 14 de mayo de 2008, RG 2428/2006 (que admite la reinversión en participaciones emitidas por sociedades que no desarrollan actividades económicas), entre otras. No obstante, señala, este Tribunal, en el Fundamento de Derecho 23º de su resolución de 26/06/2012, RG 3637/2010 ha cambiado de criterio a raíz de dos Sentencias del Tribunal Supremo (STS de 07/05/2010 y de 12/04/2012 (sic)) por lo que vuelve a admitir la referida interpretación finalista.

Señala el recurrente, a continuación, que lo expuesto aquí resulta de aplicación igualmente a los supuestos de diferimento por reinversión como es el caso que nos ocupa, por ser el antecedente inmediato de la deducción por reinversión mencionada. De forma que en el supuesto planteado en realidad no se ha producido una actividad real de reinversión al tratarse de una suscripción de participaciones emitidas por una sociedad estrechamente vinculada que permanecía inactiva, lo que atendiendo al criterio finalista de la reinversión expuesto más arriba, debe conducir a la conclusión de que no procede admitir el beneficio fiscal aplicado. Indica que la propia sentencia del Tribunal Supremo de 30 de abril de 2012 destaca el relevante papel de la interpretación teleológica de la norma, y considera que, en atención al espíritu del artículo 36 ter de la Ley 43/1995, puede negarse la aplicación de este incentivo fiscal ante la ausencia de actividad económica de la sociedad en cuyo capital se produce la reinversión, aunque este requisito no se explicita en la letra de la Ley.

Por ello, el recurrente concluye manifestando que en el supuesto objeto de análisis se ha materializado la reinversión en participaciones de una sociedad que permanece inactiva y, por ello, no se puede aplicar el beneficio fiscal.

Cuarto.

En fecha 8 de octubre de 2012 se dio traslado al obligado tributario del contenido del recurso de alzada interpuesto por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria.

Mediante escrito de 26 de octubre de 2012 los representantes legales de la entidad RVP, SL manifestaron su oposición al recurso de alzada en base a las siguientes alegaciones, en síntesis:

Señala la interesada que la Administración fundamenta el recurso de alzada en una resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central que no es aplicable al supuesto planteado, ya que se refiere a la deducción por reinversión, con una redacción mucho más restrictiva en cuanto a su aplicación de la que regulaba el beneficio fiscal aplicado por la entidad consistente en el diferimento por reinversión.

Señala también que la Administración basa su recurso de alzada en el hecho de que se ha materializado la reinversión en participaciones de una sociedad que permanece inactiva. Sin embargo, frente a dicha argumentación, la entidad manifiesta que la sociedad en la que se materializaron las ampliaciones de capital adquirió una finca en el ejercicio 1998 que se afectó con posterioridad al Plan Parcial YY del término municipal de Sitges. Señala la interesada que la ampliación de capital se realizó para satisfacer las necesidades financieras de la sociedad en la ejecución de la urbanización del sector primero, y para el inicio de las obras de promoción posteriores (el objeto social de la sociedad es el de promoción inmobiliaria), pero que por motivos ajenos a su voluntad, la entidad permaneció inactiva, por estar parado el Plan Parcial del que formaba parte la finca y del que la citada sociedad ostentaba un porcentaje inferior al 10% sobre el total del sector y, por lo tanto, tenía escaso poder sobre la ejecución del Plan Parcial. En apoyo de dicha manifestación, la entidad interesada adjunta un informe urbanístico emitido por el arquitecto contratado para ejecutar los proyectos de urbanización y reparcelación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.**

Concurren en el presente recurso de alzada los requisitos de legitimación, competencia y formulación en plazo que constituyen los presupuestos para su admisión, siendo la cuestión a resolver la relativa a si la reinversión en participaciones efectuada por la entidad RVP, SL cumple con los requisitos para gozar del diferimiento por reinversión de beneficios extraordinarios establecido en el artículo 21 de la LIS.

Segundo.

Con el objeto de realizar el análisis pertinente que permita a este Tribunal resolver la cuestión planteada por el recurrente procederemos a continuación a transcribir el artículo 21 de la LIS, según redacción vigente en el período impositivo que aquí nos ocupa, determinando el citado artículo lo siguiente:

“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.

2. La Administración tributaria podrá aprobar planes especiales de reinversión cuando concurren circunstancias específicas que lo justifiquen. Reglamentariamente se establecerá el procedimiento para la aprobación de los planes que se formulen.

3. El importe de la renta no integrada en la base imponible se sumará a la misma por partes iguales en los períodos impositivos concluidos en los siete años siguientes al cierre del período impositivo en que venció el plazo al que se refiere el apartado 1, o, tratándose de bienes amortizables, en los períodos impositivos durante los que se amorticen los elementos patrimoniales en los que se materialice la reinversión, a elección del sujeto pasivo.

4. Los elementos patrimoniales objeto de la reinversión deberán permanecer en el patrimonio del sujeto pasivo, salvo pérdidas justificadas, hasta que se cumpla el plazo de siete años al que se refiere el apartado anterior, excepto que su vida útil conforme al método de amortización, de los admitidos en el artículo 11.1, que se aplique, fuere inferior. La transmisión de dichos elementos antes de la finalización del mencionado plazo determinará la integración en la base imponible de la parte de renta pendiente de integración, excepto que el importe obtenido sea objeto de reinversión en los términos establecidos en el apartado 1.

5. En caso de no realizarse la reinversión dentro del plazo señalado, la parte de cuota íntegra correspondiente a la renta obtenida, además de los intereses de demora, se ingresará conjuntamente con la cuota correspondiente del período impositivo en que venció aquél.”

Esta normativa se desarrolla en los artículos 31 a 38 del RIS, señalando el artículo 31.1 respecto de la reinversión en valores que:

“no se entenderán comprendidos en la presente letra los valores representativos de la participación de fondos de inversión ni aquellos otros que no otorguen una participación sobre el capital social.”

El artículo 21 de la LIS ha sido derogado por la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social, estableciéndose, a partir de 1 de enero de 2002, una deducción en la cuota del impuesto por reinversión de beneficios extraordinarios, al incorporar un nuevo artículo 36 ter. a la Ley del impuesto en el que se regula dicha deducción. No obstante, la disposición transitoria tercera de la Ley 24/2001, establece un régimen transitorio en los términos siguientes:

“Uno. Las rentas acogidas a la reinversión de beneficios extraordinarios prevista en el artículo 21 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, según su redacción vigente hasta 1 de enero de 2002, se regularán por lo en él establecido y en sus normas de desarrollo, aún cuando la reinversión y demás requisitos se produzca en períodos iniciados a partir del 1 de enero de 2002.

Dos. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, si la reinversión se efectúa en un período impositivo iniciado a partir de 1 de enero de 2002, el sujeto pasivo podrá aplicar la deducción a que se refiere el artículo 36

ter de la Ley 43/1995, a condición de que la totalidad de la renta diferida se integre en la base imponible de dicho período impositivo.

Tres. Los sujetos pasivos que en el primer período impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2002 tuvieran rentas pendientes de integrar en la base imponible, por haberse acogido a la reinversión de beneficios extraordinarios prevista en el artículo 21 de la Ley 43/1995, según su redacción vigente hasta 1 de enero de 2002, podrán incluir en la base imponible de la primera declaración de este Impuesto que se presente a partir de 1 de enero de 2002, total o parcialmente, dichas rentas, aplicando asimismo la deducción prevista en el artículo 36 ter de dicha Ley por tales rentas integradas en la base imponible”.

En el caso que nos ocupa, la entidad **RVP, SL** optó por continuar aplicando el diferimiento y no optó por la aplicación de la nueva deducción, reinvertiendo el beneficio obtenido en participaciones de una entidad propiedad de los mismos socios personas físicas mediante tres ampliaciones de capital suscritas y desembolsadas íntegramente, tal y como se ha visto al estudiar los Antecedentes de Hecho.

Tercero.

Por lo que se refiere a la calificación como elemento apto para materializar la reinversión en el ejercicio 2002 de las ampliaciones de capital acordadas por la sociedad RX,SL, sociedad inactiva y vinculada con la entidad interesada, se debe hacer referencia a los pronunciamientos del Tribunal Supremo en sentencias de 7 de mayo de 2010 (Recurso 1909/2005) y de 30 de abril de 2012 (Recurso 928/2010).

Así, el Alto Tribunal, en sentencia de 7 de mayo de 2010, rechaza que exista inversión en la incorporación al balance de los inmuebles recibidos tras una absorción impropia de sociedades de las que era titular al 100 por 100 la entidad absorbente, al tratarse de bienes que ya pertenecían a la sociedad a través de su participación accionarial en las sociedades absorbidas:

“TERCERO

“ (...) Como sabemos el debate consiste en determinar si en el caso de una compañía que absorbe a otras de las que poseía el 100 por 100 de sus acciones cabe hablar de una adquisición de elementos materiales del activo fijo o si, por el contrario, simplemente hay un cambio contable en el que la titularidad de aquellas acciones es sustituida por la de los bienes inmuebles en cuestión. La Sala de instancia se inclina por esta segunda tesis y ratifica el criterio de la Administración de entender que, en tales supuestos, no hay en realidad una reinversión, (...)

La Audiencia Nacional, avalando el criterio de la Administración, entiende que en realidad no hubo tal reinversión, pues (...) se hizo con los inmuebles mediante la absorción de las otras compañías que participaba al 100 por 100, por tratarse de una «fusión impropia» contemplada en el artículo 250 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas de 1989 (...) y en el 97.1 .c) de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre (...) , del impuesto sobre sociedades (...), de modo que no cabe hablar de una adquisición de elementos materiales del activo fijo en el sentido del artículo 148.1.a) del Reglamento del impuesto sobre sociedades (...).

El artículo 15.8 de la Ley 61/1978 excluía de gravamen los incrementos de patrimonio manifestados en la transmisión de los elementos materiales del activo fijo de las empresas necesarios para la realización de sus actividades, siempre que el importe total de la enajenación se reinvirtiese en bienes de análoga naturaleza y destino en un periodo no superior a dos años o a cuatro si durante el primero la sociedad presentaba un plan de inversiones a la Administración e invertía durante los dos primeros al menos un 25 por 100 del incremento. Esta previsión legal fue desarrollada en el Reglamento del impuesto aprobado en 1982, (...)

Estas previsiones normativas constituían una medida fiscal de fomento; se trataba de incentivar la inversión empresarial dejando exentos de tributación los incrementos de patrimonio obtenidos mediante la enajenación de elementos materiales del activo fijo siempre que el importe de la operación se reinvierta en otros elementos materiales del activo fijo («bienes de análoga naturaleza y destino», según la dicción de la fórmula legal).

Así las cosas, nada hay de reprochable en la tesis de la Audiencia Nacional. En primer lugar, no añade requisitos nuevos, inexistentes en los textos legal y reglamentario, sino que se limita a constatar que en realidad no se produjo un actividad empresarial de reinversión, pues los inmuebles en los que se materializó ya pertenecían a (...), que antes de la operación de fusión era propietaria del 100 por 100 de las empresas absorbidas. De admitirse la tesis de la recurrente, quedaría frustrada la finalidad de la medida de fomento.

De otro lado, el criterio que se combate en este recurso resulta absolutamente coherente con los artículos 233 y 250 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, pues si bien el primero indica, en su apartado 2, que en los casos de fusión por absorción la absorbente adquirirá los patrimonios de las absorbidas, aumentando el capital social en la cuantía procedente, tal efecto no tiene lugar si aquella primera participaba íntegramente a estas últimas, según se obtiene del citado artículo 250 .

En fin, nada hay de contradictorio en esta conclusión con el régimen fiscal de los socios de una compañía que se disuelve o que se separan de la misma, a que se refiere el artículo 15.7.d) de la Ley 61/1978, pues, con independencia de que no contempla casos de fusión entre sociedades, la Audiencia Nacional no niega que en una operación como la litigiosa pueda producirse un incremento de patrimonio en la compañía que se hace con las demás, tan sólo afirma que los inmuebles que se incorporan a su caudal como consecuencia de la absorción, en la medida en que antes ya eran de su propiedad al ser titular de la totalidad de las acciones de las otras empresas, no son hábiles para la reinversión que nos ocupa, pues no son bienes ajenos y no cabe hablar, por ende, de «adquisición» de otros elementos materiales del activo fijo.

(...) Hemos de reiterar que no se trata aquí de valorar la existencia o no de una variación patrimonial, sino de juzgar si, dada por supuesta su existencia, la imputación como reinversión de los bienes procedentes de la absorción de las compañías participadas en su totalidad cumple la finalidad querida por el legislador con este beneficio fiscal, consistente, como ya hemos indicado, de incentivar la inversión mediante la «adquisición» de otros bienes materiales del activo fijo, idea que lleva implícita la de hacerse con la titularidad de cosa ajena, ausente en un caso como el que ahora contemplamos.(...)

(El subrayado es de este Tribunal)

Los argumentos del Alto Tribunal están referidos a la exención por reinversión regulada en el artículo 15.8 de la Ley 61/1978, del Impuesto sobre Sociedades, pero son plenamente aplicables al diferimiento por reinversión que se ha practicado en el caso que nos ocupa, en cuanto se trata del mismo tipo de incentivo fiscal a la reinversión no habiéndose modificado su finalidad: la renovación de activos, incentivando tanto la venta de los que no se precisen como la adquisición de los que resulten más necesarios, conectando ambas pretensiones, de modo que se atenúa la tributación de las plusvalías generadas por la enajenación siempre que, en el plazo fijado, se reinviertan adquiriendo otros activos.

Asimismo, la sentencia del Tribunal Supremo de 30 de abril de 2012 destaca el relevante papel de la interpretación teleológica de la norma y, en contra de lo apreciado por este Tribunal Central en anteriores pronunciamientos, sí considera que, en atención al espíritu del artículo 36 ter de la LIS, puede negarse la aplicación de este incentivo fiscal ante la ausencia de actividad económica de la sociedad en cuyo capital se produce la reinversión, aunque este requisito no se explicita en la letra de la Ley. También dicho pronunciamiento se refiere a la finalidad del incentivo fiscal, idéntico en toda su evolución legislativa. Razona así el Alto Tribunal:

“(i) Este incentivo fiscal, al que precedieron el diferimiento por reinversión y la exención por reinversión, pretende idéntica finalidad: no penalizar fiscalmente la reinversión empresarial, tanto si se realiza directamente en elementos del inmovilizado afecto a una actividad económica como si se efectúa indirectamente mediante la adquisición de una participación suficiente del capital social de otra empresa.

Carecería de sentido exigir que, si se reinvierte en elementos del inmovilizado material o inmaterial, deban estar afectos a la actividad económica, mientras que si se hace en 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 los mismos, resulte irrelevante si dicha entidad realiza o no una actividad económica.

Es patente, por tanto, que, ya desde la redacción originaria del precepto, no podía cumplirse la precitada finalidad si la reinversión se producía en una sociedad patrimonial inactiva, por lo que resultan plenamente acertadas las contestaciones evacuadas por la Dirección General de Tributos a las consultas vinculantes V2560-05, de 26 de diciembre de 2005, V2565-05, de 27 de diciembre de 2005, y V0064-06, de 13 de enero de 2006, en las que se fundamentó la liquidación tributaria aquí concernida:

«En los casos de adquisición de elementos del inmovilizado material o inmaterial, la norma exige que éstos se encuentren afectos a actividades económicas, circunstancia que no parece exigible de forma explícita cuando la reinversión se materialice en la adquisición de participaciones en el capital de otras entidades, por cuanto, en sentido estricto, las participaciones como elementos del inmovilizado financiero, no pueden "afectarse" per se a actividades económicas, si bien, esto no significa que esta operación no esté sujeta al cumplimiento de requisito alguno.

Así, si toda inversión responde a una razón económica, igual acontecerá cuando la reinversión se realice en adquisiciones de participaciones en el capital de otras entidades. Dicha razón económica toma mayor relevancia cuando la reinversión se pretende materializar en la toma de participaciones en una entidad sometida al régimen de sociedades patrimoniales, que no realiza ningún tipo de actividad económica en los términos previstos en la norma legal. En un caso concreto como el planteado, en el que se adquieren participaciones en el capital de una entidad sometida al régimen de sociedades patrimoniales, que no realiza ningún tipo de actividad económica desde el punto de vista del Impuesto sobre Sociedades, una interpretación coherente con la finalidad de la norma nos lleva a considerar que dicha adquisición no debería resultar válida a los efectos del cumplimiento del requisito de reinversión. Hay que tener en cuenta que la reinversión en elementos no afectos del inmovilizado material no está permitida como materialización de la reinversión, por lo que igualmente no debe entenderse como reinversión

la toma de participaciones en el capital de una entidad sometida al régimen de sociedades patrimoniales que no realice ningún tipo de actividad económica».

(ii) Por el contrario, carecen de acierto las consideraciones que efectúa a este respecto el Tribunal Económico-Administrativo Central en el fundamento de derecho cuarto de la resolución recurrida en la instancia, porque si bien el tenor literal del artículo 36 ter de la Ley 43/1995 era claro, no cabe defender una exégesis contraria al espíritu y a la finalidad de este precepto, aun cuando pueda ampararse en su literalidad, porque el artículo 12.1 de la Ley General Tributaria de 2003 dispone que «[l]as normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil », esto es, «según el sentido propio de sus palabras», pero «en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas», y «atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas ». Por consiguiente, no era impropio negar el beneficio fiscal discutido en el caso de autos con tal base, ni se producía por ello una aplicación retroactiva de la posterior regulación del incentivo fiscal examinado. (...). la reinversión en una sociedad patrimonial inactiva no puede dar derecho al incentivo fiscal regulado en el artículo 36 ter de la Ley 43/1995 , ya desde su texto originario, porque no cumple con la finalidad prevista para el mismo.(...)”

(El subrayado es de este Tribunal).

Por lo dicho anteriormente, se debe desestimar la alegación planteada por la entidad **RVP, SL** relativa a que la Administración fundamenta el recurso de alzada en una resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central que no es aplicable al supuesto planteado, ya que se refiere a la deducción por reinversión y no al diferimiento. Como hemos visto, la finalidad del incentivo fiscal es en ambos casos la misma, y se refiere a la renovación de activos, incentivando, como hemos dicho, la venta de los que no se precisen así como la adquisición de los que resulten más necesarios, atenuando la tributación de las plusvalías generadas por la enajenación siempre que, en el plazo fijado, se reinviertan adquiriendo otros activos. Lo que se pretende es no penalizar la reinversión empresarial.

Por otra parte, como se ha visto, atendiendo a la finalidad de la norma, la reinversión en una sociedad inactiva no da derecho a la aplicación del incentivo fiscal analizado y, en el supuesto objeto de estudio, de los datos que obran en el expediente se concluye que la sociedad RX, SL no realizaba actividad económica alguna, no estando dada de alta en ningún epígrafe del IAE ni tenía personal contratado, independientemente de cuáles fueran los motivos de la inactividad de la misma, que además pertenecía en un 100 por 100 a los mismos socios de la entidad que acude a la ampliación de su capital, de forma que también en este punto se deben desestimar las alegaciones de la entidad interesada, ya que, a juicio de este Tribunal no se ha producido la reinversión exigida en la normativa del Impuesto sobre Sociedades, por lo que no procede la aplicación del incentivo fiscal de diferimiento por reinversión.

En términos similares se ha pronunciado este Tribunal Central en la resolución de fecha 26 de junio de 2012, con R.G.: 3637/2010, alegada por el recurrente, que en el Fundamento de Derecho VIGÉSIMO TERCERO estudia la calificación como elemento no apto para materializar la reinversión de la ampliación de capital acordada por una sociedad perteneciente al grupo fiscal de la entidad ahí interesada. Al estudiar la alegación de la reclamante consistente en la aplicación a aquel caso de la resolución de este Tribunal de fecha 6 de noviembre de 2008, en este nuevo pronunciamiento se señala que:

“Y en cuanto a la alegación de la interesada relativa a la resolución de este Tribunal en la que se admitía la reinversión en la adquisición por el obligado tributario de las nuevas participaciones sociales emitidas por una sociedad en la ampliación de capital de la que ya era socio único, además de no existir plena identidad con el presente supuesto, en cuanto no había tributación en el régimen de consolidación fiscal por lo que se apreciaba la existencia de alteración en el patrimonio de la entidad en el que se cambiaba dinero por participaciones, a diferencia del actual en el que atendiendo al balance consolidado no se podría hablar en ningún caso de alteración patrimonial, el criterio manifestado en dicha resolución basado exclusivamente en una interpretación literal de la norma según la cual no cabía restringir la aplicación de la deducción más allá de las restricciones que imponía la propia ley, debe entenderse superado por los recientes pronunciamientos del Tribunal Supremo.”

(El subrayado es de este Tribunal).

Por cuanto antecede:

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, reunido en Sala en el día de la fecha, en el recurso de alzada número 7042/12,

ACUERDA:

ESTIMARLO, anulando la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña recurrida y confirmando, en consecuencia, la liquidación por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2002 que constituye su objeto.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.