

BASE DE DATOS [NORMACEF](#)

Referencia: NFJ062814

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CANARIAS (Sede en Santa Cruz de Tenerife)*Sentencia 69/2016, de 8 de febrero de 2016**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 404/2009***SUMARIO:**

IS. Regímenes especiales. Empresas de reducida dimensión. Exención por reinversión de beneficios extraordinarios. *Entidades de mera tenencia de bienes. Arrendamiento de inmuebles.* La Administración respecto a los ejercicios 2000 a 2002 consideró que no era de aplicación el régimen de empresas de reducida dimensión y que no podía aplicar la exención por reinversión respecto a la transmisión de un inmueble en 1996 pero sí el diferimiento del art 21 Ley IS. La aplicación de exención del art 127 Ley IS está condicionada a que la entidad fuera de reducida dimensión en el ejercicio de la transmisión, no a que la mantenga en el ejercicio de la reinversión y ese requisito no ha sido verificado. Si la Administración ha considerado que se cumplen los requisitos para la reinversión del art 21. Ley IS no le es dado entender que no se cumplen en relación con los mismos bienes a efectos de la exención del art 127 Ley IS.

PRECEPTOS:

Ley 43/1995 (Ley IS), arts. 21, 75 y 127.

RD 537/1997 (Rgto. IS), art. 34.

RDLeg. 1564/1989 (TRLSA), art. 184.

PONENTE:*Doña Adriana Fabiola Martín Cáceres.*

Magistrados:

Doña ADRIANA FABIOLA MARTIN CACERES

Doña MARIA DEL PILAR ALONSO SOTORRIO

Don PEDRO MANUEL HERNANDEZ CORDOBES

?

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA. SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO. SECCIÓN PRIMERA

Plaza San Francisco nº 15

Santa Cruz de Tenerife

Teléfono: 922 479 385

Fax.: 922 479 424

Procedimiento: Procedimiento ordinario

Nº Procedimiento: 0000404/2009

NIG: 3800020320090000717

Materia: Derecho tributario.Otros tributos

Resolución:Sentencia 000069/2016

Intervención: Interviniente: Procurador:

Demandante DILLABE S.L. ROCIO GARCIA ROMERO
Demandado TRIBUNAL ECONOMICO ADMIN. ABOGADO DEL ESTADO

SENTENCIA

Ilmo. Sr. Presidente

D. Pedro Hernández Cordobés

Ilmos. Sres. Magistrados/as

Dña. María del Pilar Alonso Sotorrío
Dña. Adriana Fabiola Martín Cáceres (Ponente)

En Santa Cruz de Tenerife, a 8 de febrero de 2016, visto por esta Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, con sede en Santa Cruz de Tenerife, integrada por los Señores Magistrados anotados al margen, el recurso contencioso-administrativo seguido con el nº 404/2009 interpuesto por la entidad DILLABE S.L. representada por la Procuradora Dña. Rocío García Romero y dirigida por la Letrada Dña. Petra A. Cabello Coello, habiendo sido parte como Administración demandada el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias y en su representación y defensa el Abogado del Estado. Siendo Ponente la Ilma. Sra. Dña. Adriana Fabiola Martín Cáceres, se ha dictado la presente sentencia con base en los siguientes

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Por Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias, Sala de Santa Cruz de Tenerife de fecha 29 de junio de 2009 se desestimaron las reclamaciones nº 38/1775/05, 38/1776/05 y desglosadas nº 38/2453 a la nº 38/2458/05 promovidas contra la liquidación girada por la dependencia de Inspección de la AEAT en concepto de Impuesto de Sociedades, ejercicios 1999, 2000, 2001 y 2002 por importe de 30.176,02€, por un lado, y contra las sanciones impuestas, por importe total de 13.527,59€ una, por infracción tributaria grave del artículo 79 a) de la LGT de 1963 en los ejercicios 2000, 2001 y 2002 y otra por la comisión de una infracción tributaria leve del artículo 79 d) en los ejercicios 2000 y 2002.

La representación de la parte actora interpuso recurso contencioso-administrativo, formalizando demanda con la solicitud de que se dicte sentencia declarando nula y dejando sin efecto la resolución impugnada por ser contraria a derecho.

La representación procesal de la Administración demandada se opuso a la pretensión de la actora e interesó una sentencia por la que se desestime el recurso, por ajustarse a Derecho el acto a que se refiere.

Segundo.

No habiéndose solicitado el recibimiento del juicio a prueba ni el trámite de conclusiones y señalado el día y la hora para la votación y fallo, tuvo lugar la reunión del Tribunal en el designado al efecto.

Tercero.

Aparecen observadas las formalidades de tramitación.

Vistos los preceptos legales citados por las partes y los que son de general aplicación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

La resolución desestimatoria objeto del presente recurso consideró que la entidad inspeccionada, cuyos rendimientos en los períodos objeto de comprobación proceden del arrendamiento de inmuebles, no realiza una

actividad económica al no contar con personal empleado con contrato laboral y a jornada completa, por lo que no puede acogerse al régimen de las empresas de reducida dimensión previsto en la Ley 43/1995 de 27 de diciembre, del Impuesto de Sociedades. Ello es consecuencia de la interpretación del concepto "cifra de negocios" como el resultado de actividades empresariales debiendo calificarse por ello la entidad como de mera tenencia de bienes con arreglo al artículo 75 de la citada LIS . En segundo lugar, concluyó que aunque los ejercicios 1996 y 1997 no son objeto de comprobación, la Administración está facultada para comprobar que al término de los tres años señalado por la ley para el ejercicio de la reinversión esta se haya realizado conforme a las previsiones legales (reinversión en elementos del inmovilizado material afectos a explotaciones económicas), lo cual no ocurre en el supuesto examinado porque la sociedad no puede ser calificada como empresa de reducida dimensión. Por otro lado, entendió que las actuaciones de inspección no se habían excedido del plazo máximo de duración de doce meses, al producirse la falta de aportación de la documentación requerida por la Administración, lo que comporta una dilación del procedimiento a ella no imputable por el período comprendido entre el 21 de junio de 2004 y el 4 de noviembre. Finalmente, en cuando a las sanciones impuestas, apreció que no concurría una interpretación razonable de la norma ni la debida diligencia en el sujeto pasivo, sino una conducta que conculca la LIS en materias y preceptos que no presentan lagunas legales en cuanto a su interpretación; sin que tampoco se produjera la caducidad del procedimiento sancionador.

La representación procesal de la actora sustenta su pretensión en los siguientes motivos: 1º Dado que la transmisión del activo fijo se realizó en 1996 la regularización en cuanto a la exención -aplicada al amparo del artículo 127 de la LIS - debió realizarse respecto del período de 1996; mientras que respecto de la reinversión de beneficios extraordinarios realizada en 1997, de entenderse que no se cumplían los requisitos para aplicar el incentivo fiscal discutido, era en ese año cuando presuntamente se incumplen y la regularización debía realizarse en dicho año, aunque hubiera 3 años para la reinversión; y ambos ejercicios estaban ya prescritos y fuera de la comprobación inspectora. Por lo que se refiere a la sanción impuesta, alega que no hubo ocultación, dado que se presentó una declaración veraz del IS ejercicios 1996 y 1997 y que su conducta, al considerar aplicable el régimen de las empresas de reducida dimensión, se funda en una interpretación razonable de la norma. Añade que la Sentencia de esta Sala de 27 de junio de 2005 ,-invocada e la resolución recurrida- , según la cual las sociedades de mera tenencia de bienes no pueden acogerse a dicho régimen, no es aplicable a este caso porque dicha Sentencia es posterior a las fechas de las declaraciones presentadas por el recurrente.

La representación procesal de la Administración demandada se opone a la pretensión de la demanda alegando en primer lugar que, si bien es cierto que los ejercicios 1996 y 1997 no está sujeto a comprobación, la Administración está facultada para comprobar que al término del plazo de los 3 años señalado en la Ley (lo que se produce dentro de los ejercicios comprobados) para el ejercicio de la reinversión, esta se ha realizado conforme a las previsiones legales. Invoca en apoyo de su tesis la Sentencia de esta Sala de 18 de noviembre de 2004 que, según sostiene, es favorable a la posibilidad de comprobar un ejercicio prescrito a los efectos de apreciar la consumación o no de las condiciones exigidas de aplicabilidad del beneficio fiscal que se produce en un ejercicio no prescrito. En cuanto a la sanción impuesta, sostiene que el hecho de que la Sentencia invocada por el TEAR sea de fecha posterior a las declaraciones del obligado tributario no es óbice a la apreciación del mínimo de culpabilidad y la correlativa ausencia de interpretación razonable, lo que no concurre en el presente caso, al no darse en la actividad de arrendamiento de inmuebles desarrollada organización empresarial alguna.

Segundo.

Para la correcta comprensión de la cuestión planteada es preciso referir los antecedentes y el marco normativo en los que se inscriben los hechos. En cuanto a lo primero: 1º El inicio de las actuaciones de comprobación se notificó al obligado tributario el 11 de mayo de 2004, y tuvieron por objeto, inicialmente, comprobar la reinversión de beneficios extraordinarios, aunque posteriormente se extendió al régimen de tributación de la entidad. Los períodos objeto de comprobación son los de 1999, 2000, 2001 y 2002; 2º En el ejercicio 1996, la entidad transmitió un inmueble contabilizado como activo fijo. Por el beneficio obtenido de la venta (94.573.333 ptas., 568.397,179€) se acogió, de un lado, a la exención por reinversión prevista para las empresas de reducida dimensión en el artículo 127 de la LIS por el importe máximo legalmente permitido (50.000.000 ptas., 300.506,052€) y por el resto (44.573.333 ptas., 267.891,127€) se acogió a la reinversión de beneficios extraordinarios regulado en el artículo 21 de la LIS antes citada. La exención fue aplicada en el período impositivo de 1996 y el beneficio del artículo 21 lo fue a partir del período impositivo de la reinversión, 1997; 3º La sociedad se dedica, durante los ejercicios objeto de comprobación al arrendamiento de inmuebles, pero la Inspección consideró que dicha actividad no cumplía los requisitos exigidos para ser considerada actividad económica a los efectos de la aplicación del régimen de empresas de reducida dimensión, por lo que no tiene derecho a la aplicación de la exención prevista para este tipo de empresas en el artículo 127 de la LIS , al no materializar el importe de la venta en bienes afectos a una actividad económica; sí consideró, en cambio, que reunía los requisitos exigidos en el artículo 21 de la LIS para acogerse al diferimiento por reinversión y que dicho diferimiento era aplicable a la totalidad del beneficio obtenido.

El marco normativo a tener en cuenta viene constituido por la Ley 43/1995 de 27 de diciembre anteriormente citada, artículos 127 y 21 . El primero de ellos, en su redacción vigente a 1 de enero de 1996, disponía:

"Artículo 127. *Exención por reinversión.*

1. En el período impositivo en el que se cumplan las condiciones del artículo 122 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 la transmisión en otros elementos del inmovilizado material, afectos a explotaciones económicas, dentro del plazo a que se refiere el artículo 21.1 de esta Ley.

2. En caso de no realizarse la reinversión dentro del plazo señalado, la parte de cuota íntegra correspondiente a las rentas obtenidas, además de los intereses de demora, se ingresará conjuntamente con la autoliquidación correspondiente del período impositivo en que venció dicho plazo.

3. Cuando el importe de las rentas fuere superior a 50 millones de pesetas, la exención a que se refiere el apartado 1 alcanzará a dicha cuantía.

El importe de la renta restante podrá acogerse a la reinversión de beneficios extraordinarios".

El artículo 21 del mismo texto legal establece:

"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".

De las disposiciones transcritas se extrae la configuración legal de cada uno de los beneficios previstos en el artículo 127 y 21 de la LIS . Por lo que se refiere al primero, se trata de una exención, puesto que supone no integrar en la base imponible una parte del beneficio obtenido en el período impositivo. Dicha exención se condiciona a la concurrencia de los siguientes requisitos: 1) Que en el período impositivo en que se produce la transmisión la entidad pueda ser considerada empresa de reducida dimensión conforme al artículo 122 de la LIS ; 2) Que el objeto de la transmisión sean elementos del inmovilizado material o inmaterial afectos a actividades económicas; 3) Que el importe total de la venta se reinvierta en la adquisición de otros elementos del inmovilizado

material afectos a explotaciones económicas; 4) Que dicha reinversión se realice dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la entrega o puesta a disposición del elemento patrimonial transmitido y los tres años posteriores. Por otro lado, el incumplimiento del requisito de reinversión en el plazo previsto determina que la parte de la cuota íntegra correspondiente a la renta derivada de la transmisión, junto con los intereses de demora, debe ingresarse conjuntamente con la autoliquidación del período impositivo del vencimiento de dicho plazo de tres años -desde la transmisión-.

El beneficio fiscal regulado en el artículo 21 de la LIS constituye, a diferencia del anterior, un diferimiento de tributación, ya que la renta derivada de la transmisión, no integrada en el período impositivo de la venta, se integra en los períodos impositivos subsiguientes en los importes correspondientes según el artículo 34 del RD 537/1997, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto, aplicable a los hechos de autos. Se trata igualmente de un beneficio cuya efectividad se condiciona a la concurrencia de los siguientes requisitos: 1) Que la transmisión tenga por objeto elementos del inmovilizado material, inmaterial o valores representativos de la participación en fondos de entidades, en los términos ya indicados; 2) Que el importe de la transmisión se reinvierta en la adquisición de cualquiera de los citados elementos; 3) Que dicha reinversión se realice en el plazo anteriormente señalado comprendido entre el año anterior a la entrega o puesta a disposición del bien transmitido y los tres posteriores a la misma y 4) Que los elementos patrimoniales objeto de la reinversión permanezcan en el patrimonio del sujeto pasivo hasta que se cumpla el plazo de siete años desde la finalización del plazo de tres referido anteriormente. Ha de tenerse en cuenta que el incumplimiento del requisito de la reinversión determinaba también que la parte de la cuota íntegra correspondiente a la renta obtenida, junto con los intereses de demora, debía ingresarse conjuntamente con la cuota correspondiente al período impositivo en que hubiera vencido el plazo legalmente previsto para la reinversión. Por otro lado, el incumplimiento del requisito del mantenimiento implicaba la inclusión de la parte de la renta pendiente de integración en la base imponible del período impositivo en que se produjo la transmisión -conforme al artículo 36 del RIS-. Con respecto al requisito de la reinversión, conviene precisar que es criterio generalizado aplicado por la Audiencia Nacional (SS de 26 de abril de 2007, 27 de octubre y 17 de noviembre de 2008, 26 de enero y 16 de febrero de 2009, entre otras) y confirmado por el Tribunal Supremo (SS de 4 de marzo de 2015 y 10 de junio de 2015), que para que proceda la aplicación del diferimiento de la integración de la renta previsto en el artículo 21 de la LIS, es necesario que se trate de elementos del inmovilizado, esto es, elementos patrimoniales destinados a servir de forma duradera a la actividad empresarial; lo que determina, por ejemplo, que no resulte de aplicación el beneficio, en los casos en que los elementos patrimoniales transmitidos tienen la consideración de existencias. En este sentido, la citada STS de 4 de marzo de 2015 declara:

"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, pues las rentas a las que se refiere el precepto son las derivadas u obtenidas de <<la transmisión de elementos patrimoniales del inmovilizado, material o inmaterial>>, de tal forma que el beneficio fiscal está condicionado a que el elemento objeto de transmisión forme parte del activo fijo material de la empresa.

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 ni el tiempo de tenencia de dichos elementos cambia la naturaleza del bien o lo transforma en inmovilizado, ni propicia su conversión en dichos elementos. Por otra parte, la expresión legal no debe sólo centrarse en la palabra <<duradera>>, por virtud de la cual la mera permanencia o mantenimiento del bien favorecería su inclusión en aquella categoría de inmovilizado, sino también en los términos <<servir>> y en el de <<actividad de la sociedad>>, los cuales remiten a la idea de que el inmovilizado viene a integrarse con los bienes que se dedican a la satisfacción de los fines empresariales, a través de la actividad que en cada caso le sea propia. En idéntico sentido, 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 <<reinversión>>, 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 por el legislador en la Exposición de Motivos de la Ley 43/1995, configurador de una verdadera interpretación auténtica de la norma, cuando expresa: <<Debe igualmente ponerse de relieve la sustitución del vigente sistema de exención por reinversión 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 reinversión como si atendemos al sistema de diferimiento que en este proceso está en juego, lo que se exige es que, bajo uno u otro sistema legal, se trate de elementos afectos a actividades empresariales y de ganancias procedentes de su transmisión".

De ello se desprende que el objeto de la reinversión ha de ser, como el de la transmisión, elementos del inmovilizado, es decir, afectos a una actividad económica, lo que excluye la aplicación del beneficio de la integración diferida en la base imponible en aquellos casos en que la sociedad no desarrolle actividad económica. En este sentido resulta ilustrativa la SAN de 7 de octubre de 2010 en la que se declaró:

"Por otra parte, si bien la condición de entidad sometida al régimen de transparencia fiscal no es un obstáculo excluyente de la aplicación del régimen de diferimiento, y esta Sala lo ha reconocido, reiteradamente, a los efectos de la exención por reinversión autorizada en la Ley de 1978, ello no significa que cualquier sociedad transparente pueda operar el diferimiento con respecto a cualesquiera de sus bienes, con o sin afectación, pues no debe olvidarse que al tratarse de una sociedad de mera tenencia de bienes, ello significa que una parte sustancial de su activo no queda afecto a actividad empresarial alguna, y así se reconoce implícitamente por la demandante que no combate la aplicación del régimen de transparencia fiscal.

Ello no significa una radical exclusión de las sociedades que tributan en régimen de transparencia fiscal de la posibilidad de obtener el beneficio del diferimiento por reinversión. Bien podría, por hipótesis, que una entidad sujeta a dicho régimen, respecto de los elementos de su activo que, minoritarios, sí conocieran la afectación, gozar del expresado del diferimiento por reinversión, pero ese derecho estaría condicionado a la prueba bastante, por parte de la sociedad, de la afectación de los bienes en que se materializase la reinversión, a alguna actividad de la empresa que, a pesar de llevarse a cabo, no desvirtuase la condición de aquella como sociedad de mera tenencia, acreditación exigible que aquí no se ha producido en lo más mínimo".

Tercero.

Precisados en los términos del fundamento anterior los antecedentes y marco normativo relevantes para el enjuiciamiento de la cuestión debatida, ha de confirmarse, en primer lugar, la calificación efectuada por la resolución recurrida y la liquidación administrativa sobre la consideración de la entidad como una sociedad transparente, sociedad de mera tenencia de bienes, conforme a lo dispuesto en el artículo 75 de la LIS, lo que de suyo excluye que la misma pueda acogerse durante los períodos objeto de comprobación en que se ha constatado tal carácter al régimen de las empresas de reducida dimensión. A este respecto, tanto el concepto "cifra de negocios" como la finalidad misma del régimen especial de las empresas de reducida dimensión es consustancial a la realización de una actividad económica, entendida como la ordenación de recursos materiales y humanos o de uno solo de estos factores con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes y servicios, circunstancia que no concurre en el arrendamiento de inmuebles desarrollado por la entidad al constatarse que no disponía para su desarrollo de empleado con contrato laboral a tiempo completo. En segundo lugar ha de precisarse que, contrariamente a lo alegado por la parte recurrente, la comprobación del cumplimiento del requisito de la reinversión no debe realizarse en el ejercicio en que la reinversión se produce si este no coincide con el del vencimiento del plazo de los tres años legalmente previsto. Siempre que la Ley establezca un plazo para el cumplimiento del requisito que consolida el beneficio, la Administración deberá efectuar la comprobación una vez ha finalizado el citado plazo; pues nada impide, en este caso, al obligado tributario, si eventualmente advieriera que la reinversión no es correcta -por tener, por ejemplo el carácter de existencia-, realizar una nueva reinversión -o corregir los defectos de la anterior- siempre que lo haga antes de la finalización del plazo de tres años a partir de la transmisión. En consecuencia, es correcto el razonamiento de la Administración al considerar que uno de los ejercicios objeto de comprobación es el último de los tres años de plazo que el obligado tributario tuvo para reinvertir el importe de la renta obtenida de la transmisión, en 1996, con lo cual procede entrar a comprobar el cumplimiento del requisito legalmente exigido a efectos de efectuar la regularización procedente, en caso de incumplimiento, en el período impositivo en que concluye el plazo legal de reinversión.

Aclarado lo anterior, lo que ha de dilucidarse es si, en el caso de autos, el alcance de la regularización efectuada por la Inspección con respecto a la exención por reinversión aplicada por el obligado tributario es conforme a derecho. A tal fin ha de tenerse en cuenta que, de acuerdo con la normativa aplicable transcrita en el fundamento de derecho anterior, la procedencia de dicha exención se condiciona, en primer lugar, a que la entidad tenga la condición de empresa de reducida dimensión en el período impositivo en que se aplica, no a que la mantenga en el ejercicio en que se reinvierte, y la concurrencia de dicha condición en el período impositivo de 1996 en que se produce la transmisión no ha sido verificada, puesto que en la fecha en que se iniciaron las actuaciones de comprobación -notificadas el 11 de mayo de 2004-, dicho período se encontraba ya prescrito. Ha

de repararse, no obstante, que la razón por la que la Administración excluye la procedencia de la exención no es la no concurrencia de dicha condición en el período de la transmisión -ya prescrito-, sino la imposibilidad de considerar que la reinversión ha tenido por objeto bienes afectos a una actividad económica, dado que la entidad tiene, en los períodos objeto de comprobación, la consideración de una entidad transparente como sociedad de mera tenencia de bienes. Ahora bien, una cosa es que para la comprobación del requisito de la reinversión la Administración deba esperar a la finalización del plazo legal de reinversión de tres años, como hemos afirmado anteriormente, y otra distinta es que pueda determinarse el cumplimiento de los requisitos de la reinversión según la condición atribuible a la entidad, no en el ejercicio en que efectivamente se produjo la reinversión -1997-, sino en el período correspondiente al último de los tres años del plazo legal de reinversión objeto de comprobación. Este proceder de la Inspección no es conforme a derecho, ya que la no consideración de empresa de reducida dimensión que la Administración, correctamente, ha entendido que se da en los ejercicios 1999-2002 objeto de comprobación no se puede extender al período en que se produjo la reinversión -1997- porque dicho período ya se encontraba también prescrito al tiempo de iniciarse las actuaciones de comprobación, razón por la cual no procede excluir la exención aplicada por el obligado tributario en el ejercicio 1996.

A mayor abundamiento, a esta misma conclusión se llega si se analiza la actuación comprobadora de la Inspección en relación con el beneficio de la integración diferida aplicada por el obligado tributario, en relación con el cual se sostiene que sí se cumplen los requisitos exigidos en el artículo 21 de la LIS . Dado que tanto la exención como el beneficio de la tributación diferida aplicada por el obligado tributario derivan de la inversión realizada sobre los mismos bienes, que estos puedan considerarse aptos para la aplicación del beneficio de la tributación diferida y sin embargo se consideren no aptos para la aplicación de la exención solo cabría en una interpretación del artículo 21 de la LIS según la cual la reinversión no ha de tener por objeto, necesariamente, elementos afectos a la actividad económica. Pues bien, tal interpretación no es la que se desprende de los términos del citado precepto, que exige que la reinversión se realice en los mismos elementos que los transmitidos, esto es, elementos del inmovilizado, entendiéndose por tales, como se desprende de la doctrina referida en el fundamento de derecho anterior, los que se encuentran vinculados de forma duradera a la actividad económica de la empresa. Ello lleva a razonar que si la Inspección ha considerado que se cumplen los requisitos de la reinversión exigidos en el artículo 21 de la LIS a efectos del beneficio de la integración diferida en la base imponible, no le es dado entender que no se cumplen dichos requisitos, en relación con los mismos bienes a los efectos de la exención del artículo 127 de la LIS , pues para dicha exención los requisitos de reinversión exigidos son los mismos que para la integración diferida, es decir los del artículo 21.1 de la LIS , por la remisión que a este precepto efectúa aquel. De este modo, habiendo considerado la Inspección que la reinversión efectuada en 1997 cumplía los requisitos exigidos por el artículo 21 de la LIS , y debiendo tener dicha verificación el mismo alcance en relación con la exención por reinversión, ha de considerarse cumplido el requisito a cuya concurrencia se encontraba condicionada la procedencia de la exención aplicada por el obligado tributario.

De cuanto antecede resulta que debe estimarse el recurso en cuanto a la procedencia de la exención por reinversión aplicada por el obligado tributario, lo que conduce a la anulación parcial de la liquidación practicada por la Inspección, es decir, en la medida en que incorpora la parte de la renta derivada de la transmisión efectuada en 1996 acogida a la citada exención.

En cuanto a la Sentencia de 18 de noviembre de 2004, de esta Sala , invocada en la contestación a la demanda, es discutible que pueda extraerse de ella la consecuencia que se pretende. Más bien al contrario, cuando en la misma se declara -si bien que en relación con la reserva para inversiones en Canarias- que "devenido en firme, por causa de la prescripción, el compromiso de inversión futura por causa de la prescripción, el compromiso de inversión futura que supone dotar a la RIC, lo que actúa es la segunda fase de la reserva para inversiones en Canarias, o sea, la materialización o inversión de dicha reserva, debiendo, por tanto, comprobarse tal materialización para apreciar si en contrapartida a la deducción de la cuota del IRPF del ejercicio 1995 verificada por el actor, se han acometido las inversiones adecuadas conforme a los requisitos legales, pues de no ser así, procedería integrar en la cuota del ejercicio 1999 la deducción efectuada en el ejercicio 1995 y los intereses", lo que se está señalando es que no cabe eludir el compromiso de reinversión por un supuesto incumplimiento de los requisitos de la dotación cuando esta se hubo realizado en un período respecto del que ha operado la prescripción. En efecto, el hecho de que en este caso la prescripción operara en contra de los intereses del obligado tributario -que pretendía eludir el compromiso de materialización alegando la incorrecta dotación realizada en el período prescrito-, no desvirtúa la conclusión a que se llega en la misma; conclusión según la cual la situación en atención a la que se aplica el beneficio no puede ser objeto de regularización si la misma corresponde a un período prescrito; todo ello con la matización introducida por la reciente Sentencia de 16 de marzo de 2015 en relación con la Reserva para Inversiones en Canarias; doctrina que, por otro lado, no resulta aplicable al caso de autos porque en este, tanto la exención como el requisito posterior de la reinversión a que se condiciona la consolidación del beneficio tuvieron lugar en períodos que a la fecha del inicio de las actuaciones inspectoras se encontraban prescritos siendo además que, como ha quedado dicho, la Inspección consideró que sí se cumplió el requisito de la reinversión.

En cuanto a la sanción, la anulación parcial de la liquidación practicada comporta la de las sanciones impuestas como consecuencia de la regularización en que se tradujo aquella, sin necesidad de hacer más pronunciamientos sobre los argumentos de la parte actora.

Cuarto.

De acuerdo con lo previsto en el artículo 139 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, no procede la imposición de costas a ninguna de las partes.

En su virtud,

FALLAMOS

Que debemos estimar parcialmente el recurso contencioso administrativo interpuesto en nombre de la entidad DILLABE S.L. contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias de 29 de junio de 2009, y anulamos la liquidación administrativa de la que aquella trae causa, en los términos expuestos en el fundamento de derecho tercero, así como las sanciones impuestas.

Así, por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos. Contra la presente sentencia no cabe recurso de casación.

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.