

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ090150

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE NAVARRA

Sentencia 40/2023, de 14 de febrero de 2023

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 497/2022

SUMARIO:

IS. Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios. Considera la Sala que no existe prescripción de la acción para regularizar la situación una vez comprobado que no se cumplió con la reinversión en plazo, pues no habían transcurrido cuatro años entre el inicio de las actuaciones inspectoras en 2020 y el plazo máximo para materializar la reinversión; el 31 de diciembre de 2016. Ahora bien, la apelante no niega el incumplimiento de la reinversión, sino que niega la premisa mayor; que fuera procedente tal exención en el año 2013. Así las cosas, considera que nunca tuvo derecho a la exención y que lo que procedía era haber regularizado la declaración de IS del año 2013, para eliminar tal beneficio fiscal, porque los terrenos tenían la condición de existencias a efectos contables y la empresa ya en ese momento carecía de actividad. Dicha actuación estaría prescrita por haber transcurrido el plazo legal para ello. Sin embargo, considera la Sala que esto no es así, pues como bien razona la sentencia de instancia, la interpretación de la recurrente además de errónea es absolutamente contraria a la doctrina de los actos propios. Lo que no puede pretender la apelante es acogerse libre y voluntariamente a una exención tributaria en su autoliquidación del año 2013, beneficiarse de ella, no corregir, en las posteriores declaraciones, el presunto error sobre la naturaleza de los bienes en el que dice haber incurrido y ahora, cumplido el plazo para reinvertir y no verificado tal requisito, negar que tuviera derecho al beneficio para hacerlo valer a efectos de prescripción de la acción para regularizar. La que es errónea y rocambolesca, es la interpretación que hace la parte apelante. En primer lugar y conforme a la doctrina transcrita, el momento para comprobar si los terrenos objeto de venta eran inmovilizado material o existencias era el de la transmisión, en el año 2013 y lo que sí ha prescrito es la acción para revisar dicha declaración. Se trata de un acto firme. Pero es que, además, la apelante actúa contra sus propios actos cuando afirma que no tenía derecho a la exención, pues no es admisible que se haya beneficiado de ella sin corregirla en las declaraciones siguientes al ejercicio 2013 y sea justo ahora, cuando la administración procede a regularizarla, cuando constate el pretendido error. Como señala la apelada, no sólo no corrigió el supuesto error, sino que en la declaración-liquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2015, presentada en 2016, la recurrente hizo constar que estaba pendiente de reinversión la exención de beneficios extraordinarios aplicada en el ejercicio 2013 y en la Memoria PYME de las cuentas anuales correspondientes al ejercicio cerrado el 31 de diciembre de 2016. Es decir, la apelante ha tratado esta venta de terrenos como una inversión inmobiliaria y no como existencias de la entidad, aunque hayan tenido esa consideración en la contabilidad, actos propios que le vinculan y debe respetar. En todo caso, la Sala insiste, como hace la sentencia de instancia, en que no procede la revisión de los motivos de la exención, sino del cumplimiento o no de los requisitos a los que estaba sometida. Sentado lo anterior, procede analizar la alegación relativa a la falta de actividad económica, situación que impediría la aplicación de la exención. La sentencia de instancia considera que la promoción inmobiliaria para su posterior venta supone, en todo caso, una actividad económica al existir una ordenación por cuenta propia de medios productivos con la finalidad de vender los inmuebles promovidos, y además, la sociedad contaba con un Administrador único que seguía realizando actividades. Frente a ello insiste la apelante en que carecía de activos fijos que constituyan medios materiales de producción, carecía de personal, en las declaraciones de los ejercicios 2011 y 2012 la base es negativa y había causado baja en el Impuesto sobre Actividades Económicas el 18 de noviembre de 2010, por lo que no existió ordenación por cuenta propia de medios productivos. Ahora bien, a juicio del Tribunal, tampoco acredita la apelante error. Efectivamente la promoción inmobiliaria es una actividad económica, y los terrenos fueron adquiridos a esos efectos. La mercantil contaba con administrador único, que además realizó ciertas actuaciones relativas a la urbanización de los terrenos, presentando documentos a tal fin en el consistorio competente. Finalmente, y si bien es cierto que la mercantil figura de baja en el IAE desde 2010, lo cierto es que se siguió con cierta actividad empresarial, pues se presentaron declaraciones de IS hasta el año 2016 y constan operaciones con terceros, declaradas en el año 2019. De igual manera, y sobre la existencia de bienes afectos, la sentencia entendía que sí lo estaban, pues la operación de transmisión se sujetó al IVA y no al ITP. De lo razonado se desprende la necesaria desestimación del recurso de apelación con confirmación de la sentencia apelada, puesto que no existió prescripción de la acción para regularizarla declaración de IS constatado el incumplimiento de las condiciones de materialización de la exención por reinversión, estando suficientemente acreditada la actividad económica y la existencia de bienes afectos a ella.

PRECEPTOS:

Ley Foral 24/1996 de Navarra (IS), art. 36.

PONENTE:

Doña Ana Benita Irurita Diez de Ulzurrun.

Magistrados:

Don MARIA JESUS AZCONA LABIANO
Don ANTONIO SANCHEZ IBAÑEZ
Don ANA BENITA IRURITA DIEZ DE ULZURRUN

SENTENCIA DE APELACIÓN Nº 000040/2023

ILTMOS. SRES.:

PRESIDENTE,

DÑA. MARÍA JESÚS AZCONA LABIANO

MAGISTRADOS,

D. ANTONIO SÁNCHEZ IBÁÑEZ

DÑA. ANA IRURITA DIEZ DE ULZURRUN

En Pamplona/Iruña, a catorce de febrero de dos mil veintitrés.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Navarra, constituida por los Ilustrísimos Señores Magistrados expresados, en grado de apelación, el presente rollo de apelación nº 497/2022 interpuesto contra la Sentencia nº 243/22 de 13 de octubre del juzgado de lo contencioso nº 2 que desestima el recurso contencioso administrativo interpuesto por contra Acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Foral de Navarra (TEAFNA) de 11 de febrero de 2022 desestimatorio de la reclamación económico administrativa interpuesta contra las pretensiones relativas al IS 2016, correspondiente a los autos procedentes del Juzgado Contencioso-Administrativo Nº 2 de Pamplona/Iruña del Procedimiento Ordinario 172/2022 y siendo partes como apelante, la mercantil COLINAS AL SOL SL representada por el Procurador Sr Gonzalez Oteiza y defendida por el Abogado Sr Abrego y como apelado, TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO DE NAVARRA, representado y dirigido por Asesoría Jurídica, y viene a resolver con base a los siguientes Antecedentes de Hecho y Fundamentos de Derecho.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

En fecha 13 de octubre de 2022 se dictó la Sentencia nº 243/2022 por el Juzgado Contencioso-Administrativo Nº 2 de Pamplona/Iruña cuyo fallo contiene el tenor literal siguiente:

"SE DESESTIMA el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la entidad COLINAS AL SOL,SL,contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra ,de 11 de febrero de 2022, por la que se desestimaban las reclamaciones económico-administrativas interpuestas contra las Resoluciones del Director de Servicio de Inspección Tributaria de la Hacienda de Navarra ,de 4 de enero de 2021, por las que se resuelven el procedimiento de comprobación e investigación en relación a la materialización de la reinversión relativa al Impuesto de Sociedades ,ejercicio 2016,respecto de la exención por reinversión de beneficios extraordinarios aplicada en la declaración del Impuesto sobre Sociedades del año 2013 y el procedimiento sancionador abreviado incoado en relación al referido procedimiento de comprobación e investigación ,resoluciones que se confirman por ser conformes a Derecho. Y todo ello con condena en las costas causadas a la parte d emandante"

Segundo.

Por la parte actora se ejercitó recurso de apelación en el que solicitaba su estimación con revocación de la sentencia apelada, al que se dio el trámite legalmente establecido.

Tercero.

Elevadas las actuaciones a la Sala y formado el correspondiente rollo, tras las actuaciones legalmente prevenidas, se señaló para votación y fallo el día 14 de febrero de 2023.

Es ponente la ltma. Sra. Magistrada D^a ANA IRURITA DIEZ DE ULZURRUN, quien expresa el parecer de esta Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

De la sentencia apelada y de los motivos de la apelación y de la oposición a la apelación.-

Se recurre en apelación la sentencia 243/2022 13 de octubre del juzgado de lo contencioso nº 2 que desestima el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de COLINAS AL SOL SL contra Acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Foral de Navarra (TEAFNA) de 11 de febrero de 2022 en lo relativo a desestimar las pretensiones sobre el Impuesto de Sociedades del ejercicio 2016.

En síntesis, el proceso gira en torno a los siguientes parámetros que expone la Sentencia de instancia:

La entidad recurrente vendió en septiembre de 2013 (escritura pública de 30 de septiembre) una serie de terrenos sitios en la localidad de Vera (Almería) por 1.663.890'11 euros, operación que fue incluida en la declaración por el Impuesto de Sociedades del ejercicio 2013 como "exención por reinversión", lo que dio lugar para ese ejercicio , a una base negativa . Vencido el plazo máximo, la reinversión no se había realizado.

Con fecha 4 de marzo de 2020- folios 1 a 6 del expediente administrativo- Hacienda Tributaria de Navarra inició actuaciones tendentes a la comprobación y, en su caso, regularización de la situación tributaria de la entidad ahora reclamante .Y, previas las actuaciones pertinentes, por resolución del Director del Servicio de Inspección de 4 de enero de 2021 se procedió a la regularización en el Impuesto sobre Sociedades de 2016 , año del incumplimiento, en que finaliza el plazo de reinversión, de conformidad con el artículo 36.1 y disposiciones transitorias cuadragésimo segunda y cuadragésimo séptima de la Ley Foral 24/1996, resultando una cuota a regularizar de 349.830'20 .euros, que, con la adición de los intereses, asciende a 438.348'02 euros. Esta regularización se justifica en que la entidad ha incumplido el requisito del artículo 36.1 de la Ley Foral 24/1996 que exige que la reinversión se realice en bienes afectos al desarrollo de una explotación económica en el plazo previsto; condición que aquí no se verificó sin que se produzca en ningún caso prescripción alguna para regularizar el tributo pues el momento a tener en cuenta es el de la finalización del plazo para realizar la reinversión

Razona el juez de instancia sobre la prescripción que:

"...La Administración Tributaria ha actuado conforme a lo previsto en la Ley, en tanto que actuó una vez se produjo el incumplimiento, por la entidad recurrente, de los requisitos establecidos para poder disfrutar de la exención a la que se había acogido, ya que hasta que no ha finalizado el plazo no puede saberse que se ha producido el incumplimiento. La recurrente se acogió a un beneficio(exención) que exigía del cumplimiento de unos requisitos (reinversión)en un determinado espacio de tiempo (tres años) que no cumplió. Y la Administración procedió a comprobar esa situación y lo hizo sin que hubiera transcurrido el plazo (cuatro años) establecido para que se produzca la prescripción. Lo que determina la corrección de las actuaciones que aquí se impugnan. ..."

Niega el juez que se hubiera producido indefensión alguna, porque ya se dio respuesta en el expediente administrativo a todo lo planteado por la recurrente.

Sobre la carencia de actividad económica, señala la sentencia "...que existió promoción inmobiliaria para su posterior venta , por lo que si se dio una actividad económica al existir una ordenación por cuenta propia de medios productivos con la finalidad de vender los inmuebles promovidos, interpretación que se corresponde con la doctrina de la Dirección General de Tributo(folio 635 del expediente administrativo ,Consultas Vinculantes 1505-10, de 6 de julio,123 18 de 11 de mayo de 2018 y 1828-19,de15 de julio de 2019),y que como señala el representante de la Comunidad Foral ,la sociedad contaba con un Administrador único que seguía realizando actividades (que se reflejan en la declaraciones del Impuesto de Sociedades hasta el año2019). ..."

Frente a ello se alza en apelación la parte actora que señala que reconoce que no se han cumplido los requisitos para la reinversión, pero discrepa de cuales fueron los requisitos incumplidos y en consecuencia, de cuando fue el momento temporal del incumplimiento, lo que deviene capital porque puede afectar al derecho de la administración a revisar una liquidación tributaria.

Y sentado lo anterior defiende que transmisión efectuada en 2013 nunca generó el derecho a acogerse a la exención por reinversión y en consecuencia, tampoco procedía dar cumplimiento a unos requisitos de consolidación (materialización de la reinversión) que solo han de cumplirse tras el nacimiento del derecho a aplicar la exención por reinversión. Sin nacimiento de la exención, no hay obligación de consolidarla. Todo ello porque nunca habría existido eso que se quiere consolidar. Es decir, el mero hecho de señalar la casilla de la exención por reinversión, no convierte en exento algo que la norma no permite que esté exento. Ello implica que conforme al artículo 55.1 de la LFGT el derecho de la Administración a liquidar el ejercicio 2013 se encontraría prescrito al momento de inicio de las actuaciones, 4 de marzo de 2020.

Razona la apelante que no tenía Inmovilizado Material, ni intangible, ni inversiones Inmobiliarias, ni inmovilizado disponible para la venta. Los terrenos que generaron la renta estaban correctamente contabilizados desde su adquisición como existencias. Y este tipo de activos no están incluidos en el artículo 36 de LFIS. Así mismo señala que la sociedad COLINAS AL SOL, S.L. carecía de actividad económica alguna, ya que carece por completo de activos fijos que constituyan medios materiales de producción. El activo está constituido únicamente por activo circulante formado por los solares objeto de controversia, efectivo e inversiones financieras. Adicionalmente no existía personal alguno y esta inactividad se reflejó, incluso, formalmente en las actuaciones de las obligaciones tributarias. De ello se desprende que el momento temporal en el que se produce el incumplimiento de los requisitos de la exención por reinversión es en el momento en que los terrenos fueron enajenados, esto es, en el ejercicio 2013, dado que nunca se generó el derecho a aplicar el indicado beneficio. Y por tanto es desde ese momento, 2013, desde que Hacienda debió entrar a valorar el cumplimiento de los requisitos que generan el derecho a la exención por reinversión, que, de haberlo hecho, hubiese determinado el incumplimiento de los requisitos, eliminando la exención aplicada en el propio ejercicio 2013 en la medida en que, al no generarse exención alguna, evidentemente tampoco se generan las obligaciones para consolidar una exención que tampoco se genera. El plazo de prescripción comenzó el 25 de julio de 2014 y no, como aquí se pretende, en el ejercicio 2016.-Dado que las actuaciones inspectoras se inician en el 4 de marzo de 2020, estaba ya prescrito el derecho de la Administración a liquidar el ejercicio 2013 conforme a lo establecido en el artículo 55.1 de la LFGT, por lo que debe estimarse el recurso de apelación, anulando tanto la sentencia señalada como la sanción impuesta declarándose correcta la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades presentada por la entidad COLINAS AL SOL, S.L. en el ejercicio 2016, con imposición de costas a la Administración demandada

Se opone Hacienda Foral de Navarra que alega que el recurso ha de ser desestimado y señala que lo relevante no es la cuestión del cumplimiento o no de los requisitos para obtener la exención por reinversión en 2013 pues se trata de actos firmes y no revisables, sino si la recurrente ha cumplido o no en 2016 la materialización de la reinversión a la que se obligó al aplicarse la exención por reinversión. Explica que, si se opta por esta exención, el contribuyente puede efectuar la reinversión en un determinado plazo legal (en este caso, hasta el 31 de diciembre de 2016), de lo que se infiere que sólo en esa fecha puede verificarse si ha cumplido o no con la obligación de reinversión y, en caso de incumplimiento, procede exigir el ingreso de la cantidad en su día aplicada en la exención por reinversión sin cuestionar ni revisar en ningún momento la aplicación de la reinversión en 2013. Así lo disponen expresamente los artículos 36.6 y 81.3 de la Ley Foral 24/1996 para la exención por reinversión que se aplicó la entidad recurrente en el Impuesto de Sociedades de 2008. Por tanto, los actos impugnados se ajustan a la legalidad por cuanto que se limitaron a aplicar tales preceptos legales mediante un patente silogismo: la entidad recurrente se aplicó una exención por reinversión en el Impuesto de Sociedades de 2013 disponiendo de un plazo hasta el 31 de octubre de 2016 para materializar la inversión (premisa mayor); la entidad recurrente no cumplió con su obligación de reinversión en dicho plazo (premisa menor); y dicho incumplimiento acarrea la pérdida de la exención mediante la consignación del importe correspondiente en la declaración a presentar por la recurrente por el Impuesto sobre Sociedades correspondiente al periodo de liquidación en que se produzca la finalización del citado plazo de reinversión, esto es, 2016 (conclusión).

La exención y la materialización de la inversión (reinversión) son dos hechos y momentos distintos, cada uno de ellos con sus propios plazos de prescripción. Aquí, en 2013 la recurrente se aplicó la exención que no ha sido objeto de comprobación, pues se trata de un ejercicio prescrito, por lo que se parte de ese hecho real y no controvertido; y en 2016 no cumplió la obligación de efectuar la reinversión por lo que procede la pérdida de la exención cuyo importe debe incluirse en la declaración a correspondiente a este ejercicio pues no se ha producido prescripción alguna en cuanto a la obligación de cumplimiento de dicha reinversión.

Se remite esta parte a la doctrina de esta Sala, en particular a la sentencia 110/2021 de 37 de abril.

Y concluye que en este supuesto el planteamiento de la parte apelante es erróneo; que los bienes en cuestión no eran existencias porque se adquirieron para realizar una promoción inmobiliaria, siendo irrelevante su contabilización como existencias, dado que no tiene encaje en tal concepto y en todo caso los actos de la recurrente son contrarios a ello, pues se acogió a la exención en 2013 e hizo constar que estaba pendiente de reinversión en la declaración de 2015, incluso en la memoria PYME aparece recogida dicha obligación. Tampoco puede aceptarse la alegación relativa a la falta de actividad económica porque se presentaron declaraciones del IS hasta el año 2016 con imputaciones de operaciones con personas hasta 2019 siendo irrelevante la baja en el IAE.

Los bienes si están afectos a la actividad económica. En conclusión y reiterando que el momento determinante era el de la materialización en 2016, no estando prescrita la acción, procedía la regularización. De ello colige la conformidad a derecho de la sentencia impugnada.

Segundo.

De la exención por reinversión regulada en el artículo 36 LF 24/1996 de 30 de diciembre, del Impuesto de Sociedades de Navarra. Doctrina de esta Sala de lo contencioso administrativo.

Como correctamente se expone en la sentencia apelada el artículo 36 Ley Foral 24/1996, de 30 de diciembre, del Impuesto de Sociedades de Navarra) regulaba la exención por reinversión en la base imponible del citado tributo.

"Artículo 36 No inclusión en la base imponible de beneficios extraordinarios en determinados supuestos de reinversión

1. No se integrarán en la base imponible las rentas obtenidas en la transmisión onerosa de elementos patrimoniales del inmovilizado material, del intangible, de las inversiones inmobiliarias, o de estos elementos en el caso de que hayan sido clasificados como activos no corrientes mantenidos para la venta con anterioridad a su transmisión, afectos al desarrollo de la explotación económica de la entidad y que hubiesen estado en funcionamiento al menos un año dentro de los tres anteriores a la transmisión, una vez corregidas en el importe resultante de la depreciación monetaria, siempre que el importe de las citadas transmisiones se reinvierta en cualquiera de los elementos patrimoniales antes mencionados e igualmente afectos, 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...

... 6. El transcurso del plazo de reinversión sin haberse efectuado la misma, el incumplimiento sustancial de las obligaciones formales o de las condiciones de materialización a que se refieren los números anteriores, determinarán la pérdida total o parcial de la exención. En caso de incumplimiento de cualquiera de esos requisitos el sujeto pasivo deberá ingresar, en la declaración que la entidad haya de presentar por el Impuesto sobre Sociedades correspondiente al periodo de liquidación en que se produzca la finalización del citado plazo de reinversión, el importe de la cuota íntegra que hubiera correspondido en el ejercicio en que se aplicó la exención, además de los intereses de demora y sin perjuicio de las sanciones que fuesen procedentes. No obstante, si el incumplimiento tuviera lugar en un periodo impositivo posterior al de la finalización del plazo de reinversión, el ingreso de los conceptos citados anteriormente deberá realizarse en la declaración que la entidad haya de presentar correspondiente al periodo de liquidación en que se produjo dicho incumplimiento."

Cabe de ello distinguir dos tipos de requisitos a cumplir para poder aplicar la exención por reinversión:

a) requisitos ya verificables al tiempo de presentar la declaración-liquidación en la que se aplica la exención (transmisión onerosa, ganancia patrimonial obtenida, condición elemento patrimonial del inmovilizado material afecto a la explotación económica de la transmitente, posesión durante al menos un año antes de la transmisión).

b) requisitos condicionados a cumplimiento futuro, (condición del bien en el que se reinvierte lo obtenido, que ha de estar afecto a la explotación económica y que la reinversión se produzca en el plazo legalmente previsto).

Junto a lo dicho, se ha de recordar que si la prescripción implica la extinción del derecho por su falta de ejercicio, constituye un presupuesto indispensable de la misma el que el derecho haya podido ser ejercitado por el titular, presupuesto de aplicación también en el campo tributario, de manera que el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación habrá prescrito transcurridos cuatro años desde que la Administración ha podido ejercitar ese derecho.

Sobre esta cuestión la sentenciase pronunció la sentencia 110/2021 2021, de 27 de abril APL núm. 88/202, en la que se recogía la sentencia 53/2014 de 4 de febrero dictada en la APL 153/2010, Roj: STSJ NA 159/2014 - ECLI:ES:TSJNA:2014:159 razona:

"... SEGUNDO .- De la prescripción.

Confunden las partes el concepto material de reinversión con las consecuencias jurídicas de las mismas en orden a la prescripción discutiendo si existió materialmente reinversión (demandante-apelante) o si no se ha reinvertido (Administración) equiparando eso a que "la reinversión no se ha materializado en los elementos que la Ley exige".

1.- Como bien apunta el TEAFN en su planteamiento, aunque no en su conclusión, la prescripción entronca con la doctrina de la " actio nata".

2.- Desde este punto de vista lo determinante es cuando la Administración pudo verificar la adecuación a Derecho de la exención derivada de reinversión.

Y en este punto lo determinante no es la fecha de la reinversión material (como parece sostener en principio y confundir el demandante) sino la fecha en que el contribuyente declara afectar a la exención discutida la reinversión efectuada (en este caso por adquisición de participaciones en las sociedades Real Wind Isaba SL y Red 200 S.L).

Asimismo, y a estos efectos prescriptivos -que atiende a la doctrina mencionada- no es lo mismo la inexistencia de reinversión -que materialmente sí ha existido- que la apreciación jurídica de la indebida exención atinente a una reinversión efectuada y declarada fiscalmente (como parece sostener la Administración) -y cuya revisión jurídico administrativa está sujeta a plazos prescriptivos-.

3.- La transmisión se efectuó en el año 1999. La reinversión existió materialmente y así consta acreditado.

Consta acreditado en autos que en la declaración correspondiente al ejercicio 1999 consignó 119.778 ptas (719?88 &€) en participaciones de empresas (dentro del apartado exenciones por reinversión).

En la declaración correspondiente al ejercicio 2000 no figura consignada ninguna reinversión.

Asimismo en la declaración fiscal correspondiente al ejercicio 2002, el contribuyente, hoy apelante-demandante, afectó a la exención por reinversión la adquisición de participaciones en las sociedades antes referidas.

Toda vez que se notificó la propuesta de liquidación en fecha 5-7-2006, y conforme al cómputo establecido en el artículo 56 de la Ley Foral 13/2000 y el plazo del artículo 55, no cabe sino concluir la prescripción respecto de la revisión de la cantidad declarada como reinvertida en participaciones de empresas: 119.778 ptas (719?88 &€) en la declaración correspondiente al ejercicio 1999. Ello determina la estimación parcial de la apelación con estimación parcial de la demanda debiendo la Administración proceder a liquidar la deuda tributaria calculada en la resolución impugnada descontando para su cálculo la referida cantidad. Asimismo y en lógica correspondencia los intereses correrán desde la fecha de la última declaración voluntaria que puede, jurídicamente, tenerse en cuenta a los efectos que nos ocupa: la del ejercicio 2002.

Sin embargo no cabe concluir, por lo expuesto, la prescripción del resto pues no fue sino desde la declaración del ejercicio correspondiente al 2002 cuando (actio nata) la Administración pudo verificar la procedencia jurídica de la exención discutida (y los componentes que jurídicamente la motivan y sustentan) conforme a los artículos 36 y concordantes de la Ley Foral 24/1996 .

4.- Esta apreciación determina la estimación parcial de este motivo que conlleva la estimación parcial de la apelación con revocación de la Sentencia de instancia y estimación parcial de la demanda interpuesta en la instancia exclusivamente en el aspecto aquí referido. ..."

Atendida tal doctrina, para los primeros requisitos del artículo 36, (transmisión onerosa, ganancia patrimonial obtenida, condición elemento patrimonial del inmovilizado material afecto a la explotación económica de la transmitente , posesión durante al menos un año antes de la transmisión) la Administración tuvo posibilidad de comprobarlos desde el mismo momento de su declaración, en este caso en el año 2013, mientras que los segundos requisitos (importe reinvertido y condición del inmueble o inmuebles adquiridos), la Administración no los puede verificar hasta que se produzca la reinversión de lo obtenido dentro del plazo previsto, momento en el que se comprobará si el nuevo inmueble está o no afecto a la actividad económica de la empresa que se ha beneficiado de la exención tributaria.

Existen, por tanto, dos fechas distintas para el cómputo de la prescripción. Y es que, si bien el plazo para comprobar el importe de la ganancia obtenida por la transmisión se inicia el día siguiente al de la finalización del plazo de presentación de la declaración del ejercicio en que se obtuvo dicha ganancia, en este caso el año 2013, el plazo de prescripción del derecho de la Administración para comprobar la realización de la reinversión comprometida se inicia al día siguiente a aquel en que finaliza el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración que refleje tal reinversión .

Tercero.

Resolución del caso .De la Prescripción y del incumplimiento de los requisitos de aplicación de la exención; naturaleza de los bienes, actividad económica.

En base a lo expuesto en este caso no existe prescripción de la acción para regularizar la situación una vez comprobado que no se cumplió con la reinversión en plazo, pues no habían transcurrido cuatro años entre el inicio de las actuaciones inspectoras en 2020 y el plazo máximo para materializar la reinversión; el 31 de diciembre de 2016.

Ahora bien, la apelante no niega el incumplimiento de la reinversión, sino que niega la premisa mayor; que fuera procedente tal exención en el año 2013. Así las cosas, considera que nunca tuvo derecho a la exención y que lo que procedía era haber regularizado la declaración de IS del año 2013, para eliminar tal beneficio fiscal, porque los terrenos tenían la condición de existencias a efectos contables y la empresa ya en ese momento carecía de actividad. Dicha actuación estaría prescrita por haber transcurrido el plazo legal para ello. Literalmente considera " errónea y rocambolesca la interpretación que hace el TEAFN de la norma contable para considerar que el bien transmitido (una existencia)cumplía con los requisitos de la norma para poder acogerse a la exención prevista en el artículo 36 de la LFIS."

No es así. Como bien razona la sentencia de instancia, la interpretación de la recurrente además de errónea es absolutamente contraria a la doctrina de los actos propios. Lo que no puede pretender la apelante es acogerse libre y voluntariamente a una exención tributaria en su autoliquidación del año 2013 , beneficiarse de ella, no corregir, en las posteriores declaraciones , el presunto error sobre la naturaleza de los bienes en el que dice haber incurrido

y ahora, cumplido el plazo para reinvertir y no verificado tal requisito, negar que tuviera derecho al beneficio para hacerlo valer a efectos de prescripción de la acción para regularizar. La que es errónea y rocambolesca, es la interpretación que hace la parte apelante. En primer lugar y conforme a la doctrina transcrita, el momento para comprobar si los terrenos objeto de venta eran inmovilizado material o existencias, era el de la transmisión, en el año 2013 y lo que si ha prescrito es la acción para revisar dicha declaración. Se trata de un acto firme. Pero es que además, la apelante actúa contra sus propios actos cuando afirma que no tenía derecho a la exención, pues no es admisible que se haya beneficiado de ella sin corregirla en las declaraciones siguientes al ejercicio 2013 y sea justo ahora, cuando la administración procede a regularizarla, cuando constate el pretendido error. Como señala la apelada, no sólo no corrigió el supuesto error, sino que en la declaración- liquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2015, presentada en 2016, la recurrente hizo constar que estaba pendiente de reinversión la exención de beneficios extraordinarios aplicada en el ejercicio 2013 y en la Memoria PYME de las cuentas anuales correspondientes al ejercicio cerrado el 31 de diciembre de 2016 -la propia recurrente incluye un apartado "4. INMOVILIZADO MATERIAL INTANGIBLE E INVERSIONES INMOBILIARIAS" en el que recoge su obligación de materializar la reinversión a la que se comprometió al acogerse al referido beneficio fiscal (al folio 188 del expediente). Es decir, la apelante ha tratado esta venta de terrenos como una inversión inmobiliaria y no como existencias de la entidad, aunque hayan tenido esa consideración en la contabilidad, actos propios que le vinculan y debe respetar. En todo caso, insistimos como hace la sentencia de instancia, no procede la revisión de los motivos de la exención, sino del cumplimiento o no de los requisitos a los que estaba sometida.

Sentado lo anterior, procede analizar la alegación relativa a la falta de actividad económica, situación que impediría la aplicación de la exención. La sentencia de instancia considera que la promoción inmobiliaria para su posterior venta supone, en todo caso, una actividad económica al existir una ordenación por cuenta propia de medios productivos con la finalidad de vender los inmuebles promovidos, y además, la sociedad contaba con un Administrador único que seguía realizando actividades (que se reflejan en la declaraciones del Impuesto de Sociedades hasta el año 2019).

Frente a ello insiste la apelante en que carecía de activos fijos que constituyan medios materiales de producción, carecía de personal, en las declaraciones de los ejercicios 2011 y 2012 la base es negativa y había causado baja en el Impuesto sobre Actividades Económicas el 18 de noviembre de 2010. No existió ordenación por cuenta propia de medios productivos.

Tampoco acredita la apelante error en la valoración del juez. Efectivamente la promoción inmobiliaria es una actividad económica, y los terrenos fueron adquiridos a esos efectos. La mercantil contaba con administrador único, que además realizó ciertas actuaciones relativas a la urbanización de los terrenos, presentando documentos a tal fin en el consistorio competente. Finalmente, y si bien es cierto que la mercantil figura de baja en el IAE desde 2010, lo cierto es que se siguió con cierta actividad empresarial, pues se presentaron declaraciones de IS hasta el año 2016 y constan operaciones con terceros, declaradas en el año 2019.

De igual manera, y sobre la existencia de bienes afectos, la sentencia entendía que si lo estaban pues la operación de transmisión se sujetó al IVA y no al ISTP. El apelante reitera que falta tal requisito por cuanto no hay gastos tendentes a la explotación con el fin de conseguir los ingresos. Tampoco se aprecia error en las conclusiones del juez de instancia. La sociedad, como se ha razonado, tenía actividad en los años anteriores a 2013 y efectivamente, la transmisión de los terrenos se produjo y quedó sujeto a IVA.

De lo razonado se desprende la necesaria desestimación del recurso de apelación con confirmación de la sentencia apelada, puesto que no existió prescripción de la acción para regularizar la declaración de IS constatado el incumplimiento de las condiciones de materialización de la exención por reinversión, estando suficientemente acreditada la actividad económica y la existencia de bienes afectos a ella.

Cuarto.

De las costas procesales.-

En lo que se refiere a las costas de esta segunda instancia, conforme al art 139 de la Ley 29/1998, de 13 de Julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, en la redacción vigente, procede imponer a la parte apelante las costas causadas en esta alzada por la desestimación íntegra del recurso de apelación, sin que se aprecie la concurrencia de circunstancias que justifiquen su no imposición.

En atención a los Antecedentes de Hecho y Fundamentos de Derecho expuestos, en nombre de Su Majestad El Rey, y en el ejercicio de la potestad de juzgar que emanada del Pueblo Español nos confiere la Constitución, el Tribunal Superior de Justicia de Navarra ha adoptado el siguiente

FALLO

1º) Que desestimamos el presente recurso de apelación y en consecuencia debemos confirmar y confirmamos íntegramente Sentencia nº 243/2022 de 13 de octubre del del Juzgado Contencioso-Administrativo Nº 2 de Pamplona/Iruña del Procedimiento Ordinario 172/2022.

2º) Con expresa imposición de las costas de esta apelación a la parte apelante.

Dese al importe consignado para recurrir el destino legal.

Notifíquese esta Resolución Judicial conforme dispone el artículo 248 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, expresando que contra la misma solo cabe interponer recurso de casación ante la Sala correspondiente, única y exclusivamente, en el caso de que concurra algún supuesto de interés casacional objetivo y con los requisitos legales establecidos, todo ello de conformidad con los artículos 86 y siguientes de la Ley de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa en redacción dada por Ley Orgánica 7/2015 de 21 de Julio.

Dicho recurso habrá de prepararse ante esta Sala del Tribunal Superior de Justicia de Navarra en el plazo de treinta días siguientes a la notificación de esta Sentencia.

Se informa a las partes que en cualquier supuesto, y en todos los recursos de casación que se presenten, todos los escritos relativos al correspondiente recurso de casación se deberán ajustar inexcusablemente a las condiciones y requisitos extrínsecos que han sido aprobados por Acuerdo de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo y de este Tribunal Superior de Justicia de Navarra en fechas 20-4-2016 (BOE 6-7-2016) y 27-6-2016 respectivamente.

Estos Acuerdos obran expuestos en el tablón de anuncios de este Tribunal Superior de Justicia así como publicados en la página web del Consejo General del Poder Judicial (www.poderjudicial.es) para su público y general conocimiento.

Con testimonio de esta Resolución, y una vez firme, devuélvanse las actuaciones al Juzgado de procedencia para su conocimiento debiendo el Juzgado hacer saber a las partes la resolución del recurso de apelación y llevando a cabo su puntual ejecución.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

La difusión del texto de esta resolución a partes no interesadas en el proceso en el que ha sido dictada sólo podrá llevarse a cabo previa disociación de los datos de carácter personal que los mismos contuvieran y con pleno respeto al derecho a la intimidad, a los derechos de las personas que requieran un especial deber de tutela o la garantía del anonimato de las víctimas o perjudicados, cuando proceda. Los datos personales incluidos en esta resolución no podrán ser cedidos, ni comunicados con fines contrarios a las leyes.

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.