

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ090410

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CANARIAS (Sede en Santa Cruz de Tenerife)**

*Sentencia 873/2022, de 22 de diciembre de 2022*

*Sala de lo Contencioso-Administrativo*

*Rec. n.º 52/2021*

### SUMARIO:

**Régimen económico y fiscal de Canarias. Incentivos fiscales. Ley 19/1994. Zona Especial Canarias (ZEC).** Sostiene la recurrente que no se trata de valorar cuando se produce la transmisión del bien sino si la adquisición de la opción de compra es inversión válida a efectos de cumplimiento del requisito. Afirma la Sala al respecto que, considerando la doctrina del título y el modo, la obtención de un derecho de opción de compra, como en el presente caso, no supone un negocio jurídico traslativo del dominio, no existe un título para la transmisión de la propiedad del local hasta que no se produce la compraventa que tuvo lugar el día 4 de marzo de 2011, vencido el plazo fijado en la normativa. Por tanto, la opción de compraventa adquirida para dar cumplimiento del requisito no supone una inversión efectiva que cumpla la finalidad perseguida por el régimen económico y fiscal de la Ley 19/1994, puesto que se trata de un mero anticipo a cuenta de la compraventa que se ejecuta en el ejercicio siguiente; es decir, una opción de compra no constituye una adquisición y el requisito exige «adquirir», es más, tratándose de una opción de compra hubiese cabido la posibilidad que no se ejecutase y, hasta que no se ejecutó la opción, vencido el plazo, el bien seguía perteneciendo a la otra empresa. En definitiva, a fecha 4 de junio de 2010, la entidad recurrente no dispone del activo sino de la facultad de decidir sobre su futura adquisición.

### PRECEPTOS:

Ley 19/1994 (Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias), arts. 31, 52 y 71.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 34, 104, 139, 141, 147, 148 y 150.

Código Civil, arts. 433, 609, 1.095 y 1.462.

### PONENTE:

*Doña Ana Teresa Afonso Barrera.*

Magistrados:

Don PEDRO MANUEL HERNANDEZ CORDOBES

Doña MARIA DEL PILAR ALONSO SOTORRIO

Doña ANA TERESA AFONSO BARRERA

?

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

Email: s1contadm.tfe@justiciaencanarias.org

Procedimiento: Procedimiento ordinario

Nº Procedimiento: 0000052/2021

NIG: 3803833320210000091

Materia: Administración tributaria

Resolución: Sentencia 000873/2022

Demandante: CABRERA RODRIGUEZ SERVICIOS JURIDICOS S.L.; Procurador: MARIA MONTSERRAT PADRON GARCIA  
Demandado: TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CANARIAS

?

SENTENCIA

Ilmos. Sres.:

PRESIDENTE

Don Pedro Hernández Cordobés

MAGISTRADOS

Doña María Pilar Alonso Sotorrío  
Doña Ana Teresa Afonso Barrera (ponente)

=====

En Santa Cruz de Tenerife, 22 de diciembre de 2022

VISTO, en nombre de S.M.el Rey por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, con sede en Santa Cruz de Tenerife, el recurso nº 52/2021 interpuesto por la entidad CABRERA RODRIGUEZ SERVICIOS JURÍDICOS, SL, representada por la Procuradora Sra. Padrón García y defendida por el Letrado Sr. Benjamín, siendo Administración demandada el TEAR, representado y defendido por el Abogado del Estado, se ha dictado, EN NOMBRE DE S.M. EL REY, la presente sentencia con base en los siguientes

### ANTECEDENTES DE HECHO

#### Primero.

Por Resolución del TEAR, Sala Desconcentrada de Santa Cruz de Tenerife, de 30 de noviembre de 2020, se acordó:

1º Estimar parcialmente, con retroacción de actuaciones, la reclamación económico-administrativa núm. NUM000 interpuesta frente al acuerdo de liquidación del Impuesto de Sociedades, ejercicio 2011 (por importe de 111.654,66 euros) dictado por la Dependencia de la Inspección de la Delegación de la AEAT de Santa Cruz de Tenerife, a fin de que se amplié la extensión del procedimiento inspector en lo que respecta a los ejercicios 2009 y 2010 que no figuraban incluidos en la comunicación de inicio y respecto de los que consta regularización en el acuerdo de liquidación impugnado.

2º Estimar en su integridad la reclamación económico-administrativa NUM001 interpuesta contra el acuerdo de imposición de sanción tributaria (cuantía de 45.158,28 euros) por haberse anulado el acto administrativo del que deriva.

#### Segundo.

La representación de la parte actora interpuso recurso contencioso-administrativo interesando se dicte sentencia por la que se declare la nulidad de pleno derecho de la resolución impugnada y de los actos previos y posteriores que tengan origen en esta o quedan validados por la misma y se condene al reintegro de las cantidades abonadas, con condena en costas a la Administración demandada.

**Tercero.**

La representación de la Administración demandada interesa que se dicte sentencia que desestime el recurso interpuesto de contrario por ser ajustada a derecho la resolución impugnada.

**Cuarto.**

Practicada la prueba propuesta y admitida, se formularon conclusiones, quedando las actuaciones pendientes de señalamiento para la votación y fallo, teniendo lugar la reunión del Tribunal, habiéndose observado las formalidades legales en el curso del proceso, dándose el siguiente resultado y siendo ponente la Ilma. Sra. Magistrada D<sup>a</sup> Ana Teresa Afonso Barrera que expresa el parecer de la Sala

**FUNDAMENTOS DE DERECHO****Primero.**

Constituye el objeto de esta impugnación determinar si es o no ajustada a derecho la Resolución del TEAR, Sala Desconcentrada de Santa Cruz de Tenerife, de 30 de noviembre de 2020, que estima parcialmente, con retroacción de actuaciones, la reclamación económica-administrativa NUM000 interpuesta contra el acuerdo de liquidación Impuesto de Sociedades, ejercicio 2011.

Sostiene la representación procesal de la parte actora que el objeto del procedimiento versa sobre:

1º La concurrencia del requisito de inversión previsto en el artículo 31.3 d) de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias en lo relativo a la Zona Especial Canaria (ZEC) siendo válida la adquisición de un derecho de opción de compra sobre un bien inmueble.

2º La nulidad de las actuaciones inspectoras ante un posible fraude de ley porque considera que la Inspección ha empleado de manera interesada el plazo legal de duración de las actuaciones

Por su parte, la Administración demandada se remite a la fundamentación de las resoluciones impugnadas.

Con fecha 8 de abril de 2016 se notifica a la entidad recurrente el inicio del procedimiento de comprobación e investigación, de carácter parcial, por el concepto Impuesto de Sociedades, ejercicio 2011, con el único objeto de comprobar el cumplimiento de los requisitos constitutivos para aplicar el régimen especial de la Zona Especial Canaria (ZEC).

Como consecuencia de la citada actuación inspectora, el día 14 de septiembre de 2017 se dicta acta NUM002, suscrita en disconformidad por el representante de la mercantil recurrente, finalizando el procedimiento inspector el día 21 de noviembre de 2017 con la notificación del acuerdo de liquidación y el acuerdo sancionador.

**Segundo.**

Como primera alegación sostiene la entidad actora la validez de la inversión realizada y, que cumple los requisitos para la aplicación del régimen ZEC, los previstos en el artículo 31 de la Ley 19/1994, concretamente, el exigido en el apartado 3 letra d).

Se regula en el citado precepto el ámbito subjetivo de la Zona Especial Canaria, con la siguiente redacción en el momento de la actuación inspectora:

1. La Zona Especial Canaria quedara restringida, dentro de sus límites geográficos, a las entidades de la Zona Especial Canaria

2. Son entidades de la Zona Especial Canaria las personas jurídicas de nueva creación que, reuniendo los requisitos enumerados en el apartado siguiente, sean inscritas en el Registro Oficial de Entidades de la Zona Especial Canaria.

3. Solamente serán inscribibles aquellas personas jurídicas que reúnan los siguientes requisitos:

a) Que tengan su domicilio social y la sede de dirección efectiva en el ámbito geográfico de la Zona Especial Canaria.

b) Que al menos uno de los administradores resida en las islas Canarias.

c) Constituir su objeto social la realización en el ámbito geográfico de la Zona Especial Canaria de actividades económicas incluidas en el anexo del presente Real Decreto-Ley. En los términos que reglamentariamente se establezcan podrán realizar fuera de dicho ámbito geográfico actividades accesorias o complementarias a las indicadas, para lo cual podrán abrir sucursales en el resto del territorio nacional a las que no serán de aplicación los beneficios de la Zona Especial Canaria.

d) Realizar inversiones en los dos primeros años desde su inscripción, que se materialicen en la adquisición de activos fijos materiales o inmateriales, en su caso, situados o recibidos en el ámbito geográfico de la Zona Especial Canaria, utilizados en el mismo y necesarios para el desarrollo de las actividades económicas efectuadas por el contribuyente en dicho ámbito geográfico, por un importe mínimo de:

- En las islas de Gran Canaria y Tenerife, 100.000 euros.
- En las islas de El Hierro, Fuerteventura, La Gomera, Lanzarote y La Palma, 50.000 euros.

No se computarán, a estos efectos, los activos fijos adquiridos mediante operaciones reguladas en el capítulo VIII del título VII del texto refundido de la Ley de Sociedades.

Estas inversiones deberán cumplir las siguientes condiciones:

a') Los activos adquiridos deberán permanecer en la entidad de la Zona Especial Canaria durante todo el período de disfrute de este régimen, o durante su vida útil si fuera inferior, sin ser objeto de transmisión. Tampoco podrán ser objeto de arrendamiento o cesión a terceros para su uso, salvo que se trate del objeto social o actividad de la entidad de la Zona Especial Canaria, y siempre que no exista vinculación directa o indirecta con los arrendatarios o cesionarios de dichos bienes. Se entenderá que no se incumple el requisito de permanencia cuando los bienes sean objeto de transmisión y el importe se reinvierta en nuevos elementos del activo fijo en las mismas condiciones dentro del plazo de un año.

b') Tratándose de elementos usados, estos no podrán haberse aplicado anteriormente al fin previsto en la letra d).

Con carácter excepcional se podrá autorizar la inscripción de entidades que no cumplan el requisito de inversión establecida en esta letra d), siempre que el número de puestos de trabajo a crear y el promedio anual de plantilla superen el mínimo previsto en la letra e) de este apartado.

e) La creación de puestos de trabajo en el ámbito geográfico de la Zona Especial Canaria dentro de los seis meses siguientes a su autorización y el mantenimiento como mínimo en ese número del promedio anual de plantilla durante el período de disfrute de este régimen, con un mínimo de:

- En las islas de Gran Canaria y Tenerife, 5 empleos.
- En las islas de El Hierro, Fuerteventura, La Gomera, Lanzarote y La Palma, 3 empleos.

Cuando se haya ejercido anteriormente la misma actividad bajo otra titularidad, se exigirá una creación neta de, al menos:

- En las islas de Gran Canaria y Tenerife, 5 empleos.
- En las islas de El Hierro, Fuerteventura, La Gomera, Lanzarote y La Palma, 3 empleos.

f) Presentar una memoria descriptiva de las principales actividades económicas a desarrollar, que avale su solvencia, viabilidad, competitividad internacional y su contribución al desarrollo económico y social de las islas Canarias, cuyo contenido será vinculante para la entidad, salvo variación de esas actividades previa autorización expresa del Consejo Rector.

4. Las características y condiciones de lo dispuesto en las letras d), e) y f) del apartado 3 se podrán determinar reglamentariamente.

Las entidades incluidas en el ámbito subjetivo podrán tributar por lo previsto en la sección 2ª del Capítulo III del Título V de la Ley 19/1994 (artículos 42 a 52).

La entidad recurrente solicitó su inscripción en el Registro Oficial de la Zona Especial Canaria el día 19 de marzo de 2008 y por Resolución del Consorcio de la ZEC, notificada el día 5 de junio de 2008, se inscribió la misma en el citado Registro, finalizando el plazo de dos años para realizar la inversión (mínima de 100,000 euros) el día 5 de junio de 2010.

La entidad actora CABRERA RODRÍGUEZ ABOGADOS, SLP tiene por objeto la actividad propia del ejercicio de la Abogacía y cuenta con dos socios administradores solidarios (el Sr. Benjamín y la Sra. Constanza)

Sostiene la recurrente que no se trata de valorar cuando se produce la transmisión del bien sino si la adquisición de la opción de compra es inversión válida a efectos de cumplimiento del requisito.

La inversión realizada por la misma fue la adquisición de una oficina sita en la Urbanización La Paz, Centro Comercial La Cúpula 45, del Puerto de la Cruz.

Dicha operación se llevó a cabo en dos fases según consta en el expediente:

1. Escritura notarial de 4 de junio de 2010, un día antes de la finalización del plazo de dos años para realizar la adquisición, en la que consta que la entidad EUROQUINTANA, SL (representada por el Sr. Benjamín como

administrador solidario de la misma) constituye un derecho de opción de compra sobre el local citado en favor de la actora CABRERA RODRÍGUEZ ABOGADOS, SLP (representada por la Sra. Constanza, esposa del Sr. Benjamín), por un importe de 100.000 euros, si bien la opción de compra fijaba un precio de 175.000 euros.

2. Escritura notarial de 4 de marzo de 2011 en la que consta que la entidad recurrente (representada por el Sr. Benjamín, como administrador solidario de la misma) ejecuta el derecho de opción de compra por la que EUROQUINTANA (representada por el Sr. Benjamín como administrador solidario) vende y transmite el pleno dominio del local por un importe de 175.000 euros, del que se descuenta el importe satisfecho de la opción de compra.

Como es sabido, en la legislación española no rige el principio según el cual basta para la transmisión del dominio el solo acuerdo del vendedor y del comprador, sino que, tal y como demuestran los artículos 433, 609, 1095 y 1462 del Código Civil, rige la teoría del título y el modo, cuyos precedentes se encuentran en el Digesto y en el Codex, productos de la Compilación justiniana, y en el Derecho Canónico, determinando la citada teoría que la transmisión del dominio y de los demás derechos reales no se opera sino mediante la estipulación de un contrato traslativo, seguido de tradición, de modo que no basta para la referida transmisión el mero acuerdo traslativo de voluntades, sino que es preciso que el acuerdo sea complementado, en su eficacia transmisiva, con la entrega de la cosa o del derecho que se transmite.

La jurisprudencia, en línea con las citadas normas, se ajusta al sistema de nuestro derecho que exige la "traditio" para la adquisición del dominio ( STS núm. 1030 de 12/11/94, entre otras muchas). Como dice la Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de Septiembre de 1996 (núm. 720/1996), el sistema legal español de adquisición de la propiedad, previene, frente a otros meramente consensuales, la doble necesidad del título (los " ciertos contratos" del artículo 609 CC) y del modo (" mediante la tradición" señala el mismo artículo) para que la traslación del dominio se produzca.

Considerando la doctrina del título y el modo, la obtención de un derecho de opción de compra, como en el presente caso, no supone un negocio jurídico traslativo del dominio, no existe un título para la transmisión de la propiedad del local hasta que no se produce la compraventa que tuvo lugar el día 4 de marzo de 2011, vencido el plazo fijado en el apartado 3 letra d) del artículo 31 de la Ley 19/1994.

Como se recoge en el acuerdo de liquidación, "con carácter general, el contrato de opción es aquel por el que una parte (denominada concedente u optatario) concede a otra (denominada concesionario u optante) la facultad exclusiva de decidir sobre la celebración o no de otro contrato que ha de realizarse en un plazo cierto y en unas determinadas condiciones, mediante precio o gratuitamente. Como señala el Tribunal Supremo ( STS 5937/2009, de 22 de septiembre de 2009 y STS 4469/2008), en el contrato de opción de compra la compraventa futura está plenamente configurada y depende del optante únicamente que se perfeccione"

La opción de compraventa adquirida para dar cumplimiento del requisito no supone una inversión efectiva que cumpla la finalidad perseguida por el régimen económico y fiscal de la Ley 19/1994 puesto que se trata de un mero anticipo a cuenta de la compraventa que se ejecuta en el ejercicio siguiente; es decir, una opción de compra no constituye una adquisición y el requisito exige "adquirir", es más, tratándose de una opción de compra hubiese cabido la posibilidad que no se ejecutase y, hasta que no se ejecutó la opción, vencido el plazo, el bien seguía perteneciendo a la empresa EUROQUINTANA.

A fecha 4 de junio de 2010, la entidad recurrente no dispone del activo sino de la facultad de decidir sobre su futura adquisición.

### Tercero.

Incumplido el plazo de inversión, no resultaría necesario analizar el resto de los argumentos presentados por la entidad recurrente, que no obstante, se proceden a analizar.

Concretamente, señala el recurrente que el hecho de haber adquirido el inmueble a una entidad vinculada no supone ninguna limitación a la validez de la inversión, niega que la ley excluya la posibilidad de que el activo en que se materialice la inversión de la entidad ZEC hubiese sido empleado a efectos de otro incentivo fiscal distinto del propio régimen ZEC y que se exija el uso exclusivo de la inversión, si bien señala que debe tenerse en cuenta que la entidad recurrente ya disponía del uso exclusivo de inmueble.

La inversión de la entidad ZEC CABRERA RODRÍGUEZ ABOGADOS, SLP para cumplir el requisito del apartado 3 d) artículo 31 Ley 19/1994, consistió en la adquisición jurídica de la oficina sita en el Puerto de la Cruz que ya venía siendo utilizada por el Sr. Benjamín individualmente y a través de entidades bajo su control para la prestación de servicios jurídicos en la Urbanización La Paz, Centro Comercial La Cúpula 45, inmueble que era propiedad de la entidad EUROQUINTANA, SL, de la que el Sr. Benjamín era administrador solidario.

Resultan del acta de disconformidad y del acuerdo de liquidación, que damos por reproducidos, los siguientes extremos:



- El Sr. Benjamín estaba dado de alta en el IAE epígrafe 731, abogados, desde el 1 de enero 2006 hasta el 31 marzo 2008 con domicilio de actividad en la Urbanización la Paz, Centro Comercial La Cúpula, 45, del Puerto de la Cruz y, también, en el epígrafe 799, otros profesionales actividades financieras, jurídicas y de seguros, desde el 10 de mayo 2006 hasta el 31 de marzo de 2008, siendo el domicilio de la actividad el mismo.

- La entidad CABRERA RODRÍGUEZ ASESORES FISCALES, SL, se constituyó en el año 2004 bajo la denominación CYR/ADVISING SERVICES, SL, realizando el cambio de denominación a la actual el 5 de agosto de 2011. En la declaración de IS 2008 constan como socios al 50% el Sr. Benjamín y OCTAVIO CABRERA Y ASOCIADOS, SL; en las declaraciones IS ejercicios 2009, 2010 y 2011 consta como socio único al 100% el Sr. Benjamín.

Esta entidad estaba dada de alta en el epígrafe IAE 841 Servicios Jurídicos desde el 10 de mayo 2004 hasta el 30 de octubre de 2009 que se dio de baja y también estaba dada de alta en el epígrafe 842 IAE servicios financieros y contables desde el 4 de mayo de 2004, figurando como domicilios de esta actividad en los ejercicios 2008,2009 y 2010, los siguientes: Calle El Pilar, nº 5, Edificio Peceño en Santa Cruz de Tenerife, Urbanización La Paz, Centro Comercial La Cúpula 45, Puerto de la Cruz desde el 1 de julio de 2008 y Co Ocean View 1117, Adeje.

- La entidad OCTAVIO CABRERA Y ASOCIADOS, SL, constituida en 2005 fue absorbida por la entidad CABRERA RODRÍGUEZ ASESORES FISCALES, SL, cuando se denominaba CYR ADVISING SERVICES, SL, el día 31 de julio de 2009, siendo socio único el Sr. Benjamín.

Esta entidad estaba dada de alta en el epígrafe IAE 841 servicios jurídicos en el Puerto de La Cruz desde el 19 de diciembre 2005 hasta el 31 de mayo de 2005 que se dio de baja y en el epígrafe 842 servicios financieros y contables en el Puerto de la Cruz desde el 19 de diciembre de 2005 hasta el 31 de julio de 2009 en la que se dio de baja por absorción.

- EUROQUINTANA SL con tres socios, el Sr. Benjamín, su madre y su hermana, tuvo desde el año 2004 hasta el 2010 como administradores solidarios al Sr. Benjamín y su hermana según las declaraciones del IS y en el ejercicio 2011 aparece como única administradora su hermana, si bien consta en el nota del Registro Mercantil que el Sr. Benjamín era administrador solidario hasta su dimisión, que fue inscrita en el Registro Mercantil en mayo de 2012.

Esta empresa estaba dada de alta en el epígrafe IAE 841 servicios jurídicos en el Puerto de La Cruz, Urbanización La Paz, Centro comercial La Cúpula 45 desde el 27 de diciembre 2005 hasta el 30 de junio de 2008 cuando se dio de baja y en el epígrafe 842 servicios financieros y contables en el mismo domicilio del Puerto de la Cruz desde el 27 de diciembre de 2005 hasta el 30 de junio de 2008 en la que se dio de baja.

También estaba dada de alta en el IAE 849.9 otros servicios independientes, con el mismo domicilio en el Puerto de la Cruz desde el 1 de julio de 2008 hasta el 28 de febrero de 2011.

EUROQUINTANA, SL, en su declaración IS ejercicio 2004 hace constar que tenía dotaciones a la RIC de los ejercicios 2000, 2001, 2002 y 2003 y adquirió en escritura pública de 26 de diciembre de 2005 el local situado en el nº 45 del Centro Comercial La Cúpula, Urbanización La Paz, Puerto de la Cruz, actuando en nombre de la entidad el Sr. Benjamín como administrador solidario de la entidad.

En sus declaraciones resúmenes anuales de operaciones con terceras personas, modelo 347, ejercicios 2008, 2009 y 2010, constan los cobros realizados a la entidad CABRERA RODRÍGUEZ ASESORES FISCALES, SL ninguno del ejercicio 2011; a la entidad OCTAVIO CABRERA Y ASOCIADOS en el año 2008 y a la entidad actora CABRERA RODRÍGUEZ ABOGADOS SLP, ejercicios 2008,2009, 2010 y ningún importe en el ejercicio 2011

Se aportan, asimismo, las facturas emitidas por EUROQUINTANA, SL, a la entidad actora CABRERA RODRÍGUEZ ABOGADOS, SLP en concepto de "prestación de servicios de centro de negocios (Oficina La Cúpula) correspondientes a todo el año 2008 y a los años 2009 y 2010, si bien estos últimos por meses pero no se aporta el contrato al que corresponden esas facturas

- La entidad recurrente CABRERA RODRÍGUEZ ABOGADOS, SLP, se constituye el 24 de enero de 2008 con dos socios profesionales, al 50% cada uno, el Sr. Benjamín y su esposa la Sra. Constanza, teniendo como actividad según sus estatutos el ejercicio de la abogacía, dada de alta IAE 841 Servicios Jurídicos con domicilio de actividad en la Calle EL Pilar 5, Edificio Peceño en Santa Cruz de Tenerife desde el 19 de marzo de 2008 y la Urbanización La Paz, Centro Comercial La Cúpula 45, desde el 30 de junio de 2008.

En la declaración que presentaron los socios promotores sobre la titularidad de la futura entidad ZEC declaran que no han desarrollado, anteriormente, la misma actividad bajo otra titularidad.

De todo lo expuesto resulta que el Sr. Benjamín como administrador de EUROQUINTANA SL realizo todas las actividades relacionadas con el inmueble sito en la Urbanización La Paz, Centro Comercial La Cúpula 45, del Puerto de la Cruz tanto la compraventa del mismo en el año 2005 como la opción de compra en junio de 2010 y la posterior compraventa por la actora en marzo de 2011 y firma todas las declaraciones del Impuesto de Sociedades hasta el año 2010, si bien alega ante la Inspección que no conocía los incentivos fiscales a los que se acogió la entidad EUROQUINTANA, SL ( dotación de la RIC).

Asimismo, la actividad jurídica que desarrolla el Sr. Benjamín, tanto de manera individual como a través de las entidades anteriormente relacionadas en los despachos sites en la Calle Pilar 5 en Santa Cruz de Tenerife, la Urbanización La Paz, Centro Comercial La Cúpula 45 en el Puerto de la Cruz y en Co Ocean View 1117 de Adeje

se continúan con la entidad ZEC creada, a la que se incorpora la Sra. Constanza, si bien, la entidad actora se limita a la actividad jurídica y no al asesoramiento fiscal que continúa desarrollando la entidad CYR ADVISING SERVICES, SL, después denominada CABRERA RODRIGUEZ ASESORES FISCALES, SL.

La cesión del local sito en la Urbanización La Paz, Centro Comercial La Cúpula 45 del Puerto de la Cruz antes de su venta se considera por el recurrente como un "contrato de prestación de servicios de centro de negocios" y así figura en las facturas que se aportan, si bien, como ya señalamos no se aportó el contrato de arrendamiento de inmueble a pesar de que se le requirió para ello.

Y, además, la cesión de uso no se efectuaba de forma exclusiva a la entidad actora CABRERA RODRÍGUEZ ABOGADOS, SLP sino también a otras personas o entidades ni la opción de compra estaba vinculada a esta cesión de uso ni contaban con opción de compra los demás cesionarios.

Ninguna prueba se ha practicado que contradiga las conclusiones de la Inspección y tampoco consta justificada la alegación que realiza el recurrente en el sentido de que el Consorcio de la ZEC le había manifestado que la opción de compra era válida para cumplir el requisito de la ZEC porque en el documento que aporta la entidad recurrente, de fecha 9 de octubre de 2017 ( la consulta se hace a posteriori como se ve por la fecha de la misma y no antes de realizar la operación) se indica que " con carácter general es valida para atender al requisito de inversion prescrito en el actual articulo 31.2 d) de la Ley 19/1994, la opción de compra adquirida en el plazo de dos años desde la inscripción de una entidad en el ROEZEc, por valor suficiente par cumplir con el mínimo allí establecido, siempre que se refiere a bienes situados o recibidos en el ámbito geográfico de la Zona Especial Canaria, utilizados en el mismo afectos y necesarios para el desarrollo de las actividades económicas efectuadas por el contribuyente en dicho ámbito geográfico y que sea finalmente ejecutada la opción de compra" y a continuación, expone "dicho esto, sin embargo, no puede este organismo entrar a valorar el caso concreto que está siendo objeto de investigación por parte de la inspección de tributos, cuyas circunstancias concretas se desconocen".

Finalmente, también se incumple lo establecido en el artículo 31.3 d) de la Ley 19/1994 que "los activos adquiridos deberán permanecer en la entidad de la Zona Especial Canaria durante todo el período de disfrute de este régimen, o durante su vida útil si fuera inferior, sin ser objeto de transmisión. Tampoco podrán ser objeto de arrendamiento o cesión a terceros para su uso".

En la oficina del Puerto de la Cruz, Centro Comercial La Cúpula, 45, realizan sus actividades no solo la entidad recurrente sino también la entidad CABRERA RODRÍGUEZ ASESORES FISCALES, SL, que la usaba antes y después de que adquiriera el local la actora CABRERA RODRÍGUEZ ABOGADOS, SLP) compartiendo los tres domicilios de actividad en Santa Cruz de Tenerife( Calle El Pilar 5), en el Puerto de la Cruz ( Centro comercial La Cúpula) y en Adeje, estando CABRERA RODRIGUEZ ASESORES FISCALES, SL, dada de alta en el domicilio del Puerto de la Cruz desde el 1 de julio de 2008 hasta el 10 de junio de 2015.

#### Cuarto.

Como segundo motivo de impugnación sostiene la entidad recurrente la concurrencia de fraude de ley, alegando la existencia de irregularidades en la tramitación del procedimiento inspector por un empleo malicioso e interesado del plazo de duración de las actuaciones inspectoras.

Con fecha 8 de abril de 2016 se comunicó a la entidad recurrente el inicio de actuaciones inspectoras, de carácter parcial, por el concepto Impuesto de Sociedades, ejercicio 2011, para comprobar el cumplimiento de los requisitos constitutivos para aplicar el régimen especial de la Zona Especial Canaria (ZEC), fijándose un plazo de duración de 18 meses.

-Diligencias de constancia de hechos, nº 1, del día 6 de mayo de 2016 y nº 2, del día 24 de mayo 2016.

-Del día 24 de mayo de 2016 hasta el día 21 de marzo 2017 no se realizaron actuaciones, comunicándose el día 22 de marzo de 2017 la continuación de las mismas.

-Diligencia nº 3 de constancia de hechos de 8 de junio de 2017, en la que la entidad recurrente, al amparo de lo dispuesto en el nº 4 del artículo 150 LGT, solicita la aplicación de un periodo de extensión de las actuaciones inspectoras del 9 de junio 2017 al 7 de agosto de 2017 (60 días)

- Diligencia nº 4, de trámite de audiencia, notificada el día 21 de agosto de 2017.

- El día 14 de septiembre de 2017 se dicta acta NUM002, suscrita en disconformidad por el representante de la mercantil recurrente, finalizando el procedimiento inspector el día 21 de noviembre de 2017 con la notificación del acuerdo de liquidación y el acuerdo sancionador, dentro del plazo máximo para finalizar el procedimiento que se agota el día 6 de diciembre de 2017.

Alega el recurrente dos cuestiones:

La primera , que en el transcurso de las actuaciones de comprobación, han transcurrido casi diez meses de inactividad absoluta, circunstancia ésta que estaba prevista en el apartado 2º del articulo 150 LGT, en su redacción originaria de 2004, que hacía referencia a la interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar

actuación alguna durante más de seis meses, si bien, ya no se contempla en la redacción dada al artículo 150 LGT con la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en cuya Disposición Transitoria Única punto 6º, dispone que los apartados 1 a 6 del nuevo artículo 150, serán aplicables a todos los procedimientos de inspección que se inicien a partir de la fecha de entrada en vigor de esta Ley; la citada reforma entro en vigor el día 12 de octubre de 2015 y habiéndose iniciado el procedimiento inspector el día 8 de abril de 2016 es de aplicación la nueva redacción del artículo 150 LGT.

El fraude de ley que invoca el recurrente exige que se haya obtenido un resultado contrario al ordenamiento jurídico o prohibido por el ( artículo 6 Cc) y las actuaciones han sido realizadas en plazo sin merma del derecho de defensa de la entidad recurrente sin que pueda prosperar por carecer de fundamento jurídico alguno la alegación que realiza la parte actora afirmando que se ha limitado gravemente el ejercicio de cualquier posibilidad de defensa.

Asimismo, en segundo lugar, sostiene la inspección no puede iniciar una segunda comprobación cuando la primera fue terminada sin formalización de acta, acuerdo de liquidación ni deuda, considerando que se trata de un único procedimiento de verificación de los requisitos del régimen ZEC en dos fases temporales.

Con fecha 12 de junio de 2012, la inspección comunico a la entidad CABRERA RODRÍGUEZ ABOGADOS, SLP el inicio de actuaciones para comprobación censal de la entidad, periodo 03/2008 a 06/2012, comprobación de carácter parcial y "actuaciones que se limitan a comprobar el cumplimiento de obligaciones tributarias y contables correspondientes a la actividad económica", llevándose a cabo visita de inspección al domicilio sito en la Calle El Pilar 5, Edificio Peceño, en Santa Cruz de Tenerife el día 19 de junio de 2012 para comprobación de obligaciones formales; de dicha visita resulta el informe de 15 de noviembre de 2012, en el que se concluye que dada la complejidad y necesidad de efectuar un análisis más detallado del cumplimiento de los requisitos para acogerse a la zona ZEC, se propone remitir el expediente a la UPS al objeto de determinar la procedencia de iniciar un procedimiento de comprobación

Y consta en el orden de carga del Plan de Inspección , dentro del programa de incentivos inversión empresarial( Régimen Económico y Fiscal de Canarias), de fecha 4 de abril de 2016 las actuaciones de comprobación e investigación parcial del Impuesto de Sociedades 2011, actuaciones limitadas a comprobar el cumplimiento de los requisitos constitutivos para aplicar el régimen especial de la ZEC, notificándose el día 8 de abril de 2016 el acuerdo de inicio del procedimiento de inspección objeto de este recurso.

Sobre esta cuestión ya se ha pronunciado la STS 8 de abril de 2019 (rec. 4632/2017), cuya doctrina reitera la STS de 22 de abril de 2019 (rec. 6513/2017) y 30 de septiembre de 2019 (rec. 4204/2017).

Esta última sentencia sienta como doctrina que " la compatibilidad entre el requerimiento de información y la posterior actividad en un procedimiento de investigación, aunque ambos tengan el mismo objeto, tan sólo podría excluirse, con la consecuencia de entender iniciado el procedimiento de investigación en la fecha del requerimiento de información, si pudiera concluirse que a través de los requerimientos de información se pretenda incurrir en un fraude de ley ( art 6.4 del CC ) y la consecuencia deba ser la aplicación de la norma defraudada, esto es, la limitación temporal de la actividad de investigación a doce meses, ampliables bajo determinadas circunstancias ( art. 150.1 de la LGT ) o de la de comprobación ( arts. 139.1. b en relación al 104 de la LGT), que en tales supuestos deberá ser aplicada. Ahora bien, para ello será preciso que se constate esa finalidad de incurrir en fraude de la limitación temporal legalmente establecida, lo que no se aprecia en el presente litigio". Es claro que, por sí solo, la existencia de un requerimiento previo de información no supone una alteración de la fecha de inicio de las actuaciones inspectoras y, por lo tanto, del dies a quo para el cómputo del plazo del art 150 de la LGT, salvo que se acredite la existencia de fraude o abuso por parte de la AEAT. Fraude o abuso que no cabe presumir, correspondiendo a quien lo alega la acreditación de los hechos de los que pueda inferirse. La recurrente que conoce esta doctrina afirma que hay fraude, pero lo cierto es que no prueba hechos de los que se infiera. De hecho, lo que viene a sostener es que la propia actuación de la AEAT requiriendo primero información y luego procediendo a la apertura de un procedimiento de inspección es abusiva, pero no es así. Pues como se explica en el Acuerdo, el requerimiento tiene por objeto verificar el cumplimiento de las obligaciones del art 16 TRLIS y verificó con la información facilitada y otras informaciones disponibles que la información facilitada merecía la iniciación de un procedimiento inspector, lo que no cabe conceptuar, en sí misma, como actividad abusiva a falta de otras pruebas, de hecho, este es el proceder normal o lógico derivado del requerimiento y, de hecho, los requerimientos no siempre van seguidos del inicio de actuaciones inspectoras. Lo único que prueba la recurrente es la existencia de un requerimiento previo, la posterior iniciación de un proceso de inspección y la identidad del objeto, lo que es insuficiente para deducir que existe fraude o abuso, de hecho, de prosperar su tesis bastaría la identidad del objeto para que existiese fraude que es lo que precisamente descarta el TS". A la vista de esta doctrina, no cabe estimar esta alegación de la entidad recurrente.

## Quinto.

Finalmente, alega la entidad recurrente que la Inspección de tributos procede a regularizar su situación tributaria en relación con el Impuesto de Sociedades, ejercicio 2011 e integra asimismo la cuota correspondiente a los dos ejercicios previos, 2009 y 2010, ejercicios que afirma están prescritos invocando el principio de prohibición de "reformatio in peius".



Sobre el incumplimiento de los requisitos del artículo 31 Ley 19/1994 dispone el artículo 52 del mismo texto legal que "El incumplimiento de cualquiera de los requisitos previstos en el artículo 31 de esta Ley determinará, sin perjuicio de la revocación o cancelación de la inscripción en el Registro Oficial de Entidades de la Zona Especial Canaria, la pérdida del derecho al disfrute de los beneficios fiscales establecidos en el presente título. En el caso del Impuesto de Sociedades, está perdida surtirá efectos en el periodo impositivo en que dicho incumplimiento se produzca. Además, si el requisito incumplido fuera el contemplado en la letra d) del apartado 3 del artículo 31 de la presente Ley, junto a la cuota diferencial del ejercicio se incluirá la diferencia entre la cuota íntegra liquidada en los periodos impositivos finalizados con anterioridad y la que se hubiera liquidado aplicando el tipo de gravamen general a la totalidad de la base imponible, así como los correspondientes intereses de demora".

Como se ha expuesto en los FJ 2º y 3º de esta resolución, la entidad recurrente ha incumplido el requisito del artículo 31.3 d) referido a la inversión y, por ello, en aplicación de lo dispuesto en el transcrito artículo 52 pierde el beneficio fiscal del 4% en el ejercicio 2011 y se le aplican los incentivos de las empresas de reducida dimensión y la Administración demandada lo aplica también a los periodos impositivos finalizados con anterioridad, ejercicios 2009 y 2010.

Entre los derechos y garantías de los obligados tributarios el artículo 34 .1ñ) LGT reconoce el derecho a ser informado al inicio de las actuaciones de comprobación o inspección sobre la naturaleza y alcance de las mismas; el artículo 147.2 del mismo texto legal señala que los obligados tributarios deben ser informados al inicio de las actuaciones del procedimiento de inspección sobre la naturaleza y alcance de las mismas y fija el artículo 148 LGT el alcance de las actuaciones inspectoras, que pueden ser de carácter general o parcial.

El Tribunal Supremo en sentencia de la Sala 3ª ( Sección 2ª) de 19 de febrero de 2020, recurso de casación 240/2018, establece el siguiente criterio interpretativo sobre el artículos 148 apartados 1 y 2 de la Ley General Tributaria, en relación con los artículos 87, 170 y 178 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio: "la referencia en la orden de carga del plan de inspección al programa de selección del obligado tributario no determina cual haya de ser el alcance de las actuaciones inspectoras, cuya determinación corresponde a los órganos competentes de la Administración tributaria y se hará constar en la comunicación de inicio de las actuaciones inspectoras".

Como se refiere el Abogado del Estado en sus alegaciones en el recurso de casación examinado en la citada sentencia de febrero de 2020 (en las que se citaba la sentencia del Tribunal Supremo de 28-10-2013, recurso 5335/2011), aceptadas por el Tribunal Supremo: "La orden de carga en plan sirve al contribuyente afectado por la iniciación para conocer el alcance de las actuaciones a desarrollar, el tipo de actuación y una breve descripción del programa de actuación puede servir de motivación a dicha selección eliminando toda sospecha de arbitrariedad". Señalando la sentencia del Tribunal Supremo, en su fundamento de derecho segundo: "La introducción de los planes de actuación, de control, parciales, pueden tener la finalidad de facilitar a la Administración Tributaria su funcionamiento, especialmente mediante la aplicación de programas informáticos que permitan un tratamiento más ágil de la fiscalización de un determinado sector de contribuyentes, pero su previsión, quizá no muy acertada, en normas legales y reglamentarias, no puede traducirse sin más en un derecho subjetivo del contribuyente a no ser investigado si no se encuentra incluido en dichos planes y programas, pues ello supondría el incumplimiento por parte de la Administración del deber de fiscalización de que todos los ciudadanos cumplan con el deber de contribuir, previsto en el artículo 31.1 de nuestra norma constitucional

La finalidad primordial de los Planes es que el inicio de las actuaciones inspectoras se efectúe conforme a patrones de objetividad en relación a la selección de los obligados tributarios. La Orden de carga de personas singulares dentro de un determinado Plan anual debe explicar la razón de su incorporación (de la sentencia del Tribunal Supremo de 27-11-2017, recurso 2998/2016, fundamento de derecho quinto)".

En el presente caso, consta en la orden de carga del Plan de Inspección, dentro del programa de incentivos a la inversión empresarial( Régimen Económico y Fiscal de Canarias), de fecha 4 de abril de 2016, que se van a llevar a cabo actuaciones de comprobación e investigación parcial del Impuesto de Sociedades 2011, actuaciones limitadas a comprobar el cumplimiento de los requisitos constitutivos para aplicar el régimen especial de la ZEC y así se comunica a la entidad recurrente el día 8 de abril de 2016, cuando la Administración demandada le notifica el inicio del procedimiento de comprobación e inspección, por lo que se ajusta a lo que disponen los artículos 148 LGT y 178 del RD 1065/2007, pero, no se hace referencia alguna a los ejercicios 2009 y 2010.

Y, es por ello, por lo que la resolución del TEAR ahora impugnada, considera que existe un exceso en la extensión del procedimiento instruido, puesto que habiéndose comunicado al obligado tributario, únicamente, que las actuaciones de comprobación e investigación se centraban en el ejercicio 2011, en el acuerdo de liquidación y sin que conste en el expediente acuerdo de modificación de la extensión de actuaciones, se regularizan cantidades relativas a los periodos 2009 y 2010. Considera el TEAR que se trata de un defecto procedimental invalidante del acuerdo de liquidación dictado que conlleva su anulación en cuanto a la regularización practicada respecto a los ejercicios 2009 y 2010 y que obliga a retrotraer la actuaciones, aunque solo en lo relativo a los periodos indicados al momento inmediato anterior a aquel en que se produce el defecto, para su subsanación, teniendo en cuenta que debe analizarse la posible concurrencia de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, estimando parcialmente con retroacción de actuaciones y anulación del acto impugnado a fin de que se amplíe la extensión del procedimiento inspector en lo que respecta a los ejercicios

2009 y 2010 que no figuraban incluidos en la comunicación de inicio y respecto de los que consta regularización en el acuerdo de liquidación impugnado.

No cabe apreciar la vulneración del principio de " reformatio in peius" porque la situación inicial del recurrente no se ha visto perjudicada al obtener una estimación parcial. La prohibición de reformatio in peius exige que la resolución del recurso no agrave la situación inicial del recurrente lo que no se produce con una estimación parcial como ocurre en el presente caso.

#### **Sexto.**

Por lo que hace a las alegaciones de la entidad recurrente atinentes a la incompetencia de la Inspección de los tributos para verificar el cumplimiento de los requisitos ZEC, las mismas no pueden ser apreciadas habida cuenta de que, si bien es cierto que, el artículo 37 de la Ley 19/1994 encomienda al Consorcio de la Zona Especial Canaria las funciones de vigilancia y supervisión de las actividades desarrolladas por las entidades de la Zona Especial Canaria, precisando el artículo 38 letra d) de dicha norma que compete al Consejo Rector del Consorcio Vigilar el cumplimiento por parte de las entidades de la Zona Especial Canaria de lo dispuesto en esta Ley, pudiendo para ello requerir cuanta información sea precisa, sin perjuicio de las competencias atribuidas a otros órganos u organismos públicos.

De acuerdo con ello, la competencia del Consejo Rector en la materia, no obsta a la intervención de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, entidad de derecho público que actúa con autonomía de gestión en el cumplimiento de sus fines. En relación con ello, encuadrándose la tributación especial en materia de Impuesto sobre Sociedades de las entidades ZEC en la Sección 2 del Capítulo III del Título V de la Ley 19/94 bajo la rúbrica de "Régimen Fiscal", y habilitando el artículo 141.e) de la Ley 58/2003 General Tributaria. a la Inspección de los Tributos para que desarrolle actuaciones tendentes a la comprobación de los requisitos para el disfrute de incentivos fiscales, la competencia para verificar el cumplimiento de las exigencias legales vinculadas al disfrute de beneficios fiscales como el que aquí nos ocupa, mediante el desarrollo de la pertinente actuación comprobatoria. corresponde a la Administración Tributaria y así se viene a reconocer también expresamente en el artículo 71.2 de la referida Ley 19/1994, al establecer que: "las resoluciones del Consorcio de la Zona Especial Canaria que recaigan como consecuencia de la incoación de los expedientes sancionadores dimanantes del régimen previsto en este capítulo no impedirán el ejercicio de las competencias que el ordenamiento jurídico atribuye a las Administraciones tributarias en orden a la verificación del cumplimiento de los requisitos exigidos por la presente Ley, a las entidades de la Zona Especial Canaria para el disfrute de los beneficios fiscales contemplados en la misma ( STSJ Canarias, Sala de lo Contencioso de las Palmas de Gran Canaria, Sección 1ª, de 16 de abril de 2020, rec. 276/20199).

#### **Séptimo.**

Las costas procesales causadas, conforme al número 1 del artículo 139 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, se imponen a la entidad recurrente.

Vistos los preceptos legales citados y demás de general y pertinente aplicación

### **FALLO**

En atención a lo expuesto, la Sala ha decidido desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra la Resolución del TEAR, de 30 de noviembre de 2020 por ser ajustada a derecho la resolución impugnada, con expresa imposición de las costas causadas a la entidad recurrente.

Esta sentencia es susceptible de recurso de casación que se preparará ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente a su notificación, en los términos que determinan los artículos 86 y siguientes de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, justificando interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia.

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

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.