

**BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE**

Referencia: NFJ058535

**AUDIENCIA NACIONAL**

Sentencia de 18 de marzo de 2015

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 151/2012

**SUMARIO:**

**IS. Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios. Plazo de reinversión.** *Plan Especial de Reinversión (PER).* La entidad, que tenía un PER aprobado, solicitó una rectificación del mismo para ampliar el plazo de reinversión previsto para la construcción de campos de golf, solicitud que fue denegada por la Administración por entender que la normativa no prevé tal posibilidad. La entidad considera que al ser defectuosa la notificación de la denegación, pues otorgaba un plazo de 15 días en lugar del de un mes para reclamar, esto equivalía a la aprobación por silencio positivo. Sin embargo, al contener el texto íntegro del acto, se considera acreditada la notificación. De acuerdo con el principio de conservación de los actos administrativos, el plazo se considera un requisito esencial y por tanto la normativa no reconoce el derecho a modificar el plazo fijado para la reinversión.

**Voto particular.** La Administración puede revisar sus actos propios a favor de los administrados. Ni el TR Ley IS ni el Rgto. IS prevén la modificación de los PER, pero es preciso acogerse a la flexibilidad de los requisitos temporales en un caso en el que las circunstancias justifican la modificación del plazo. Interpretación finalista de los preceptos de la reinversión.

**Revisión de actos en vía administrativa. Revocación de actos de gravamen.** Ante la alegación de la entidad de que la Administración pudiera hacer uso de la facultad de revocación, el TEAC responde que el procedimiento escapa al ámbito de revisión de los Tribunales económico Administrativos.

**PRECEPTOS:**

Ley 58/2003 (LGT), arts. 14, 104 y 219.

Código Civil, arts. 3 y 4.

RD 1777/2004 (Rgto. IS), art. 39.

Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), arts. 43, 58 y 105.

RD 520/2005 (Rgto. de revisión en vía administrativa), art. 10.

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 42.

RD 2950/1979, art. 11.

Ley 230/1963 (LGT), art. 23.

**PONENTE:***Don Fernando Román García.*

Magistrados:

Doña FELISA ATIENZA RODRIGUEZ

Don FERNANDO ROMAN GARCIA

Don JESUS MARIA CALDERON GONZALEZ

Don JESUS NICOLAS GARCIA PAREDES

Doña TRINIDAD CABRERA LIDUEÑA

**AUDIENCIA NACIONAL**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000151 / 2012

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 04576/2012

Demandante: GOLF LA MORALEJA, S.A.

Procurador: SILVIA VAZQUEZ SENIN

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. FERNANDO ROMÁN GARCÍA

**S E N T E N C I A N º:**

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZÁLEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. JESÚS N. GARCÍA PAREDES

D<sup>a</sup>. FELISA ATIENZA RODRIGUEZ

D. FERNANDO ROMÁN GARCÍA

D<sup>a</sup>. TRINIDAD CABRERA LIDUEÑA

Madrid, a dieciocho de marzo de dos mil quince.

Vistos los autos del recurso contencioso-administrativo nº 151/2012, que ante esta Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, Sección Segunda, ha promovido el Procurador de los Tribunales D. SILVIA VAZQUEZ SENIN, en nombre y representación de la entidad GOLF LA MORALEJA, S.A. , contra resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 16 de febrero de 2012, desestimatoria de la solicitud de ampliación del plazo del Plan Especial de Reinversión aprobado el 29 de septiembre de 2004, de la Delegación Especial de Andalucía de la AEAT y en el que la Administración demandada ha estado representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado. La cuantía del recurso es indeterminada.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

#### **Primero.**

- La parte indicada interpuso, en fecha 19 de abril de 2012, este recurso respecto de los actos antes aludidos, admitido a trámite y reclamado el expediente administrativo, se entregó éste a la parte actora para que formalizara la demanda, lo que hizo en tiempo; y en ella realizó una exposición fáctica y la alegación de los preceptos legales que estimó aplicables, concretando su petición en el suplico de la misma, en el que literalmente dijo:

"que tenga por presentado este escrito y sus documentos y se digne a admitirlo, de traslado a la otra parte y en merito de lo expuesto tenga por formulada, en tiempo y forma DEMANDA DE RECURSO CONTENCIOSO. ADMINISTRATIVO contra el Acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 16 de febrero de 2010 por el que se desestima la reclamación interpuesta por esta parte frente a la Resolución de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de Administración Tributaria , que desestima la solicitud de ampliación del plazo establecido en el Plan Especial de Reinversión, aprobado en fecha 29 de septiembre de 2004, en los términos indicados en el cuerpo del presente escrito, y previos los trámites oportunos dicte sentencia, por la que estimando las pretensiones de mis mandantes, anule la citada Resolución declarando expresamente la precedencia de la modificación y ampliación del plazo para efectuar para efectuar la reinversión, modificando el Plan Especial de Reinversión en los términos solicitados por mi representante, con expresa imposición de las costas causadas en el mismo, a la demandada y todo lo demás que haya lugar en derecho".

**Segundo.**

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

"que tenga por contestada la demanda y, tras los trámites oportunos, dicte sentencia desestimando el mismo y declarando la conformidad a Derecho de la resolución recurrida".

**Tercero.**

Denegado el recibimiento a prueba del recurso por Auto de 2 de septiembre de 2013, siguió el trámite de Conclusiones, a través del cual las partes, por su orden, han concretado sus posiciones y reiterado sus respectivas pretensiones, tras lo cual quedaron los autos pendientes de señalamiento, lo que se hizo constar por medio de diligencia de ordenación de 8 de octubre de 2013; y, finalmente, mediante providencia de 3 de marzo de 2015, se señaló para votación y fallo el día 12 de marzo de 2015, fecha en que efectivamente se deliberó y votó.

**Cuarto.**

Turnada la ponencia al Presidente de Sección D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZÁLEZ, declinó la misma por disentir del criterio de la mayoría. Como consecuencia de ello, fue turnada dicha ponencia a D. FERNANDO ROMÁN GARCÍA, quien expresa el criterio de la Sala.

**FUNDAMENTOS JURÍDICOS****Primero.**

Es objeto de impugnación en este recurso el Acuerdo del TEAC de 16 de febrero de 2012, en virtud del cual se desestimó la reclamación económico-administrativa interpuesta por la entidad GOLF LA MORALEJA S.A. contra la resolución desestimatoria de su solicitud de ampliación de plazo del Plan Especial de Reinversión (PER) aprobado el 29 de septiembre de 2004.

**Segundo.**

Para delimitar adecuadamente el objeto del debate, debemos tener en cuenta que, según resulta del expediente administrativo, este PER fue propuesto en su día por la entidad recurrente alegando que la sociedad había obtenido una plusvalía en la transmisión de determinados activos que pretendía acoger a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, mediante la reinversión de ese importe en la construcción de tres campos de golf y en la mejora del campo ya existente.

En el acuerdo de aprobación del PER, de acuerdo con la propuesta efectuada por la entidad recurrente, se fijaba un calendario de plazos dividido en dos fases: la primera, de 5 años, de actividades preparatorias, relativa al otorgamiento de licencias urbanísticas y medioambientales, así como a la aprobación de estudios y planes por la Administración; y la segunda, de 2 años, de ejecución de los campos de golf.

No obstante, el 27 de enero de 2010 la entidad recurrente presentó escrito solicitando la rectificación del PER a efectos de ampliar el plazo de ejecución, que fue denegada por la Administración Tributaria, mediante resolución del Delegado Especial de la AEAT (notificada el 4 de mayo de 2010), por entender que la normativa no prevé la posibilidad de ampliación del plazo concedido en un PER.

Tras solicitar la entidad la aclaración de la resolución mencionada y rectificar la Administración el error padecido en la notificación (referido al plazo de interposición del recurso de reposición y de la reclamación económico-administrativa), aquélla interpuso directamente reclamación económico-administrativa contra la indicada resolución denegatoria, que fue desestimada por el Acuerdo del TEAC que ahora se impugna, rechazando las alegaciones que la entidad planteó en relación con las siguientes cuestiones:

1) Consecuencias de la notificación defectuosa de la resolución denegatoria: existencia de resolución estimatoria presunta por silencio administrativo.

2) Posibilidad de que la Administración revise sus propios actos a favor de los administrados como consecuencia de una alteración sobrevenida de las circunstancias que motivaron su otorgamiento y, por tanto, de que modifique el plazo concedido en el PER aprobado el 29 de septiembre de 2004.

3) Existencia en el ámbito tributario de otros supuestos en los que se prevé expresamente la modificación de un plan previamente aprobado por la Administración a propuesta del obligado tributario, lo que, de acuerdo con una interpretación finalista de la normativa de la deducción por reinversión y la aprobación de planes especiales permite a la Administración la modificación solicitada, pese a no estar expresamente prevista en la normativa tributaria.

4) Causas que justifican la ampliación de plazo solicitada.

### **Tercero.**

En su demanda, la parte actora efectúa las alegaciones que considera procedentes en relación con diversas cuestiones, que -en síntesis- son las siguientes:

1) Efectos de la notificación defectuosa practicada el 4 de mayo de 2010 por la Delegación Especial de Madrid, señalando que este defecto determina la estimación presunta por silencio administrativo de la solicitud formulada o, subsidiariamente, la anulabilidad del acto.

2) Análisis del PER aprobado, de las circunstancias que rodearon su aprobación y de las acaecidas con posterioridad.

Sostiene al respecto la parte actora que la solicitud de ampliación del plazo se ajusta al PER, el cual se aprobó en los términos propuestos por la entidad (que había advertido expresamente a la Administración de la complejidad y dificultades del proyecto a efectos del cumplimiento de los plazos), debiendo considerarse la solicitud de ampliación como acto de aplicación del acto administrativo originario.

Asimismo, señala que el retraso sufrido en la culminación de las "actividades preparatorias", correspondientes a los trámites medioambientales, urbanísticos y administrativos que se debían realizar ante tres Administraciones distintas, pese a la diligencia mostrada por la entidad demandante durante todos los años en que se desarrolló el proyecto, no puede calificarse de "circunstancia sobrevenida", sino que es consecuencia de la propia naturaleza y complejidad del proyecto, y justifica la ampliación de los plazos fijos establecidos en el PER.

3) Interpretación de la normativa reguladora de la deducción por reinversión y consideraciones sobre la prohibición de la analogía en el Derecho Tributario.

A este respecto, indica que, pese a que el artículo 14 de la LGT establece la imposibilidad de aplicación de la analogía en el ámbito del hecho imponible, exenciones y demás beneficios fiscales, es posible realizar en este caso una interpretación finalista de la normativa relativa a la deducción por reinversión con base en el artículo 3.1 del Código Civil, aligerando la rigidez de esa prohibición de interpretación analógica, citando diversas sentencias en apoyo de su tesis.

Por todo ello, solicita en el Suplico que se dicte sentencia estimatoria de sus pretensiones, anulando la Resolución de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Tributaria, declarando expresamente la procedencia de la modificación y ampliación del plazo para efectuar la reinversión, modificando el Plan Especial de Reinversión en los términos solicitados, con expresa imposición de costas a la demandada.

Por su parte, la Abogacía del Estado en su contestación a la demanda se opone a las alegaciones de la actora, sosteniendo -también en síntesis- lo siguiente:

1) La notificación defectuosa de 4 de mayo de 2010 no es ineficaz, porque no ha causado perjuicio ni ha generado indefensión a la recurrente, tratándose de una mera irregularidad formal.

2) Estando prohibida la analogía en Derecho Tributario ( artículo 14 de la LGT ) y habiendo establecido reiteradamente la jurisprudencia que los beneficios fiscales deben ser objeto de interpretación restrictiva, al no preverse en la completa y clara regulación relativa a los Planes Especiales de Reinversión (artículo 42 del TRLIS y 39 de su Reglamento) la modificación del PER ni la ampliación de su plazo (sin perjuicio de su revocación), no existe un derecho del contribuyente a esa modificación.

3) Ni de la solicitud de aprobación del Plan, ni del propio Acuerdo que lo aprobó se desprende que los plazos máximos fijados (5 años para la primera fase y 2 para la segunda) pudieran ser prorrogados.

4) Las circunstancias que según la actora motivan la solicitud de ampliación de plazo son ajenas a las características técnicas de la inversión, las cuales son objetivas y deben apreciarse a priori, siendo claro que la finalidad de estos Planes es flexibilizar los requisitos temporales de la deducción para dar cobertura a inversiones de especial complejidad por sus características, no hacer frente a circunstancias sobrevenidas que dificulten esa inversión.

Por ello, concluye solicitando la desestimación del recurso, por ser conforme a Derecho la resolución recurrida.

**Cuarto.**

Expuestas las respectivas posiciones de las partes y, a fin de resolver adecuadamente este litigio, abordaremos las distintas cuestiones planteadas, comenzando por la alegación referida a las consecuencias que deba tener la defectuosa notificación de la resolución denegatoria, realizada el 4 de mayo de 2010.

La Administración demandada, como hizo el TEAC en su resolución, reconoce el error padecido en dicha notificación, consistente en haber otorgado plazo de 15 de días en lugar de un mes para la interposición del recurso de reposición potestativo y de la reclamación económico-administrativa, pero le niega la trascendencia que pretende atribuirle la parte actora.

A este respecto, la Sala considera que la razón asiste a la Administración demandada por las razones que expondremos a continuación.

Es claro que, aunque la notificación realizada el 4 de mayo de 2010 errara en la indicación del plazo para interponer los mencionados recursos, incluía el texto íntegro de la resolución denegatoria, así como que, una vez puesto de manifiesto dicho error por la entidad, fue rectificado por la Administración, pudiendo aquélla interponer directamente la reclamación económico-administrativa contra la resolución denegatoria.

Ello evidencia que la indicación defectuosa sobre el plazo no impidió a la entidad conocer el contenido del acto notificado, ni reaccionar contra éste tempestivamente por estar disconforme con él, de donde se infiere que el citado error no produjo a aquélla perjuicio alguno, ni le originó indefensión material. En consecuencia, conforme a la reiterada jurisprudencia sentada en materia de notificaciones [pudiendo citarse, por todas, la sentencia de 17 de febrero de 2014 (RC 3075/2010), que sistematiza la doctrina dictada al efecto por el Tribunal Supremo y por el Tribunal Constitucional] estamos ante una mera irregularidad no invalidante.

Ahora bien, la parte actora alega que, al haberse notificado defectuosamente la resolución denegatoria, solicitó aclaración al respecto mediante escrito presentado el 17 de mayo de 2010, teniendo la Administración que rectificar, notificándosele dicha rectificación el 27 de mayo de 2010. Por ello, señala, dado que la solicitud de ampliación de plazo se había formulado el 27 de enero de 2010, debe entenderse que dicha solicitud fue resuelta fuera del plazo de tres meses que establece el artículo 39 del RIS, y ello, conforme a lo prevenido en los artículos 104.3 de la LGT, 39.3 del RIS y 43.4.a) de la Ley 30/1992 determina que deba estimarse otorgada por silencio administrativo la ampliación de plazo solicitada, toda vez que, a tenor del artículo 58.3 de la Ley 30/1992, la fecha que debe ser considerada a estos efectos para computar el plazo de tres meses, por tratarse de una notificación defectuosa, es aquella en que el interesado realice actuaciones que supongan un conocimiento del acto, que en este caso es la de presentación del escrito solicitando aclaración.

Sin embargo, la Sala considera que esta alegación de la parte actora tampoco puede ser acogida a la vista de lo establecido en los artículos 58.4 de la Ley 30/1992 y 104.2 de la Ley 58/2003 que, al efecto, señalan:

Artículo 58 de la Ley 30/1992 :

" 4. Sin perjuicio de lo establecido en el apartado anterior, y a los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente la notificación que contenga cuando menos el texto íntegro de la resolución, así como el intento de notificación debidamente acreditado ."

Artículo 104 de la Ley 58/2003 :

" 2. A los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución.

Los períodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente y las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución."

En este sentido, olvida la parte actora, al negar la aplicabilidad al caso del apartado 4 del artículo 58 de la Ley 30/1992, que este apartado contiene una previsión general para todo el ámbito administrativo tendente a conservar la eficacia de los actos administrativos y, por extensión de los procedimientos administrativos en que aquéllos se dictan, siempre que dicha conservación resulte compatible con la garantía de los derechos del administrado, a fin de evitar que éste pueda sufrir materialmente las consecuencias de una situación de indefensión.

En coherencia con tal previsión legal, la doctrina sentada al respecto en materia de notificaciones tanto por el Tribunal Supremo como por el Tribunal Constitucional, a la que nos hemos referido anteriormente, permite deducir con claridad que en esta materia no debe prevalecer, siempre e irremediabilmente, una interpretación meramente formalista a la hora de exigir el cumplimiento de los requisitos legales de la notificación, de manera

que la consecuencia de la concurrencia de cualquier error sea la de privar de eficacia al acto notificado. Por supuesto, el cumplimiento de los requisitos legales en materia de notificaciones, aun los formales, debe ser exigido con carácter general, pero ello no impide la modulación de dicha exigencia y, por tanto, que, dado el inevitable casuismo que la práctica ofrece, en cada supuesto y, atendiendo a los pronunciamientos dictados por dichos Tribunales, deba examinarse la gravedad del defecto concurrente en la notificación para, de este modo, determinar si éste produjo o no una verdadera, real o material indefensión al administrado, siendo necesario, a este fin, examinar cuál fue en el supuesto contemplado la conducta de las partes y la diligencia empleada por ellas.

Y es que debe tenerse en cuenta que los procedimientos administrativos sirven para encauzar la actuación que la Administración está obligada legalmente a desarrollar y también -y como consecuencia derivada de dicha actuación- la relación de la Administración con los administrados que resultan en cada caso afectados por los actos que dentro de aquellos procedimientos se dicten. Desde esta perspectiva, adquiere pleno sentido el principio de conservación de los actos administrativos en orden a posibilitar -hasta el límite admisible, representado por el respeto a los derechos de los administrados- la máxima eficacia de la actividad desplegada por la Administración y, por ello, resulta plenamente lógico y justificado que el legislador haya previsto esa cláusula general en el apartado 4 del artículo 58 de la Ley 30/1991 .

Esta cláusula general, por otra parte, encuentra proyección específica en el ámbito tributario a través del artículo 104.2 de la LGT que, en su primer párrafo, reproduce en esencia el contenido del artículo 58.4 de la Ley 30/1992 , antes citado, añadiendo en su segundo párrafo otra previsión referida al cómputo del plazo de duración de los procedimientos tributarios, disponiendo que no se tengan en cuenta, a tal efecto, los períodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente y las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria.

Entre estas últimas, la sentencia del Tribunal Supremo de 24 de enero de 2011 (RC 485/2007 ) incluye el supuesto de prórroga del plazo de alegaciones a solicitud del interesado. Esta sentencia se refiere al procedimiento inspector, pero la Sala estima que su doctrina es, en esencia, aplicable también al supuesto que nos ocupa.

Por ello, proyectando lo dicho hasta ahora al caso examinado, encontramos que, aunque -en principio- el plazo de tres meses de duración del procedimiento que se inició con la solicitud de ampliación del plazo del PER en fecha 27 de enero de 2010, concluía el 27 de abril de 2010, teóricamente han de añadirse, como mínimo, otros 7 días hábiles, dado que a solicitud de la parte se amplió el plazo para alegaciones, fijado legalmente en 15 días, en la mitad del mismo, lo que nos lleva a considerar que la notificación practicada el día 4 de mayo de 2010 tuvo lugar dentro del plazo de duración legalmente previsto para el procedimiento.

Esta conclusión alcanzada desde la perspectiva meramente teórica del cómputo de los plazos se ve avalada, desde la perspectiva práctica de lo sucedido en el caso contemplado, si tenemos en cuenta -a efectos de descontar del plazo total, a partir del 27 de abril de 2010- los días realmente transcurridos como consecuencia de la ampliación del plazo de alegaciones solicitado por la entidad, los cuales, según la doctrina del Tribunal Supremo antes citada, constituyen dilaciones del procedimiento no imputables a la Administración y no deben ser tomados en consideración en el cómputo total del plazo máximo de tres meses de duración del procedimiento.

Por tanto, este primer motivo de impugnación de la parte actora debe ser rechazado, por cuanto de lo expuesto resulta que la resolución expresa denegatoria de su solicitud de ampliación de plazo fue dictada y notificada en plazo hábil, no habiéndose producido la estimación de dicha solicitud por silencio positivo, careciendo el defecto advertido -y luego corregido- en la notificación de efecto invalidante.

### **Quinto.**

Descartada la posibilidad, pretendida por la entidad recurrente, de haber obtenido la ampliación de plazo por silencio administrativo positivo, debemos ahora analizar su pretensión de modificación del plazo de reinversión fijado en el PER aprobado en 2004.

A tal fin, dicha entidad sostuvo en su reclamación económico-administrativa, con cita del artículo 105.1 de la Ley 30/1992 , la posibilidad de que la Administración pudiera hacer uso de la facultad de revocación de sus propios actos en favor de los administrados como consecuencia de una alteración sobrevinida de las circunstancias que motivaron su otorgamiento, posibilidad que, como el TEAC reconoce, está prevista, en el ámbito tributario, en el artículo 219 de la LGT 58/2003, en el que se establece un procedimiento especial para la revocación de los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones.

En relación a esa solicitud, el TEAC respondió señalando que ese procedimiento escapa del ámbito de revisión de los Tribunales Económico-Administrativos, por lo que no resultaba posible su pronunciamiento sobre la procedencia o no de dicho procedimiento en el presente caso y se limitaba a recordar que en la resolución denegatoria de ampliación del plazo del PER que ante él se impugnaba se decía expresamente:

" Asimismo y dando cumplimiento a lo establecido en el artículo 10 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo , se acusa recibo de la solicitud de revocación a los efectos oportunos ".

Esa alegación efectuada por la entidad en su reclamación económico-administrativa no ha sido, sin embargo, reproducida en la demanda presentada en sede judicial, en la que tampoco se ha combatido la respuesta que a la misma dio el TEAC. Por ello, cabe inferir que la parte actora aceptó el planteamiento del TEAC a este respecto y, de ahí, que lo que finalmente pudiera decidirse -en su caso- en esa otra vía, es decir, en el procedimiento especial, en relación con la posibilidad de revocación del PER aprobado en 2004, quede extramuros de la presente sentencia, al no constituir objeto de debate del presente recurso.

#### **Sexto.**

Alega también la parte actora, la concurrencia de una serie de circunstancias (que resumidamente expusimos en el Fundamento Segundo) que determinan que, en este caso, el incumplimiento objetivo del plazo fijado para materializar la reinversión no deba tenerse en cuenta para impedirle gozar de la deducción fiscal y que, en definitiva, justificarían la ampliación del plazo establecido en el acuerdo de aprobación del PER.

Sin embargo, esta alegación no puede ser acogida.

El cumplimiento del plazo y de las condiciones para materializar la reinversión es un elemento esencial para poder disfrutar del beneficio fiscal y así se ha contemplado por la jurisprudencia pese a la evolución de la normativa tributaria habida en esta materia (que ha previsto sucesivamente regímenes de exención por reinversión, diferimiento y deducción en cuota). Así se desprende de la sentencia del Tribunal Supremo de 23 de mayo de 2013 (RC 5960/2010 ) cuando, entre los " requisitos necesarios para gozar del beneficio de no gravamen de los incrementos patrimoniales " señala el referido a " que la reinversión se realice dentro de los plazos y condiciones establecidos (ex sentencias de 27 de noviembre de 2008, FD Tercero ; 23 de abril de 2009, FD Octavo , y 24 de septiembre de 2009 , caso 8700/2003, FD Tercero), entre otras ".

Esta consideración del plazo como requisito esencial en esta materia se corrobora desde una doble perspectiva:

Por un lado, cuando la legislación prevé la posibilidad de reinversión parcial (como sucedía con el artículo 15.8 de la Ley 61/1978 , desarrollado por los artículos 148 a 154 del RIS entonces vigente, así como con el artículo 42.7, último párrafo, del TRLIS actualmente en vigor) y admite la aplicación proporcional del beneficio fiscal en función del importe efectivamente reinvertido respecto del total de la ganancia obtenida en la transmisión inicial, a sensu contrario está estableciendo la consecuencia de la exclusión de la aplicación del beneficio a aquellas reinversiones que no se produzcan dentro del plazo.

Y, en segundo lugar, cuando la legislación establece la posibilidad de que los sujetos pasivos propongan un PER (artículos 42 TRLIS y 39 RIS), lo hace, precisamente, en consideración a que se pruebe que, por sus características técnicas, la inversión o su entrada en funcionamiento deba efectuarse necesariamente en un plazo superior al previsto con carácter ordinario (en el apartado 6 del citado artículo 42 TRLIS).

Por tanto, a partir de esta premisa debemos interpretar lo sucedido en este caso que, por otra parte, no es cosa distinta de lo que suele motivar la aprobación de un PER, esto es, la apreciación por la entidad de una dificultad, que percibe con notoria intensidad, para efectuar una reinversión en los plazos ordinarios fijados por la ley, y que la lleva a plantear a la Administración una propuesta de tratamiento individualizado y particularizado, a fin de que se amplíen los mencionados plazos ordinarios en función de las específicas circunstancias concurrentes en el caso concreto.

Esto es, exactamente, lo que sucedió en el supuesto examinado, pues está acreditado que la entidad recurrente puso de manifiesto ante la Administración las dificultades para llevar a efecto la reinversión, dado que, además de la propia complejidad y envergadura del proyecto, en la primera fase (relativa a las actividades preparatorias) debía contar, necesariamente, con el pronunciamiento favorable de hasta tres Administraciones distintas y que la conclusión de esta primera fase condicionaba la posibilidad de acometer la segunda (relativa a la ejecución).

Ahora bien, lo cierto es que, teniendo presentes estas dificultades previsibles, la entidad actora propuso un PER específico adaptado a estas circunstancias, solicitando que el plazo de ejecución (estimado entre 18 y 24 meses) quedara condicionado a la obtención de las autorizaciones correspondientes a la primera fase y, subsidiariamente, que el plazo de duración de la primera fase quedara fijado en un máximo de 5 años y el de la segunda fase en un máximo de 2 años, propuesta subsidiaria que fue acogida por la Administración. Obviamente, la Administración no podía establecer un periodo indefinido e ilimitado para la materialización de la reinversión, porque tal posibilidad ni está contemplada por la legislación ni, como se deduce de la sentencia antes mencionada, es aceptada por la jurisprudencia a la vista del carácter esencial del plazo en materia de reinversión.

Por tanto, la alegación actora de que la Administración ha ido contra sus propios actos al negar la ampliación de plazo pese a conocer desde el inicio las dificultades para materializar la reinversión en un periodo

determinado debe ser descartada. Antes al contrario, lo que sucede es que la entidad actora pretende que se le reconozca un derecho que la legislación no le otorga, cual es el de la modificación del plazo total fijado para la reinversión (en este caso, 7 años) una vez transcurridos más de 5 años desde la aprobación del PER, y ello pese a que podía haber solicitado inicialmente un plazo mayor o haber efectuado una propuesta alternativa en el curso del procedimiento de aprobación, o, incluso, haber desistido del PER inicialmente aprobado y haber efectuado una nueva solicitud incrementando los plazos propuestos con anterioridad.

En todo caso, ello no es óbice para afirmar que no está en cuestión la diligencia adoptada por la parte actora en orden a poder materializar la cuantiosa reinversión proyectada, pero ni su diligencia ni la envergadura económica del proyecto (que cifra en 116 millones de euros) pueden justificar la modificación posterior, sin cobertura legal, de los plazos y condiciones -fijados a su instancia- para llevar a cabo dicha reinversión.

En consecuencia, no podemos acoger esta alegación de la actora.

#### **Séptimo.**

Ligado a lo anterior, reprocha también la parte actora a la Administración que ésta no haya realizado una interpretación finalista, con amparo en el artículo 3.1 del Código Civil, de la normativa relativa a la deducción por reinversión, superando así la rigidez derivada de la prohibición de la analogía en Derecho Tributario ( ex artículo 14 LGT ).

Tampoco podemos acoger esta alegación.

En primer lugar, no compartimos la apreciación de rigidez en la normativa tributaria que a este respecto alega la parte actora pues, pese a que -como antes dijimos- el plazo es un elemento esencial en esta materia, ello no ha impedido al propio legislador suavizar o dulcificar el rigor de su exigencia con dos previsiones concretas a las que antes nos referimos: la posibilidad de obtener una deducción proporcional en los casos de reinversión parcial y la posibilidad de solicitar y obtener la aprobación de un PER.

Pero además, como bien señala la Abogacía del Estado, la regulación relativa a los Planes Especiales de Reinversión (artículo 42 del TRLIS y 39 de su Reglamento) no prevé la modificación del PER una vez aprobado ni la ampliación de su plazo, por lo que no existe un derecho del contribuyente a esa modificación.

En consecuencia, teniendo en cuenta que el artículo 14 de la LGT prohíbe la analogía en el ámbito del hecho imponible, exenciones y demás beneficios fiscales y, habiendo establecido reiteradamente la jurisprudencia que los beneficios fiscales deben ser objeto de interpretación restrictiva, la conclusión es que, ni siquiera invocando la aplicación al caso del artículo 3.1 del Código Civil, puede alcanzar la parte el objetivo pretendido.

Esta conclusión se ve, además, corroborada en el supuesto examinado, en la medida en que ni en la solicitud de aprobación del Plan, ni en el propio Acuerdo que lo aprobó se contemplaba expresamente una posible prórroga de los plazos máximos fijados (5 años para la primera fase y 2 para la segunda).

Y, por último, también debe tenerse presente que la finalidad de estos planes especiales es, como antes dijimos, flexibilizar los requisitos temporales de la deducción para dar cobertura a inversiones que revistan especial complejidad por sus propias características, circunstancias que, conforme a la normativa aplicable (artículos 42 TRLIS y 39 RIS), deben ser alegadas por la entidad al presentar su propuesta (en los plazos previstos en el apartado 3 del artículo 39 RIS) y apreciadas a priori por la Administración en el momento de aprobarse el PER, con independencia de que las dificultades previsibles, que fueron tomadas en consideración en ese momento inicial para fijar el plazo máximo de reinversión, se evidencien o concreten con posterioridad, a lo largo del desarrollo del Plan.

#### **Octavo.**

Rechazadas, pues, las alegaciones efectuadas en la demanda en contra de la resolución impugnada, la consecuencia debe ser la desestimación del recurso, pues no debemos olvidar que el objeto del debate planteado en éste venía acotado y delimitado por la solicitud de ampliación de plazo del PER -aprobado en 2004- que la entidad actora formuló el 27 de enero de 2010 y que fue denegada por la Administración, no extendiéndose, por tanto, a las consecuencias ulteriores que dicha negativa pudiera tener respecto de la deducción por reinversión de los beneficios obtenidos en su día por dicha entidad por haberse culminado el proyecto de reinversión fuera del plazo fijado en el acuerdo de aprobación del PER.

#### **Noveno.**

En virtud de lo previsto en el artículo 139 de la Ley Jurisdiccional, procede imponer las costas a la parte actora, al haberse desestimado totalmente sus pretensiones.

EN NOMBRE DE SU MAJESTAD EL REY

**FALLAMOS**

Que debemos desestimar y desestimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Procuradora Silvia Vázquez Senín, en nombre y representación de Golf La Moraleja S.A., contra el indicado Acuerdo dictado por el Tribunal Económico Administrativo Central el 16 de febrero de 2012, con expresa condena en costas a la parte recurrente.

Al notificarse la presente sentencia se hará la indicación de recursos que previene el art. 248.4 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial .

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

*Que formula a la sentencia dictada en el recurso 151/12 EL PRESIDENTE de la Sección Segunda DON JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZÁLEZ.*

Con todo respeto a mis compañeros, disiento del criterio de la Sección que desestima los motivos referidos a la posibilidad de ampliación del Plan Especial de Reinversión aprobado por el Delegado Especial de la AEAT de Madrid el 29 de septiembre de 2004.

Comenzaré por indicar que la respuesta del TEAC a la pretensión de la actora se basó en las siguientes consideraciones:

1) Es cierto que la Administración puede revisar sus actos propios a favor de los Administrados, si se alteran las circunstancias que motivaron el dictado de aquéllos, pero ello solo puede hacerse a través del procedimiento previsto en el artículo 219 de la Ley 58/2003 . Se remite expresamente a la resolución impugnada ante aquel órgano, en la que se dice "Asimismo y dando cumplimiento a lo establecido en el artículo 10 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo , se acusa recibo de la solicitud de revocación a los efectos oportunos".

2) No es posible aplicar la analogía al ámbito de los planes especiales de reinversión, a la vista de las normas previstas para otros planes.

3) El hecho de que en estos ámbitos se haya previsto esa posibilidad y no en los planes especiales de reinversión avala aún más la tesis de la Administración.

4) Lo que justifica la existencia del plan son las características técnicas de la inversión o su entrada en funcionamiento y las mismas se pueden y deben apreciar a priori y no dependen de vinculaciones sobrevenidas.

5) Aún así, reconoce que la finalidad de la norma es flexibilizar los requisitos temporales de la deducción para dar cobertura a supuestas inversiones de especial complejidad por sus características técnicas.

Pues bien, aunque es evidente que no esta prevista legalmente la modificación de los Planes Especiales de Reinversión ni en el artículo 42 TRLIS ni en el artículo 39 del RIS, creo que es preciso acogerse a la flexibilidad de los requisitos temporales de la deducción de la que habla el TEAC y entender que las circunstancias del caso justifican el que la Administración modifique el plazo concedido en el Plan Especial de Reinversión aprobado el 29 de septiembre de 2004, estimando así el recurso.

Y todo ello en base a los siguientes argumentos:

1º.- Asumo la afirmación expuesta en la demanda relativa a que con el beneficio de la reinversión lo que se pretende por el legislador es incentivar la inversión en activos productivos realizado con fondos propios de la entidad. Así la STS de 7 de febrero de 2006, RC 1424/2001 , FJ5 ha señalado " la exención por reinversión establecida en el precepto transcrito tenía su lógica en la conveniencia de mantener la intangibilidad cuantitativa de los activos empresariales cuando estos son objeto de transmisión", todo ello para que " las alteraciones patrimoniales por enajenación de activos no causaran perjuicio a la actividad empresarial", STS de 25 de junio de 2009, RC 11227/2001 , FJ1.

2º.- Tal como consta en el expediente administrativo, la recurrente procedió a la transmisión de unos derechos de aprovechamiento urbanístico en el ejercicio 2004, obteniendo con el producto una plusvalía que se acogió a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios. Según consta en el Acuerdo de 29 de septiembre de 2004, unos 116 millones de euros.

3º.- En el Plan Especial de Reinversión propuesto, se exponían las especiales características del proyecto inversor y se dividía el mismo en dos fases diferenciadas:

- Actuaciones preparatorias, consistentes en la adquisición de terrenos, obtención de licencias y permisos urbanísticos, medioambientales, y, en general, actuaciones administrativas varias. Asimismo, el aseguramiento del agua.

- Construcción y ejecución de los Campos de Golf.

En el escrito de solicitud del PER (folios 325 a 342 del expediente administrativo), se manifestaba:

- "La voluntad de reinversión de la Sociedad resulta clara e irrevocable"
- "No resulta posible garantizar los plazos de ejecución de los proyectos concretos"
- "El horizonte temporal de inversión se encuentra condicionado a unos procedimientos administrativos con unos plazos resultantes de la decisión de las Administraciones y ajenos a la voluntad de la Sociedad"
- "La Sociedad se compromete a actuar con la diligencia debida en todas las actuaciones que deba desarrollar frente a los distintas Administraciones, evitando cualquier dilación injustificada de los mismos".
- "La Sociedad se compromete a comunicar a esta Administración cualquier resolución de carácter administrativo, así como de derecho privado, que impida la continuación de cualquiera de las alternativas propuestas".
- "La Sociedad procedería a comunicar a esta Administración los proyectos de inversión que vinieran a sustituir los desestimados, con los nuevos plazos de inversión. "

Además, en el suplico del Plan no solo se solicita la aprobación del Plan Especial en Reinversión "en los términos y condiciones que a continuación se señalan" sino que pedía expresamente "que se reconociera que el desarrollo temporal de las inversiones se encontraba condicionado a la tramitación de los procedimientos administrativos que requieren la ejecución de unas inversiones de esta naturaleza".

Finalizaba el petitum con la petición de la parte de que se reconociera "la posibilidad de sustitución del proyecto, en el caso de que fuera necesario por circunstancias ajenas a la voluntad de la Sociedad", debiendo poner en conocimiento de la Administración "las circunstancias particulares, y las nuevas alternativas de reinversión".

Es decir, la parte aducía y la Administración ya conocía, pues aprobó el Plan Especial de Reinversión, que los plazos en que se realizarían las inversiones no estaban definidos y distaban de serlo, dado que estaba prevista la intervención de otras Administraciones, circunstancia que podía provocar una demora en los plazos, comunicada, como antes hemos resaltado, por la sociedad a la Administración Tributaria.

4º Téngase en cuenta, que la reinversión efectuada por la actora se refería a la construcción de unos campos de golf sites en Soto de Mozanaque y que todos los tramites previstos a la concesión de aguas no habían finalizado, pese a lo cual aquella decidió, tal como se exponía en el escrito de ampliación de Plan Especial de Reinversión (folios 6 a 20), iniciar las obras de los referidos campos.

Destacar al respecto, y esta alegación no es discutida en la contestación a la demanda, que la totalidad de las inversiones entraron en funcionamiento en el 2012, abriéndose al público los referidos campos de golf.

Es decir, en este aspecto no solo ha cumplido la normativa sino que ha aumentado la capacidad productiva de la empresa, cumpliendo la finalidad inherente de toda reinversión, según se ha señalado anteriormente.

5º.- Dadas las situaciones y vicisitudes de la tramitación urbanística y administrativa que constan en el expediente administrativo, la recurrente en el año 2010, previendo el posible incumplimiento del plazo para formalizar las inversiones acometidas en los campos de golf y antes de haber agotado el plazo señalado en el Plan Especial de Reinversión, comunicó las nuevas circunstancias -según lo comprometido- a la Administración, solicitando una ampliación del plazo para terminar aquellas inversiones.

Es decir, actuó con absoluta transparencia y buena fe. .

6º.- Siendo, según todo lo relatado en su inicio, el Plan flexible en cuanto al plazo, flexibilidad puesta en conocimiento de la Administración y aceptada, reiteramos por esta, resulta evidente que no puede hallarse, como manifiesta el TEAC de circunstancias sobrevenidas, pues la dificultad del proyecto y la indefinición de los plazos se había puesto de manifiesto desde la propia solicitud del Plan Especial de Reinversión.

Recuérdense los plazos contemplados en el Plan Especial.

"Actividades Preparatorias", para las que se concedía un plazo de hasta cinco años.

"Actividades de ejecución de obra y puesta en funcionamiento, en un plazo de dos años a partir de la finalización de la primera fase".

En resumen, la ampliación del plazo, hasta el 31 de octubre de 2012 con un plazo adicional de 6 meses, hasta el 30 de abril de 2013, y en esto debemos dar también la razón a la recurrente, no era sino ajustar el aspecto temporal del Plan Especial a la realidad de los hechos y a las dificultades encontradas por la recurrente, recogidas en el expediente administrativo en orden a la finalización del proyecto objeto del Plan Especial del año 2004.

7º.- Ha de tenerse en cuenta la prevalencia del fondo sobre la forma, es decir, atenderse al cumplimiento de los requisitos materiales sobre los formales, tal como ha declarado la STJUE de 11 de diciembre de 2014, asunto C-590/13 , respecto de la deducción del IVA devengado, pero cuyo pronunciamiento resulta plenamente aplicable al caso de autos.

En estas circunstancias, de todas las consideraciones anteriores resulta que no se puede denegar a Idexx el derecho de deducción -contemplado en el artículo 17, apartado 2, letra d), de la Sexta Directiva - del IVA devengado, relativo a las adquisiciones intracomunitarias de que se trata en el litigio principal, por el motivo de que no cumplió las obligaciones derivadas de las formalidades establecidas en la legislación nacional adoptada con arreglo a los artículos 18, apartado 1, letra d), y 22 de la Sexta Directiva. Tal derecho a deducción nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible".

8º.- En cuanto a la prohibición de analogía, cuestiona la que hace referencia la resolución del TEAC, debemos indicar que el análisis de los hechos enjuiciados y las conclusiones obtenidas no suponen vulneración alguna de lo dispuesto en el actual artículo 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , si se tiene en cuenta que en realidad este voto hace uso de lo dispuesto en el artículo 12 de la mencionada norma ". Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil ", acudiendo a una interpretación finalista de los preceptos de la reinversión, y considerando, a la vista de todo lo reseñado, que, en realidad, la solicitud de ampliación del Plazo del PER no es mas que un acto de aplicación del acto administrativo originario.

A esta interpretación finalista se refiere la STS de 28 de julio de 1997, recurso de apelación 12856/1991 , FJ4 , en los siguientes términos:

" CUARTO.- Con la interpretación finalista que se deja expuesta, avalada por el artículo 3º.1 del Código Civil y por el 23 de la Ley General Tributaria no se desconoce la prohibición de utilización de la analogía para extender, más allá de sus estrictos términos, el ámbito del hecho imponible o el de exenciones o bonificaciones tributarias - artículo 24.1 de la citada Ley , hoy, tras la modificación de 1995-. Conforme se ha argumentado con anterioridad, en el caso de autos, se trata de una interpretación finalista del artículo 11 del Real Decreto 2950/1979. de 7 de septiembre , interpretación derivada del examen de los criterios fiscales siempre sustentados en materia de desgravación fiscal a la exportación, cualquiera que fuera la modalidad en que ésta hubiera tenido lugar, no, por tanto, ningún caso de aplicación analógica en los términos con que este medio integrador del ordenamiento jurídico viene definido en el artículo 4º.1 del antecitado Código".

En el mismo sentido, la STS de 5 de marzo de 2015, RC 1917/2013 , FJ10:

"DÉCIMO.- Queda por analizar una última cuestión como es si la anterior interpretación puede ser considerada como una extensión analógica de la norma que regula el beneficio fiscal. A tales efectos conviene recordar que el art. 14 de la Ley General Tributaria , al igual que el art 23,3 de la anterior LGT , establece que "No se admitirá la analogía tanto para extender más allá de sus términos estrictos tanto el ámbito del hecho imponible como el de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales."

Pues bien, la mencionada Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia trae a colación la doctrina jurisprudencial del Tribunal Supremo en materia de interpretación: "El Alto Tribunal en su sentencia de 24 de abril de 1999 (nº de recurso: 5411/1994 ) señala, con respecto a la aplicación de una exención, que "... El principio de interdicción de la analogía, sancionado por el artículo 23.3 de la Ley General Tributaria , no es de aplicación en el presente supuesto, en que sólo se trata de indagar el verdadero sentido de una norma ... El espíritu y finalidad de la norma contenida en el artículo 15 es el de servir a los objetivos perseguidos por el legislador, destacados en la Exposición de Motivos de la propia ley... Estamos, por tanto, en un supuesto de interpretación estricta de los preceptos cuestionados, sin que en ningún momento pueda hablarse de la aplicación analógica de un beneficio fiscal, siempre prohibida por la Ley General Tributaria en su artículo 23.3. "

Al sentido en la interpretación de la norma se refiere el Alto Tribunal en su sentencia de 12 de diciembre de 1985, cuando afirma que ".. No puede aceptarse la ya superada tesis del apelante de que las normas que conceden beneficios tributarios han de ser aplicadas restrictivamente. Esta tesis ha sido superada por una reiterada doctrina de esta Sala, según la cual no procede acudir a la interpretación de las normas con criterios predeterminados, sino procurando que siempre se cumpla la finalidad que la norma persigue".

No se puede pues confundir los criterios o principios interpretativos aplicables en materia de exención con la posibilidad de que las normas sean, o no, integradas mediante recursos analógicos. Así el Tribunal Supremo en su sentencia de 10 de abril de 2001 (nº recurso: 53/1996 ) indica que "Esta figura jurídica definida en el artículo 4 del Código Civil , supone la aplicación de un régimen jurídico previsto para unos determinados hechos o situación a otros distintos, para los que no existe consecuencia legalmente prevista y que presentan con aquéllos evidente identidad de razón; y distinta es la interpretación judicial, en cuyo curso el Juzgador, analizando a la luz de los criterios interpretativos que le reconoce y concede la Ley, llega a la conclusión, jurídicamente fundada, de que el supuesto de hecho está dentro del campo de aplicación de la norma interpretada".

En efecto, como ya pusiera de relieve la mejor doctrina en los primeros años de la década de los 70, tal planteamiento (el de la interpretación restrictiva de las exenciones) encierra una lamentable confusión acerca del

verdadero significado del art. 14 de la Ley General Tributaria , pues una cosa es la analogía y otra la interpretación de las normas jurídicas.

Así, mientras que la primera es una actividad de integración del ordenamiento por la que se extiende una norma a presupuestos de hecho no contemplados implícita o explícitamente por ella, la segunda tiene por objeto conocer el sentido, alcance y finalidad de la norma. Partiendo de esta elemental distinción necesariamente habrá que convenir en que la llamada interpretación analógica no es tal, puesto que no se trata de una actividad dirigida a desentrañar el sentido de la norma, esto es, interpretativa, sino a integrar o completar las llamadas lagunas del derecho. Esta actividad exige, como es evidente, la previa interpretación de la norma que se pretende aplicar al supuesto de hecho no regulado, pero no por ello deben confundirse ambos fenómenos.

Lo prohibido por el artº 23.3 de la Ley General Tributaria es el recurso a la analogía para extender más allá de sus términos el ámbito de las exenciones y bonificaciones tributarias.

Dicho precepto no establece, sin embargo, ningún criterio específico de interpretación de las normas constitutivas de exenciones o bonificaciones, las cuales deberán ser interpretadas con arreglo a los mismos criterios o métodos que el resto de las normas tributarias; criterios que, a su vez, no difieren en nada de los empleados normalmente para la interpretación de las normas jurídicas en general, pues no en vano el apartado 1º del citado precepto dispone que «las normas tributarias se interpretarán con arreglo a los criterios admitidos en Derecho», lo que conlleva una remisión al artº 3.1 del Código Civil."

En definitiva, la conclusión alcanzada no supone una extensión analógica de la norma, sino una integración interpretativa de la misma en base a lo dispuesto en el art 3,1 del Código Civil , el cual incluye como criterio de interpretación el de "la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas"

Téngase en cuenta que el artículo 3.1 del Código Civil nos impulsa a desentrañar de forma preferente y en atención a los términos literales de los preceptos legales, la intención reguladora del legislador "atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas", la interpretación teleológica de la norma.

En virtud de los razonamientos expuestos, considero que el recurso debió ser estimado íntegramente.

#### PUBLICACIÓN

Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Magistrado Ponente en la misma, Ilmo. Sr. D. FERNANDO ROMÁN GARCÍA y el voto particular formulado por el Ilmo. Sr. Presidente D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZÁLEZ estando celebrando Audiencia Pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional; certifico.

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.