

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ064444

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 1504/2016, de 22 de junio de 2016

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1691/2015

SUMARIO:

IS. Deducciones por incentivos e inversiones. Reinversión de beneficios extraordinarios. Plazo para la reinversión. Imposibilidad de prórroga. La regulación contenida en el art. 42 RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS) no prevé la modificación de un plan especial de reinversión -PER- una vez aprobado, ni la ampliación de su plazo, por lo que no existe un derecho del contribuyente a su modificación. En el supuesto examinado 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). Pues bien, 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 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 del 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. [Vid., en el mismo sentido, SAN, de 18 de marzo de 2015, recurso n.º 151/2012 (NFJ058535), que se recurre en esta sentencia].

PRECEPTOS:

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

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

Código Civil, art. 3.

Ley 58/2003 (LGT), art. 12.

PONENTE:*Don Rafael Fernández Montalvo.*

Magistrados:

Don EMILIO FRIAS PONCE

Don JOAQUIN HUELIN MARTINEZ DE VELASCO

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ

Don JUAN GONZALO MARTINEZ MICO

Don MANUEL MARTIN TIMON
Don MANUEL VICENTE GARZON HERRERO
Don RAFAEL FERNANDEZ MONTALVO

SENTENCIA

En Madrid, a 22 de junio de 2016

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 1691/2015, interpuesto por la Procuradora de los Tribunales doña Silvia Vázquez Senín, en nombre y representación de "GOLF LA MORALEJA, S.A.", contra la sentencia, de fecha 18 de marzo de 2015, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso de dicho orden jurisdiccional núm. 151/2012, en el que se impugnaba resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), de fecha 16 de febrero de 2012, desestimatoria de la reclamación interpuesta contra resolución denegatoria 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. Ha sido parte recurrida la Administración del Estado representada por el Abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Fernandez Montalvo

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

En el recurso contencioso administrativo núm. 151/2012, seguido ante la Sección Segunda de la Sala de dicho orden jurisdiccional de... se dictó sentencia, con fecha..., cuyo fallo es del siguiente tenor literal: "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".

Segundo.

Notificada dicha sentencia a las partes, por la representación procesal de "GOLF LA MORALEJA, S.A." se preparó recurso de casación y, teniéndose por preparado, se emplazó a las partes para que pudieran hacer uso de su derecho ante esta Sala.

Tercero.

Dicha representación procesal, por escrito presentado el 19 de junio de 2015, formaliza el recurso de casación e interesa se dicte sentencia por la que se case la sentencia recurrida y estime en su integridad la demanda iniciadora de las presentes actuaciones, con expresa imposición de las costas en caso de oposición a su recurso.

Cuarto.

El Abogado del Estado formalizó, con fecha 11 de septiembre de 2015, escrito de oposición al recurso de casación interesando su inadmisión por falta de interés casacional, o subsidiariamente la desestimación de éste y la confirmación de la sentencia recurrida, con imposición de las costas a la parte recurrente.

Quinto.

Por providencia de 7 de abril de 2016, se señaló para votación y fallo el 14 de junio de 2016, en cuya fecha tuvo lugar el referido acto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

La sentencia de instancia, para delimitar adecuadamente el objeto del debate, tiene en cuenta las siguientes circunstancias.

A) Según resultaba del expediente administrativo, el Plan Especial de Reversión (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 inversión de beneficios extraordinarios, mediante la inversión de ese importe en la construcción de tres campos de golf y en la mejora del campo ya existente.

B) 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.

C) 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.

D) 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:

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

b) 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.

c) 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 inversión y la aprobación de planes especiales permite a la Administración la modificación solicitada, pese a no estar expresamente prevista en la normativa tributaria.

d) Causas que justifican la ampliación de plazo solicitada.

E) Desestimada la reclamación económico-administrativa, en la vía judicial la parte actora planteó las siguientes cuestiones.

a) 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.

b) 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, señalaba 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.

c) 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.

Segundo.

Desestimado el recurso contencioso por la sentencia de instancia, la parte actora interpuso recurso de casación fundamentado en un único motivo, por el cauce del artículo 88.1.d) LJCA, por infracción de las normas del ordenamiento jurídico y de la jurisprudencia aplicables para resolver las cuestiones objeto de debate.

En particular, según la parte recurrente, la sentencia de instancia infringe las siguientes normas y jurisprudencia.

A) Infracción del artículo 42 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS) y del artículo 39 del Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RIS).

Argumenta la recurrente que la solicitud de ampliación del plazo del PER que denegada, no era sino un acto de aplicación de las condiciones expuestas en la solicitud inicialmente presentada, ya que se había comprometido a comunicar a la Administración cualquier alteración en el PER que se concediera por la Administración.

Por tanto, siguiendo su argumentación, la denegación de la solicitud de ampliación del PER vulnera la doctrina de los actos propios y el principio de confianza legítima, así como la elemental seguridad jurídica que debe presidir las relaciones con la Administración. La recurrente afirma que acometió las inversiones en la construcción de los campos de golf en la confianza de que cualquier retraso en los trámites urbanísticos y/o administrativos atribuibles a la Administración no invalidaría la aplicación del PER, ya que se había comprometido y, así lo había aprobado la Administración, a comunicar a la Administración cualquier alteración en el proceso reinversor, en particular, la referente a los plazos (sic).

B) Infracción de los artículos 3.2 y 12.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) y 3.1 del Código Civil (CC).

Dice la recurrente que la interpretación efectuada por la Sala de instancia de la normativa tributaria reguladora de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios y su desarrollo reglamentario es palmariamente contraria a la finalidad y espíritu de la norma, vulnerando, asimismo, el principio de proporcionalidad en la aplicación del sistema tributario.

La interpretación que hace el Tribunal de instancia es una interpretación literal que olvida que el entendimiento de las normas ha de hacerse conforme a su sentido y finalidad.

También considera la recurrente que se ha vulnerado el principio de proporcionalidad en la aplicación de la norma reguladora de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, atendiendo a los hechos concurrentes en el expediente.

La parte pone de relieve las siguientes circunstancias:

a) La complejidad de la reinversión realizada y que la reinversión estuviera acometida en su práctica totalidad al tiempo de la solicitud de la prórroga.

b) La finalidad de la deducción es facilitar la renovación de los activos fijos de una sociedad mediante la minoración de la cuota impositiva correspondiente. Y la recurrente habría cumplido todo lo que la norma pretende, construyendo el campo de golf con reinversión de la totalidad de la plusvalía obtenida en el pasado.

c) La voluntad reinversora se puso de manifiesto a lo largo de todo el proceso de construcción del campo de golf. Así a la fecha de presentación del escrito de solicitud de ampliación del plazo inicialmente concedido en el PER, la recurrente había invertido 43 millones de euros. E, incluso, sabiendo que los trámites urbanísticos y administrativos, en concreto lo relativo a la concesión de agua, no habían finalizado, y a pesar de que sin la aprobación del cambio de uso de dicha concesión, los campos de golf eran inviables, la recurrente decidió iniciar la licitación de las obras de los campos de golf sitios en Mozanaque.

C) Infracción de la jurisprudencia aplicable, a cuyo efecto cita:

a) STS de 5 de marzo de 2015 (rec. de cas. 1917/2013), que se refiere a los criterios identificativos de una interpretación finalista, necesaria para colmar lagunas en el texto legal, que la diferencia de la analogía que extiende los beneficios fiscales.

b) STS de 19 de febrero de 2015 (rec. de cas. 3791/2012), que trata, precisamente, de la interpretación finalista de la normativa reguladora de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios. En idéntico sentido, menciona otras sentencias, como las de 4 de junio de 2012 y 19 de febrero de 2015 (rec. de cas. 1767/2010 y 3791/2012 , respectivamente).

Tercero.

Con carácter previo al examen del motivo de casación expuesto, hemos de rechazar la causa de inadmisión opuesta por el Abogado del Estado al no concurrir los requisitos establecidos en el artículo 93.2.e) LJCA . La cuantía del recurso puede resultar determinable en función de la pérdida de la deducción por reinversión que se contempla, y la determinación de si la finalidad del artículo 42 TRLIS justifica o no el otorgamiento de una ampliación del plazo de los Planes especiales de reinversión puede tener un interés general, más allá del interés propio y específico del impugnante en este recurso de casación.

Cuarto.

La finalidad de la norma o su elemento teleológico es un criterio esencial para su interpretación y la determinación de su alcance, tanto respecto de las normas, en general, (artículo 3.1 CC) como, específicamente, respecto de las normas tributarias (artículo 12 LGT). Pero no cabe invocar el espíritu o finalidad de una norma para crear un texto diferente a aquél en que ella se expresa.

El artículo 42 del TRLIS tiene como finalidad la deducción, en el Impuesto sobre Sociedades, de beneficios extraordinarios cuando se produce la reinversión, pero solo si se cumplen los requisitos que en él se establecen.

Uno de ellos, y de capital importancia, es la observancia del plazo para materializar la reinversión, como resulta de nuestra jurisprudencia que ha señalado que entre los requisitos necesarios para gozar del beneficio de que se trata es la observancia del plazo previsto en la norma (SST 23 de mayo de 2013, rec. de cas. 5960/2010.

Y, como razona la sentencia de instancia, la 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).

Advierte el Tribunal "a quo" que lo sucedido en el caso enjuiciado 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.

No se trata de la aplicación con rigidez de la norma tributaria, pues, como reiteramos el plazo es un elemento esencial en esta materia, lo que, sin embargo, no ha impedido al propio legislador suavizar o dulcificar el rigor de su exigencia con dos previsiones concretas: 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.

Y lo que está claro es que la regulación contenida en el artículo 42 TRLIS 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 su modificación.

Esta Sala también comparte el criterio de la sentencia de instancia cuando afirma que, 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 acogerse la procedencia de la ampliación del plazo solicitada para la reinversión de beneficios extraordinarios.

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, como señala la Sala de la Audiencia Nacional, 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.

Quinto.

Los razonamientos expuestos justifican la desestimación del recurso de casación y que, conforme al artículo 139 LJCA , se impongan las costas a la parte recurrente. Si bien la Sala haciendo uso de la facultad reconocida en el apartado 3 de dicho artículo señala como cantidad máxima por dicho concepto 8.000 euros.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey, por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido Que debemos desestimar y desestimamos el recurso de casación interpuesto por la representación procesal de "GOLF LA MORALEJA, S.A.", contra la sentencia, de fecha 18 de marzo de 2015, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso- Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso de dicho orden jurisdiccional núm. 151/2012. Sentencia que confirmamos. Asimismo, imponemos las costas causadas a la parte recurrente, si bien que limitada su cifra máxima a 8.000 euros.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

Manuel Vicente Garzon Herrero Emilio Frias Ponce Joaquin Huelin Martinez de Velasco Jose Antonio Montero Fernandez Manuel Martin Timon Juan Gonzalo Martinez Mico Rafael Fernandez Montalvo PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Rafael Fernandez Montalvo, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Letrado de la Administración de Justicia, 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.