

Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 25 Ene. 2001, rec.
1420/1997

Ponente: García García-Blanco, Isabel.
Nº de Recurso: 1420/1997
Jurisdicción: CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA

Normativa aplicada

TEXTO

Madrid, a 25 Ene. 2001.

Visto el recurso contencioso-administrativo que ante esta Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional y bajo el número 02/1420/97, se tramita a instancia de GALVASTUR, S.A., representado por el Procurador Sr. Vázquez Guillén, contra resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 22 Oct. 1997 sobre liquidación por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1991 y en el que la Administración demandada ha estado representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

1. La parte indicada interpuso en fecha 2 Dic. 1997 este recurso respecto de los actos antes aludidos y, a admitido a trámite, anunciada la interposición del mismo en el Boletín Oficial del Estado, y reclamado el expediente administrativo, se entregó éste a la parte actora para que formalizara la demanda, lo que hizo en tiempo, en la que 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, teniendo por presentado éste escrito con sus copias se digno admitir todo ello y tenga por formalizada en tiempo y forma la demanda en nombre de Galvastur, S.A., en el recurso contencioso administrativo número 02/1420/97 y siguiendo el procedimiento por sus demás trámites dicte sentencia por la que se deje sin efecto la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia de 9 Feb. 1995 por ser contraria a derecho."
2. 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 habiendo por recibido este escrito se tenga por contestada la demanda y previos los trámites legales se dicte sentencia por la que se desestime la pretensión del presente recurso, confirmando íntegramente la resolución impugnada, por ser conforme a derecho" .
3. No habiéndose solicitado el recibimiento a prueba del recurso, siguió el siguiente trámite, el de Conclusiones, a través del cual, las partes, por su orden, han concretando sus posiciones y reiterado sus respectiva pretensiones. Por providencia de 9 Oct. 2000 se hizo señalamiento para votación y fallo el día 18 Ene. 2001, en que efectivamente se deliberó y votó
4. En el presente recurso contencioso-administrativo no se han quebrando las forma legales exigidas por la Ley que regula la Jurisdicción. Y ha sido Ponente el Magistrado de esta Sección D.ª Isabel García García-Blanco.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

1. En el presente recurso se impugna la resolución del TEAC de 22 Oct. 1997 desestimatoria del recurso de alzada y confirmatoria de la resolución del TEAR de Galicia de fecha 9 Feb. 1995, a su vez desestimatoria de la reclamación económico administrativa interpuesta contra el acuerdo liquidatorio de 7 Jul. 1993.

Este acuerdo liquidatorio tiene su base en la declaración por IS 1991 presentada por la interesada el 27 Jul. 1992 en la que se hacía constar un resultado contable por importe de 83.561.646 ptas. y una base imponible de 0 ptas. al considerar que dicho resultado contable estaba exento al incluirlo en el apartado de exención por reinversión.

2. Las cuestiones planteadas por la demandante son las siguientes: a) tratamiento de la indemnización por siniestro b) Tratamiento fiscal de la subvención por desguace o cese definitivo de la actividad

3. Comenzando por la primera de las cuestiones la interesada recibió en el ejercicio fiscal objeto de estudio una indemnización de 47.000.000 ptas. satisfecha por la entidad aseguradora EUROMUTUA por razón del siniestro - incendio - del único buque propiedad de la empresa y destinado a la pesca.

El art. 5.1 del RIS RD 2631/1982 de 15 Oct. determina que: "Componen la renta del sujeto pasivo la totalidad de sus rendimientos netos, más los incrementos y menos las disminuciones patrimoniales."

El art. 91.1 del RIS, a la hora de determinar los ingresos computables señala que: "Se computarán como ingresos íntegros la totalidad de los derivados de las actividades de todo tipo desarrolladas por el sujeto pasivo. En particular, se comprenderán dentro de los ingresos los procedentes de: k) Indemnizaciones devengadas sobre valores de explotación."

En relación con tales indemnizaciones el art. 98.3 del mentado Reglamento dispone: "3. No tendrán el carácter de indemnizaciones devengadas sobre operaciones y valores de explotación las que tengan su origen en elementos del inmovilizado o valores mobiliarios sin perjuicio del tratamiento correspondiente como alteración patrimonial."

A este respecto el art. 142.1 y 3 del RIS declara: "1. Se computará como incremento o disminución de patrimonio la diferencia entre la indemnización reconocida o capital asegurado y la parte del valor neto contable que corresponda a las pérdidas y siniestros sufridos en elementos patrimoniales que no constituyan valores de explotación."

3. Lo dispuesto en el presente artículo será en todo caso aplicable en relación a las siguientes operaciones y grupos de elementos patrimoniales: a) Inmovilizado material."

Por último señalar que de conformidad con el art. 52.1 del RIS. " 1. Se considerarán elementos de inmovilizado material todos aquellos bienes tangibles, muebles, inmuebles o semovientes que estén incorporados efectivamente al patrimonio del sujeto pasivo y que se utilicen para la obtención de rendimientos gravados por este Impuesto, salvo los elementos que tengan la consideración de existencias". Siendo evidente, por tanto, que dentro de esta categoría - inmovilizado material - ha de incluirse el barco pesquero incendiado, propiedad de la empresa y destinado al desarrollo de la actividad empresarial, de la pesca.

Como vemos el RIS a la hora de configurar como incrementos de patrimonio las indemnizaciones que tengan su origen en elementos del inmovilizado material en la cuantía resultante de la diferencia entre la indemnización reconocida y el valor neto contable, no distingue si la entidad cesa o no en el desarrollo de su actividad empresarial y prueba de ello es que estos incrementos de patrimonio pueden acogerse a la exención por reinversión (la propia demandante en su declaración consigno una base imponible cero por acudir a la exención por reinversión) y así los plazos serían los determinados por el art. 142.2 c) del RIS: "Si la Empresa decide acogerse al régimen desarrollado en los arts. 146 al 155 de este Reglamento, los plazos para la reinversión se contarán a opción del sujeto pasivo.

a") Desde el momento en que se produzca o conozca la pérdida o siniestro.

b") Desde el momento en que la indemnización quede efectiva y definitivamente cuantificada."

Y como señala el TEAC en su resolución, no consta ni se ha probado, que el incremento de patrimonio proveniente de la indemnización por el siniestro del barco pesquero fuese reinvertido en el plazo de los dos años a contar desde la fecha del siniestro - 29 Oct. 1990 - o desde la fecha en que quedó la indemnización definitivamente fijada - 5 Feb. 1991 - ya que no se había presentado un plan de reinversión (art. 15.8 de la LIS 61/78 solo cuando se presenta un plan de inversión durante el primer año el plazo de reinversión se puede ampliar a cuatro años), al determinar en el art. 148.1 del RIS que: " 1. El disfrute de la exención de los incrementos de patrimonio quedará condicionado al cumplimiento inexcusable de los requisitos siguientes: a) El importe total de la enajenación del elemento patrimonial correspondiente deberá invertirse en la adquisición de cualesquiera elementos materiales de activo fijo, incluidos en alguna de las categorías a que se refiere el artículo precedente de este Reglamento, y que además estén afectados a la actividad empresarial ejercida por el sujeto pasivo, sin que sea preciso que se trate de activos fijos nuevos.

b) La reinversión del importe podrá efectuarse bien en el ejercicio en que se produjo la enajenación, de una sola vez o sucesivamente, en el plazo de los dos años posteriores a la transmisión."

Por otro lado la empresa no ha probado a fecha de la presente resolución (al margen de que cuando se giró por la Inspección de Hacienda la liquidación provisional el 7 Jul. 1993 aún tuviera margen temporal para la reinversión ya que la orden de pago de la ayuda por paralización definitiva de la actividad es de 12 Sep. 1991) la reinversión de tal incremento de patrimonio en los plazos y condiciones que fijan el art. 15.8 de la LIS y 146 a 150 del RIS y por otro lado difícilmente se cumpliría el requisito de que el importe total de la enajenación se reinvierta en bienes de análoga naturaleza y destino en la medida que la actora siempre parte de un cese definitivo en la actividad pesquera que era la que constituía la actividad empresarial a la que estaba afecto el bien cuya "transmisión" genera el incremento.

4. En cuanto a la segunda de las cuestiones, referente a las subvenciones recibidas por la recurrente (49.426.964 ptas.) del Ministerio de Agricultura Pesca y Alimentación por el cese de la actividad empresarial como consecuencia del desguace del pesquero según la demandante esta cantidad debe considerarse exenta por aplicación de la Disposición Adicional 10ª de la LIS Ley 43/95 de 27 Dic. 1995.

De conformidad con el art. 12-- d) de la LIS 61/78, " Tendrán la consideración de ingresos computables: d) las subvenciones, cualquiera que sea su clase". Y si bien en este caso han de reconducirse a los incrementos de patrimonio por cuanto ponen de manifiesto una alteración en la composición del patrimonio (art. 15.1 LIS y 126 del RIS), recogiendo en el art. 127 del RIS una enumeración abierta de las alteraciones patrimoniales ya que el art. 129 del mentado Reglamento al hacer una delimitación negativa de los incrementos no sometidos a gravamen, en el apartado 2 con referencia al apartado 1 señala que. "cualquier otro incremento patrimonial - distinto a los mencionados en el apartado precedente-- será computado por este concepto". Además dichas subvenciones no pueden reconducirse al art. 96 RIS, subvenciones corrientes cuya finalidad es la de estimular la producción de la empresa mediante la compensación de pérdidas, obtención de una renta mínima o la complementación de precios, ni tampoco pueden reconducirse al art. 87 del RIS, subvenciones de capital cantidades a fondo perdido y con carácter no regular o periódico, con la finalidad de favorecer el inicio o la instalación de las actividades, las inversiones en inmovilizado o gastos de proyección plurianual.

Por último en cuanto a la aplicación de la Disposición Adicional Décima - Ayudas de la política pesquera comunitaria - de la Ley 43/1995, de 27 Dic., del Impuesto sobre Sociedades que establece que: "No se integrarán en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades las rentas que se pongan de manifiesto como consecuencia de la percepción de las ayudas de la política pesquera comunitaria, por la paralización definitiva de la actividad pesquera de un buque y por su transmisión para la constitución de sociedades mixtas en terceros países, siendo de aplicación a estas últimas lo previsto en la disposición adicional quinta de la Ley 42/1994, de 30 Dic., de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, desde la fecha de entrada en

vigor de la misma."

El Tribunal Constitucional tiene declarado que el derecho a la exención o a la bonificación tributarias, que tiene su causa en normas con rango de Ley, es un elemento de la relación jurídica obligacional que liga a la Administración y al contribuyente, doctrina que, de manera reiterada, se viene manteniendo también por el Tribunal Supremo en numerosas sentencias (por todas la de 25 Abr. 1995) al decir que "el disfrute de un beneficio fiscal tiene carácter debilitado y subordinado al interés general por cuanto que quiebra el equilibrio de la justicia distributiva inherente al reparto de la carga tributaria", lo cual constituye "una situación privilegiada" (STS de 23 Ene. 1995), de manera que, conforme a tal doctrina, todas las normas reguladoras de exenciones y, en general, de beneficios tributarios han de ser objeto de una interpretación restrictiva, como, por lo demás, exigido venía por el artículo 24.1 --y hoy, igualmente, por el artículo 23.3, tras la reforma por Ley 25/1995, de 20 Jul.-- de la Ley General Tributaria.

Sólo la Ley, y en los términos definidos por ésta, ha de determinar el alcance, contenido, requisitos y efectos de la exención.

A este respecto podemos hacer mención a la sentencia del TS 3ª sec. 2ª, S 3 May. 1990. (Pte: Martín Herrero, José Luis) en cuyo fundamento jurídico segundo se señala: " Pretende el apelante que se aplique al caso debatido, lo dispuesto en el art. 34 Rgto. del impuesto, aprobado por el RD 19 Oct. 1981, y a estos efectos alega lo que denomina "concepto universalmente admitido" en virtud del cual, dice, los expedientes cuya resolución final no sea firme, puede ser modificada, siendo dichos expedientes equivalentes a los que aún están en curso, por lo que las exenciones fiscales que reconocen las normas posteriores han de ser aplicables a los hechos anteriores, si lo que llama "resolución calificador" no es aún firme.

Pero esta tesis no puede ser admitida, porque ello equivale a dotar a las normas de un carácter retroactivo, que significaría tanto como aplicarlas no solamente a las exenciones, sino también a aquellos casos en los que la nueva norma fuera más perjudicial para los ciudadanos, y estableciera un tipo impositivo más elevado que la anterior, bajo cuya vigencia se realizó el supuesto de hecho del tributo.

Esta retroactividad no está amparada por precepto legal alguno, con la excepción de las normas penales posteriores que sean más beneficiosas para el reo, pues así lo establece el art. 9 CE, y lo había establecido anteriormente el art. 23 CP.

Respecto a las restantes normas, la regla general (que ampara precisamente el principio constitucional de seguridad jurídica) es la irretroactividad proclamada en el art. 2.2 CC, y por lo tanto, la no aplicación de la norma nueva a los supuestos de hecho producidos bajo la vigencia de la norma anterior.

Hay que partir, por lo tanto, del principio contrario al que parte el apelante que no tiene más apoyo que su enunciación por él, quien pretende convertir en "concepto universalmente admitido" su deseo de la aplicación retroactiva de una norma que le podría conceder determinados beneficios fiscales. Por lo tanto, y como conclusión de este razonamiento, hay que decir que salvo que se diga que una norma es retroactiva, la norma aplicable a una liquidación tributaria es la que se halla vigente en el momento de producirse el hecho imponible o supuesto de hecho del tributo."

Por lo expuesto, lógicamente, no puede pretenderse la aplicación de una exención tipificada en la ley 43/95 a supuestos de hecho no contemplados en la misma, en concreto a ejercicios fiscales anteriores a su entrada en vigor.

5. De conformidad con el art. 131.1 de la LRJCA de 27 Dic. 1956 no se aprecian circunstancias que determinen expresa imposición de las costas causadas en este proceso.

FALLO

En atención a lo expuesto la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha decidido:

DESESTIMAR el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación procesal de GALVASTUR, S.A., contra la

resolución del TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL de fecha 22 Oct. 1997 a que las presentes actuaciones se contraen, y confirmar la resolución impugnada por su conformidad a Derecho.

Sin imposición de costas.

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 Jun. 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.

PUBLICACION Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por la Magistrada Ponente en la misma, Ilma. Sra. D.^a Isabel García García-blanco estando celebrando Audiencia Pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional; certifico.