



**Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 23 Abr.
2009, rec. 521/2005**

Ponente: Navarro Sanchís, Francisco José.

Nº de Recurso: 521/2005

Jurisdicción: CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. Ingresos, gastos y amortizaciones derivados de la cesión patrimonial por virtud de contrato de un derecho de superficie. Simulación relativa. El pacto de opción por tiempo muy prolongado y precio casi simbólico abonado anticipadamente hace pensar en una verdadera traslación dominical oculta tras la apariencia de la constitución de un mero derecho real sobre cosa ajena, el de superficie, que por sus características, duración e intensidad en el uso posesorio, hacen imposible la periodificación propuesta en la autoliquidación. Cuota tributaria. No deducibilidad de inversiones en elementos nuevos del inmovilizado material: no se cumple el requisito de la permanencia en el patrimonio de la entidad, durante 5 años, de los elementos del inmovilizado a que afectan las inversiones. PRESCRIPCIÓN. Del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante liquidación. Exclusivamente respecto al ejercicio 1995.

Normativa aplicada

TEXTO

SENTENCIA

Vistos los autos del recurso nº 521/05, que ante esta Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (Sección Segunda) ha promovido la Procuradora D.ª Virginia Rosa Lobo Ruiz, en nombre y representación de la entidad mercantil GM MANAGEMENT INVERLAND, S.L., frente a la Administración General del Estado (Tribunal Económico-Administrativo Central), representada y defendida por el Abogado del Estado. Únicamente la cuota correspondiente al ejercicio 1995 supera la cantidad de 25 millones de pesetas -en la actualidad, su equivalente en euros-. Es ponente el Iltmo. Sr. Don Francisco José Navarro Sanchís, quien expresa el criterio de la Sala.



ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Por el recurrente expresado se interpuso recurso contencioso-administrativo por escrito de 29 de septiembre de 2005, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 1 de julio de 2005, desestimatoria del recurso de alzada promovido contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla-La Mancha de 22 de octubre de 2002, desestimatoria a su vez de la reclamación interpuesta contra la liquidación practicada por la Inspección de los Tributos de la Agencia Tributaria, de 18 de enero de 2001, en relación con el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1995 a 1999. Se acordó la admisión a trámite del recurso por providencia de 25 de octubre de 2005, en la que igualmente se reclamó el expediente administrativo.

SEGUNDO.- En el momento procesal oportuno, la parte actora formalizó la demanda mediante escrito presentado el 30 de marzo de 2006, en el que, tras alegar los hechos y exponer los fundamentos de derecho que estimó oportunos, terminó suplicando la estimación del recurso, con la consiguiente anulación de las liquidaciones impugnadas.

TERCERO.- El Abogado del Estado contestó a la demanda mediante escrito presentado el 19 de octubre de 2006, en el cual, tras alegar los hechos y los fundamentos jurídicos que estimó aplicables, terminó suplicando la desestimación del recurso, por ser ajustadas a Derecho las resoluciones impugnadas.

CUARTO.- No solicitado ni recibido el proceso a prueba, se dio traslado a las partes por su orden para la celebración del trámite de conclusiones, que evacuaron mediante la presentación de sendos escritos, en que se reiteraron en sus respectivas pretensiones.

QUINTO.- La Sala señaló, por medio de providencia, la audiencia del 16 de abril de 2009 como fecha para la votación y fallo de este recurso, día en el que, efectivamente, se deliberó, votó y falló, lo que se llevó a cabo con el resultado que ahora se expresa.

SÉPTIMO.- En la tramitación del presente recurso contencioso-administrativo se han observado las prescripciones legales exigidas en la Ley reguladora de esta Jurisdicción, incluida la del plazo para dictar sentencia.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

PRIMERO.- Es objeto del presente recurso la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 1 de julio de 2005, desestimatoria del recurso de alzada promovido contra la resolución del Tribunal



Económico-Administrativo Regional de Castilla- La Mancha de 22 de octubre de 2002, desestimatoria a su vez de la reclamación interpuesta contra la liquidación de la Inspección de los Tributos de la Agencia Tributaria, de 18 de enero de 2001, del Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1995 a 1999.

SEGUNDO.- Para una mejor comprensión de las cuestiones planteadas en el presente litigio, resulte conveniente reseñar determinados datos de hecho relevantes en relación con los hechos debatidos y el procedimiento inspector, así como sobre la vía económico-administrativa:

a) El 30 de noviembre de 2000, la Dependencia de Inspección de la Delegación de la A.E.A.T. en Guadalajara incoó a la entidad GESTIÓN DE EDIFICIOS EN RENTA, S.A. (que cambió su denominación por la que se ha reseñado en el encabezamiento), el acta de disconformidad nº 70350446, por el periodo y concepto impositivo señalados, en la que se hizo constar lo siguiente: 1º) La fecha de inicio de las actuaciones fue el 16 de julio de 1999 y del plazo deben excluirse 258 días, como consecuencia de dilaciones imputables al sujeto pasivo por no haber entregado la documentación requerida -desde el 8 de octubre de 1999 al 22 de junio de 2000-. 2º) Las bases imponibles declaradas son modificadas para incorporar los beneficios obtenidos por la transmisión de las fincas denominadas "Instalaciones Alcalá" y "Acondicionamiento las Mantillas", realizadas el 25 de abril de 1995 y 12 de febrero de 1996 en favor de Repsol Comercial de Productos Petrolíferos, S.A., mediante la constitución de un derecho de superficie y, simultáneamente, un derecho real de opción de compra para cada operación. 3º) Igualmente se modifican las bases para rectificar las deducciones practicadas en la cuota por inversiones en activos fijos nuevos, por no haberse cumplido las condiciones legales para ello, previstas en las sucesivas leyes de presupuestos generales del Estado para cada ejercicio.

La deuda tributaria propuesta ascendió, globalmente, a 52.363.498 pesetas (314.710,96 euros) de las cuales 39.685.192 pesetas (238.512,81 euros) corresponden a la cuota, y 12.678.306 pesetas (76.198,15 euros) a los intereses de demora.

b) Emitido por el actuario el preceptivo informe ampliatorio y no formuladas alegaciones por la sociedad, el Inspector Jefe dictó acuerdo de liquidación tributaria, el 18 de enero de 2001, en que se rectificaron los intereses de demora a 12.661.973 pesetas (76.099,99 pesetas), acuerdo notificado a la interesada el 9 de febrero de 2001.

c) Contra el acuerdo anterior, se interpuso reclamación ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla-La Mancha, en la que se formalizaron alegaciones el 28 de mayo de 2001. El TEAR citado acordó, el 22 de octubre de 2002, desestimar la reclamación y confirmar la liquidación, lo que se notificó el 20 de enero de 2003.



d) Disconforme con esta resolución, se interpuso el 12 de marzo de 2003 recurso de alzada ante el Tribunal Económico- Administrativo Central que, por resolución de 1 de julio de 2005, ahora objeto del presente recurso, lo desestimó.

TERCERO.- Los motivos de nulidad esgrimidos en el escrito de demanda frente a la liquidación practicada por la inspección, extendida a las resoluciones desestimatorias, en vía económico-administrativa, de las reclamaciones y recursos seguidos, son los siguientes: a) Prolongación de las actuaciones inspectoras por plazo superior de un año, previsto en el artículo 29.1 de la Ley 1/1998 , aplicable cronológicamente al asunto; b) Correcta periodificación de los ingresos, gastos y amortizaciones consignados en su autoliquidación por la entidad demandante, partiendo de la calificación, conforme a su denominación y naturaleza, de la cesión del derecho de superficie en favor de REPSOL; c) consecuentemente con la anterior calificación, procedencia de la deducción efectuada por la entidad recurrente, por inversión en activos fijos nuevos.

Por lo que respecta al primero de los motivos, la demanda no detalla el efecto que, en relación con la prescripción del derecho a liquidar que ostenta la Administración respecto de los ejercicios 1995 a 1999, habría causado la superación del plazo legal que se denuncia. Esto es, no distingue entre los dos aspectos de la cuestión: a) el primero, si se ha superado o no el plazo máximo de 12 meses, lo que implica el examen de si existen, y en qué medida, dilaciones imputables al contribuyente y si son susceptibles de descontar del cómputo el tiempo en que tal conducta habría determinado una paralización del procedimiento; y b) como quiera que la mera superación del plazo máximo de duración del procedimiento no determina per se la nulidad de todo lo actuado ni la caducidad del procedimiento o de las actuaciones seguidas tras la superación de ese límite, sino únicamente el efecto previsto en el artículo 29.3 de la indicada Ley 1/1998 , es decir, que "...el incumplimiento del plazo a que se refiere el apartado 1, determinará que no se considere interrumpida la prescripción como consecuencia de tales actuaciones", la demanda debió aclarar si todos o algunos de los ejercicios a que se refiere la impugnación habrían quedado afectados por la prescripción, en función de la concurrencia de una causa extintiva de los deberes tributarios a cargo de la actora -la prescripción- que, siendo común para cada ejercicio, opera en uno y otro caso de distinta manera, pues ha de estarse a los dies a quo y ad quem que rigen en cada uno de los ejercicios.

Sentado lo anterior, la demanda, cuando denuncia que se ha superado el plazo máximo de duración de las actuaciones (artículo 29 de la Ley 1/1998) no se sustenta en la prescripción, término a que no se alude, sino al parecer, en la caducidad del procedimiento o en otra causa de nulidad que no ha tenido a bien



exponer con la exigible claridad pero que, en todo caso, se fundamenta en negar virtualidad y eficacia a los periodos que la Administración considera de dilaciones imputables al contribuyente.

El artículo 31.bis del Reglamento General de Inspección de los Tributos , modificado por el Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero , por el que se desarrolla parcialmente la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, establece lo siguiente, sobre las dilaciones imputables al contribuyente:

"1. El cómputo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación, así como de las de liquidación, se considerará interrumpido justificadamente cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias: a)...

2. A su vez, se considerarán dilaciones imputables al propio obligado tributario, el retraso por parte de éste en la cumplimentación de las solicitudes de información, requerimientos o comparencias formuladas o solicitadas por la inspección dentro del ámbito de sus competencias, así como el aplazamiento o retraso de las actuaciones solicitado por el propio contribuyente en los casos en que se considere procedente. Las solicitudes que no figuren íntegramente cumplimentadas no se tendrán por recibidas a efectos de este cómputo hasta que no se cumplimenten debidamente, lo que se advertirá al interesado. A efectos de dicho cómputo, el retraso debido a dilaciones imputadas al contribuyente se contará por días naturales.

3. El contribuyente tendrá derecho, si así lo solicita, a conocer el estado de tramitación de su expediente y el cómputo de las circunstancias reseñadas en los apartados anteriores, incluyendo las fechas de solicitud y de recepción de los informes correspondientes.

En los supuestos de interrupción justificada, se harán constar, sin revelar los datos identificativos de las personas o autoridades a quienes se ha solicitado información, las fechas de solicitud y recepción, en su caso, de tales informaciones...

4. La interrupción del cómputo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras no impedirá la práctica de las que durante dicha situación pudieran desarrollarse".

Sin embargo, el artículo 29 de la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente, que el citado reglamento desarrolla, no parece dar pie a tan extensiva interpretación, pues lo que señala es que "1 . Las actuaciones de comprobación e investigación y las de liquidación llevadas a cabo por la Inspección de los Tributos deberán concluir en el plazo máximo de 12 meses a contar desde la fecha de notificación al contribuyente del inicio de las mismas. No obstante, podrá ampliarse dicho plazo, con el alcance y



requisitos que reglamentariamente se determinen, por otros 12 meses cuando en las actuaciones concurra alguna de las siguientes circunstancias (que expresa el artículo)", indicando a continuación que a los efectos del plazo previsto en el apartado anterior "no se computarán las dilaciones imputables al contribuyente, ni los períodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente".

CUARTO.- La Administración ha hecho un uso abusivo del precepto que le autoriza a descontar, del periodo máximo legal, las dilaciones imputables al comprobado y, por tal razón, no cabe aumentar ese periodo en los días en que se cifra la pretendida demora. A tal efecto, conviene efectuar varias precisiones esenciales:

1) Ni el acta ni el acuerdo de liquidación acreditan que se concediera un plazo determinado para completar la documentación aportada, que se advirtiera al comprobado de las consecuencias de un eventual incumplimiento o que el controvertido dato que no se facilitó -el contrato de opción de compra- no podía conocerse por otros medios, máxime cuando el interesado alega y la Administración no lo rebate, que había información suficientemente expresiva de ese mismo dato a través de la entrega de la contabilidad.

2) El Real Decreto 136/2000 , que por razones cronológicas, no estaba vigente en la época de estas supuestas demoras, no debe aplicarse en lo más desfavorable al contribuyente, según resulta del art. 31.bis.2 del Reglamento de Inspección -RGIT -, computando íntegramente como dilación el plazo afectado por aquella entrega parcial.

3) El artículo 36.4 del RGIT dispone que "4 . Cuando la Inspección requiera al obligado tributario para que aporte datos, informes u otros antecedentes que no resulten de la documentación que ha de hallarse a disposición de aquélla ni de los justificantes de los hechos o circunstancias consignadas en sus declaraciones, se le concederá un plazo no inferior a diez días para cumplir con su deber de colaboración". El precepto exige, pues, la concesión de un plazo mínimo de diez días, esto es, no podrá ser inferior, pero sí superior. De ahí que sea rigurosamente inaceptable, por arbitraria, la atribución de un retraso injustificado en los casos en que no se concede plazo, sino que se haga coincidir con la fecha de citación para práctica de una diligencia, como aquí sucede, cuando los intervalos entre una y otra actuación sean inferiores al indicado plazo con que, al menos, cuenta el interesado, pues la dilación no comienza hasta que transcurra ese lapso mínimo.

4) No ha habido, en modo alguno, una paralización del procedimiento, puesto que éste se ha plasmado en muy diversas diligencias durante el periodo que se dice afectado por la dilación, lo cual implica que ésta no puede ser considerada como tal. En otras palabras, si la Inspección acude al mecanismo de recalcular



el plazo de duración del procedimiento inspector -que ya no sería el de 12 meses tasado legalmente, sino el resultado de ajustarlo en los días afectados por dilaciones del sujeto pasivo-, debe evaluar la incidencia en la marcha del procedimiento de esa pretendida dilación.

5) A tal efecto, no basta con que se produzca un retraso, sino que es preciso evaluar, aunque sea de modo sucinto, tanto su significación en la marcha del procedimiento como las circunstancias que han dificultado la aportación en tiempo.

Partiendo de tales presupuestos, que no pueden ser desconocidos, no toda inobservancia del plazo fijado unilateralmente por la Administración para aportar documentos o datos es una dilación imputable al contribuyente, en el sentido estricto que le otorga el art. 29.2 del Estatuto del Contribuyente, puesto que en esa expresión "dilación imputable" cabe apreciar dos términos con relevancia jurídica propia y sustantiva: 1) la dilación supone, como hemos dicho, retraso, y éste no puede referirse al trámite que da lugar al requerimiento de información y su cumplimiento, sino al procedimiento en su conjunto, pues si el efecto legal de la dilación es la prolongación del tiempo máximo de que la Ley dispone, es razonable limitar su aplicación a los casos en que hay un verdadero exceso temporal, un entorpecimiento en el desarrollo de las actuaciones; y 2) que ese retraso se deba a la actitud del comprobado, al que no le es lícito, con sus acciones u omisiones, condicionar la marcha del expediente, retrasando maliciosa o negligentemente su conclusión en tiempo hábil.

QUINTO.- Ahora bien, la superación del plazo máximo de doce meses establecido en el artículo 29.1 de la Ley 1/1998 no determina la caducidad del procedimiento -ni, prescindiendo de tal concepto, la nulidad del procedimiento o del acto resolutorio con que finaliza-. No cabe deducir, pues, de la regulación contenida en la Ley 1/98 la caducidad en los términos implícitamente propuestos en la demanda, ya que el exceso del plazo de doce meses tiene su consecuencia legal propia. El Tribunal Supremo, en la sentencia de 30 de junio de 2004 , recuerda que la Ley 1/1998 "no estableció con carácter general la caducidad de los procedimientos tributarios por paralización e incumplimiento del plazo establecido de resolución", recordando las respectivas previsiones sobre duración máxima de los procedimientos de gestión (artículo 23 de la Ley 1/1998) y de actuaciones de comprobación e investigación (artículo 29). Así, el artículo 29.3 no determina la caducidad, pues establece que "la interrupción injustificada durante seis meses de las actuaciones inspectoras, producidas por causas no imputables al obligado tributario, o el incumplimiento del plazo a que se refiere el apartado 1, determinará que no se considere interrumpida la prescripción como consecuencia de tales actuaciones".



En consecuencia, tomando como dies a quo el del cumplimiento del plazo reglamentario para formular las correspondientes autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades, y como dies ad quem el 9 de febrero de 2001, en que se notifica la liquidación tributaria, ya había prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda, por transcurso del plazo de cuatro años, en relación con el ejercicio 1995, pues entre el agotamiento del plazo de declaración -julio de 1996- y el día final del procedimiento, se habría superado el indicado plazo cuatrienal, pero no los ejercicios sucesivos, pues aún descontando del cómputo el tiempo de sustanciación de la totalidad del procedimiento de comprobación, no se habrían rebasado los cuatro años, computados de la forma indicada.

SEXTO.- En el primer de los motivos de fondo se discute la alteración en la periodificación propuesta por la Inspección en relación con los ingresos, gastos y amortizaciones derivados de la cesión patrimonial por virtud de contrato, de un derecho de superficie. En relación con tal cuestión, la demandante tendría razón, en cuanto al régimen de periodificación propuesto, si el conjunto negocial acordado con REPSOL fuera lícito, verdadero y obedeciera a una concordancia entre lo declarado y lo realmente querido. En otras palabras, si lo que en verdad se hubiera cedido, por precio, a Repsol, fuera un mero ius in re aliena, un derecho real de superficie que por su propia esencia, implicase el mantenimiento de la propiedad en la actora y la expectativa consiguiente de recuperar la posesión del inmueble cedido en superficie al término del periodo contractualmente pactado, y así se ha declarado por esta Sala en diversas sentencias, entre las que cabe citar la dictada el 26 de mayo 2005 (recurso nº 779/02) y la de 11 de octubre de 2007 (recurso 201/04), en que se razonaba del siguiente modo:

"El derecho de superficie, en su variedad urbana, es el derecho real, erga omnes, inscribible en el Registro de la Propiedad y susceptible de hipoteca (artículos 2.2 y 107.5 de la Ley de Hipoteca , aprobada por Decreto de 8 de febrero de 1946 y 16 de su Reglamento, de 14 de febrero de 1947) que confiere a sus titulares el poder de edificar en suelo ajeno, haciendo suya la propiedad de lo construido. La especialidad más característica del derecho real que analizamos reside en la separación entre el dominio de lo construido y el suelo en que se efectúa. El primero corresponde al titular de la superficie y el segundo al concedente de la misma. En este sentido constituye una excepción al principio "aedificium solo cedit" consagrada en el artículo 358 del Código Civil ...".

"A su vez, el derecho de superficie, en el ámbito urbanístico, está regulado por los artículos 287 a 290 de la Ley del Suelo y Ordenación Urbana, RDL 1/92, de 26 de junio , algunos de cuyos preceptos han sido derogados por la Ley 6/1998, de 13 de abril .



En el artículo 287, apartado tercero, que no ha sido derogado por la citada Ley 6/1998 , se le define "como transmisible y susceptible de gravamen".

"Por su parte, el artículo 288, apartado tercero , que tampoco ha sido afectado por la citada norma, establece "Cuando se constituyere, a título oneroso, la contraprestación del superficiario podrá consistir en el pago de una suma abonada por la concesión de un canon periódico, o en la adjudicación de viviendas o locales o derechos de arrendamiento de unas u otros, o en varias de estas modalidades a la vez, sin perjuicio de la reversión total de lo edificado al finalizar el plazo que se hubiere pactado al constituir el derecho de superficie".

"Finalmente, el artículo 289, apartado tercero , establece que "cuando se extinga el derecho de superficie por haber transcurrido el plazo, el dueño del suelo hará suya la propiedad de lo edificado...".

"CUARTO.- En el caso de autos, esta Sala debe disentir del criterio mantenido en la resolución recurrida, de que la constitución o cesión de un derecho de superficie por la recurrente en el ejercicio 1989, suponga una modificación en la composición de su patrimonio, de acuerdo con lo previsto en el artículo 3.2 de la Ley 61/78, de 27 de diciembre , que al definir el hecho imponible del Impuesto y dentro de los componentes de la renta del sujeto pasivo menciona "los incrementos de patrimonio determinados de acuerdo con lo prevenido en esta Ley", precepto que debe complementarse con el artículo 15 del citado texto legal "Son incrementos o disminuciones de patrimonio las variaciones en el valor del patrimonio del sujeto pasivo que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo lo dispuesto en el apartado siguiente", estimando por contra, más ajustada a derecho, la fundamentación sostenida en la resolución del TEAC de 19 de julio de 2002, cuyos argumentos aunque referidos al IRPF (ejercicio 1990) y no el Impuesto sobre Sociedades, resultan de plena aplicación al caso de autos, al referirse a la delimitación conceptual de los incrementos de patrimonio frente al resto de las fuentes de renta, en un supuesto también de constitución de un derecho de superficie de duración limitada en favor de tercero...".

"...Téngase en cuenta, además, que si la entidad recurrente tiene otorgada la concesión administrativa para explotar la Estación de Servicio, supuesto no discutido por la Administración, siempre quedará en la esfera del concesionario una titularidad inherente a su posición, con los derechos y obligaciones que le son propias, frente a la Administración, singularmente frente a la Administración concedente, lo que impide apreciar la existencia de una enajenación en el sentido de la verdadera transmisión".

"QUINTO.- Sentado lo anterior, y determinada la naturaleza jurídica del negocio subyacente, debemos referirnos al tema suscitado en el recurso, es decir, la imputación temporal de la cantidad percibida en el



año 1989. En este sentido el artículo 22 de la Ley 61/78 , que establece como criterio general de imputación de ingresos y gastos el del devengo, señala "los ingresos y gastos que componen la base del Impuesto se imputarán al periodo en que se hubieren devengado los unos y producidos los otros con independencia del momento en que se realicen los correspondientes cobros y pagos". En idéntico sentido el artículo 88.1 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades , aprobado por Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre , dispone "los ingresos y gastos que componen la base del Impuesto se imputarán al periodo en que se hubieran devengado los unos y producidos los otros, con independencia del momento en que se realicen los correspondientes cobros y pagos". Por su parte, el apartado 5 del referido precepto establece que "la imputación temporal se realizará por la parte que corresponda a cada ejercicio de acuerdo con las siguientes reglas: a) "Cuando el importe a periodificar tenga vencimiento único, linealmente en función de la duración total de la operación y la parte de dicha duración comprendida en cada ejercicio".

En definitiva, de acuerdo con lo señalado en la indicada sentencia de esta Sala, la constitución de un derecho real de superficie determina que el ingreso percibido por el dueño del suelo por el importe de la contraprestación de aquél deba imputarse, en los términos previstos en el citado artículo 88.5 .a), a los diversos ejercicios durante los que se prolonga el derecho real, por corresponder el ingreso percibido, aunque lo fuera de una sola vez, a un periodo de generación plurianual, siendo indiferente el momento del cobro de las remuneraciones pactadas. En otras palabras, debe imputarse fiscalmente como rendimiento del capital de cada ejercicio de duración del derecho real.

SÉPTIMO.- Sin embargo, tal doctrina quiebra cuando el complejo negocial acordado, examinado conjuntamente, hace evidente que lo que se ha querido entre las partes ha sido la verdadera transmisión dominical del inmueble, lo que altera significativamente la calificación formal de los contratos suscritos a tal fin, toda vez que junto al derecho de superficie -limitado al que se constituyó en 1996, único superviviente de la prescripción declarada- se constituye un derecho real de opción, por precio prácticamente simbólico en relación con la totalidad del pactado, un plazo extensísimo de ejercicio -25 años- y la admisión de que ya se había percibido.

En suma, el derecho de superficie se transmite por un precio de 330.000.000 pesetas (1.983.339,94 euros), al que debían añadirse 30.050,61 euros por la venta de los derechos de edificación, instalación y licencias obtenidas por GER, de la que la recurrente trae causa, para la construcción, apertura y funcionamiento de la estación de servicio; en la misma fecha -12 de febrero de 1996- se pacta en escritura publica otro contrato vinculado con el primero por el que se otorga a REPSOL un derecho de



opción de compra por un precio insignificante -en comparación con el canon de superficie- de 100.000 pesetas (601,01 euros), que GER percibe mediante un talón nominativo, opción de compra que se mantendrá hasta el 12 de febrero de 2021.

OCTAVO.- Por tanto, la cuestión principal que se debate en este litigio es la de determinar si los negocios jurídicos celebrados por el recurrente fueron concluidos con simulación relativa (que es la que enmascara una relación contractual real y existente, pero distinta de la aparente), como sostiene la Inspección tributaria y avalan en sus resoluciones los órganos económico- administrativos, en cuyo caso sería preciso que la tributación de los rendimientos obtenidos en ellos se ajustase al acto jurídico verdaderamente querido por los interesados, con independencia de cuál fuera el negocio aparente o de cobertura. A tal respecto, el artículo 25 de la Ley General Tributaria establece que "en los actos o negocios en los que se produzca la existencia de simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes, con independencia de las formas o denominaciones jurídicas utilizadas por los interesados". Mientras que la Administración infiere, de las diversas circunstancias concurrentes y de los objetivos perseguidos, la existencia de una simulación, caracterizada por la discordancia entre el contrato que verdaderamente se pretende realizar y aquél que formalmente lo exterioriza, maquinación que se instrumenta para eludir la aplicación de normas jurídicas imperativas que, en lo tributario, son más gravosas que las aplicables al negocio formal o aparente, si éste respondiera a la efectiva voluntad de los interesados.

Cabe resaltar que, como esta Sala ha declarado con frecuencia, la apreciación de la simulación no es fácil, pues tiene que deducirse en cada caso, no del propósito psicológico que guía las acciones humanas y que resulta impenetrable en sí misma, sino en la existencia de datos o indicios objetivos que permitan la conclusión racional y fundada de la existencia de simulación, siendo así que, en este caso, el pacto de opción por tiempo muy prolongado y precio quasi simbólico y abonado anticipadamente hace pensar en una verdadera traslación dominical oculta tras la apariencia de la constitución de un mero derecho real sobre cosa ajena, el de superficie, que por sus características, duración e intensidad en el uso posesorio permiten establecer que, a los solos fines fiscales que aquí interesan, dada la habilitación conferida a la Administración en el artículo 25 de la LGT de 1963 , aplicable aquí *ratione temporis*, no es posible admitir la periodificación propuesta en su autoliquidación por la recurrente, ya que ésta parte de una realidad que no resulta admisible, cual es que la actora mantiene en su poder, atendida la formalidad de los contratos celebrados, el dominio de los inmuebles cuyo uso y posesión ha cedido a un tercero.



Por lo demás, el escrito de demanda no razona con la intensidad proporcional a las características del caso que no se estuviera realmente ante una compraventa del terreno e instalaciones, sino ante lo formalmente pactado, que era ese derecho de superficie unido a la sumamente ventajosa opción de compra en favor de REPSOL, ya abonada y, por ende, presumiblemente ejercitada, pues se limita a la cita de jurisprudencia sobre la simulación que, para dar sentido a la demanda en este punto, debió acompañarse de la mención de las circunstancias o similitudes entre los casos analizados en las resoluciones y en el que se examina ahora, a fin de determinar la aplicabilidad de esa doctrina al presente supuesto, unido a la denuncia sobre la falta de prueba de que estemos ante una compraventa, lo que resulta una afirmación sorprendente cuando lo que hace la Inspección es inferir de un conjunto de circunstancias concurrentes la existencia de una discordancia entre la voluntad expresada o manifestada en los contratos que se han mencionado y la voluntad real, lo que sitúa la prueba en el terreno de las presunciones del hombre o fácticas a que se refiere el artículo 118 de la propia LGT de 1963, frente a lo cual lo que podría haber hecho la recurrente, como actividad procesal de refutación, es razonar de un modo convincente acerca de por qué los negocios jurídicos celebrados responden, por sus características y finalidad, a la propia intención de los contratantes, sin que hubiera en ello intención de soslayar el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Por lo demás, la economía de opción no es una panacea cuya invocación permita soslayar todas las consecuencias jurídicas derivadas de los actos propios, pues baste con señalar que el régimen legal de la simulación, a efectos fiscales, no desdice esa opción, que se mantiene en poder del contribuyente, sino que lo que permite es, bajo el control y fiscalización de los Tribunales, ajustar el tratamiento fiscal de los negocios jurídicos a la verdadera intención de los contratantes, pasando por la apariencia formal dada a tales contratos, que es cosa distinta.

Finalmente, la contabilización de las operaciones tampoco es un argumento de especial solidez, puesto que no deja de ser un acto voluntario de respaldo a lo previamente deseado, cuando precisamente no se trata en este caso de valorar el acierto de la contabilidad o la licitud de los pactos que en ella, en cuenta a sus efectos jurídicos, se recogen, sino de orientar el tratamiento fiscal de la inversión efectuada a su verdadero espíritu y finalidad.

NOVENO.- Por lo que respecta a la deducción en la cuota por inversiones en elementos nuevos del inmovilizado material, se trata de un motivo que, en cierta medida, está directamente vinculado al éxito del anterior, de suerte que la desestimación del recurso en cuanto al anterior priva de virtualidad al que ahora se examina.



En cualquier caso, la norma aplicable a la deducción, en lo que respecta al ejercicio 1996, es la disposición adicional duodécima de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades , que bajo el título de "deducción por inversiones en elementos nuevos del inmovilizado material" dispone lo que a continuación se transcribe, en la parte que ahora interesa destacar: "1. Con efectos para los períodos impositivos que se inicien dentro de 1996, los sujetos pasivos podrán deducir de la cuota íntegra el 5 por 100 del importe de las inversiones en elementos nuevos del inmovilizado material, excluidos los terrenos, afectos al desarrollo de la explotación económica de la entidad, que sean puestos a disposición del sujeto pasivo dentro de dichos períodos impositivos.

2. La base de la deducción será el precio de adquisición o coste de producción.

3. Será requisito para el disfrute de la deducción por inversiones que los elementos permanezcan en funcionamiento en la empresa del mismo sujeto pasivo durante cinco años, excepto que su vida útil conforme al método de amortización, de los admitidos en el art. 11.1 de esta Ley , que se aplique, fuera inferior".

Tal enunciación basta para rechazar de plano la deducción que pretende la sociedad recurrente, pues ni las inversiones a que se refiere dan lugar a calificación alguna como inmovilizado material de los bienes sobre los que recaen, ni se cumple remotamente el requisito de la permanencia en el patrimonio de la entidad, durante cinco años, de los elementos del inmovilizado a que afectan tales inversiones, precisamente porque el 12 de febrero de 1996 fueron cedidos a un tercero, siendo indiferente, a los solos fines de la deducción, que el negocio traslativo de las instalaciones a REPSOL fuera un verdadero derecho de superficie o entrañase una transmisión del dominio propiamente dicha, puesto que en todo caso lo que exige el precepto es que los bienes permanezcan, al menos en posesión, en poder de la sociedad que pretende la deducción respecto a la inversión, pues de lo contrario no podría hablarse de inmovilizado material ni de afectación, siendo de destacar que el escrito de la demanda aborda este motivo con notoria vaguedad, pero en todo casi se prescinde de la justificación sobre el cumplimiento de los requisitos a que la ley subordina la deducibilidad de la inversión en la cuota.

DÉCIMO.- De conformidad con lo establecido en el artículo 139.1 de la Ley Jurisdiccional , no se aprecian méritos que determinen la imposición de una especial condena en costas, por no haber actuado ninguna de las partes con temeridad o mala fe en defensa de sus respectivas pretensiones procesales.

EN NOMBRE DE SU MAJESTAD EL REY

F A L L A M O S



Que estimando en parte el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Procuradora D.^a Virginia Rosa Lobo Ruiz, en nombre y representación de la entidad mercantil GM MANAGEMENT INVERLAND, S.L., contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 1 de julio de 2005, desestimatoria del recurso de alzada promovido contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla-La Mancha de 22 de octubre de 2002, desestimatoria a su vez de la reclamación interpuesta contra la liquidación practicada por la Inspección de los Tributos de la Agencia Tributaria, de 18 de enero de 2001, en relación con el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1995 a 1999, debemos declarar y declaramos la nulidad de las anteriores resoluciones, por ser disconformes con el ordenamiento jurídico, exclusivamente en lo que se refiere a la liquidación girada en relación con el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1995, desestimando en lo demás el recurso, sin que proceda hacer mención especial en relación con las costas procesales devengadas, al no haber méritos para su imposición.

Al notificarse la presente sentencia se hará la indicación de recursos que previene el artículo 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.

PUBLICACIÓN:

Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Magistrado Ponente en la misma, Ilmo. Sr. D. FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS estando celebrando Audiencia Pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional; certifico.