

IS / Base imponible / Provisión para riesgos y gastos / Abandono de explotaciones económicas de carácter temporal / Requisitos

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 13 de noviembre de 2008

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 331/2005

SUMARIO:

IS. Gastos deducibles. Provisiones. Provisión para riesgos y gastos. *Provisión por gastos de abandono de explotaciones económicas de carácter temporal.* La Sala comparte el criterio de la Inspección y del TEAC que deniega la solicitud de plan de abandono de una central térmica de ciclo combinado. Lo relevante no es tanto el carácter temporal o no de la explotación sino la certeza de la naturaleza, concreción y cuantificación del gasto de abandono. No se aprueba la solicitud por incumplimiento de los siguientes requisitos: que la explotación sea forzosamente temporal; que sea previsible la duración de la actividad; que el abandono se producirá indefectible y obligadamente; que los gastos propuestos responden a una estimación seria, objetiva y fiable.

PRECEPTOS:

Ley 43/1995 (Ley IS), art. 13

RD 537/1997 (Rgto. IS), art. 12

PONENTE:

Don Francisco José Navarro Sanchís.

SENTENCIA

Madrid, a trece de noviembre de dos mil ocho.

Vistos los autos del recurso contencioso-administrativo n.º 331/05, que ante esta Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (Sección Segunda) ha promovido el Procurador Don J... L... R... P..., en nombre y representación de la entidad mercantil IBERDROLA GENERACIÓN, S.A., frente a la Administración General del Estado (Tribunal Económico-Administrativo Central), representado y defendido por el Abogado del Estado. La cuantía del recurso es de 1.301.300 euros. Es ponente el Ilmo. Sr. Don Francisco José Navarro Sanchís, quien expresa el criterio de la Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Por la mercantil recurrente expresada se interpuso recurso contencioso-administrativo, mediante escrito presentado el 17 de junio de 2005, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 8 de abril de 2005, desestimatoria de la reclamación deducida en única instancia contra el acuerdo del Jefe de la Oficina Nacional de Inspección de la A.E.A.T., de 1 de abril de 2003, desestimatorio del plan presentado por aquélla, relativo a la dotación para la cobertura de gastos de abandono de explotaciones económicas de carácter temporal. Se acordó la admisión a trámite del recurso contencioso-administrativo en virtud de providencia de 6 de julio 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 8 de noviembre de 2005 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 la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, así como de la resolución denegatoria allí impugnada.

Tercero.

El Abogado del Estado contestó a la demanda mediante escrito presentado el día 7 de abril de 2006, en el cual, tras alegar los hechos y los fundamentos jurídicos que estimó aplicables, terminó suplicando la desestimación del recurso contencioso-administrativo, por ser ajustadas a Derecho las resoluciones impugnadas.

Cuarto.

Denegado el recibimiento del recurso a prueba, se dio traslado a las partes por su orden para la celebración del trámite de conclusiones, que quedó evacuado mediante la presentación de sendos escritos, en los cuales se reiteraron las partes en sus respectivas pretensiones.

Quinto.

La Sala señaló, por medio de providencia, la audiencia del 6 de noviembre de 2008 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.

Sexto.

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.

Constituye el objeto de este recurso contencioso-administrativo la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 8 de abril de 2005, desestimatoria de la reclamación deducida en única instancia contra el acuerdo del Jefe de la Oficina Nacional de Inspección de la A.E.A.T., de 1 de abril de 2003, desestimatorio del plan presentado por aquélla, relativo a la dotación para la cobertura de gastos de abandono de explotaciones económicas de carácter temporal.

Segundo.

La Ley 43/1995, de 27 de diciembre de 1995, del Impuesto sobre Sociedades, establece en su artículo 13 que: «1. No serán deducibles las dotaciones a provisiones para la cobertura de riesgos previsibles, pérdidas eventuales, gastos o deudas probables. 2. No obstante lo establecido en el apartado anterior, serán deducibles:d) Las dotaciones para la cobertura...de los gastos de abandono de explotaciones económicas de carácter temporal, siempre que correspondan a un plan formulado por el sujeto pasivo y aceptado por la Administración tributaria». Añadiéndose en el último párrafo que «reglamentariamente se establecerá el procedimiento para la resolución de los planes que se formulen».

El citado precepto ha sido desarrollado por el Real Decreto 537/1997, de 14 de abril de 1997, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, cuyo artículo 12, bajo la

rúbrica de «planes de gastos de abandono de explotaciones económicas de carácter temporal, establece lo siguiente:

«1. Los sujetos pasivos podrán someter a la Administración tributaria un plan de dotaciones para la cobertura de los gastos de abandono de explotaciones económicas de carácter temporal.

2. La solicitud deberá contener los siguientes datos:

a) Justificación del carácter temporal de la explotación económica.

b) Importe estimado de los gastos de abandono y justificación del mismo.

c) Criterio de imputación temporal del importe estimado de los gastos de abandono y justificación del mismo.

d) Fecha de inicio de la explotación económica.

3. La solicitud se presentará dentro de los tres meses siguientes a la fecha de inicio de la explotación económica. El sujeto pasivo podrá desistir de la solicitud formulada.

4. La Administración tributaria podrá recabar del sujeto pasivo cuantos datos, informes, antecedentes y justificantes sean necesarios. El sujeto pasivo podrá, en cualquier momento del procedimiento anterior al trámite de audiencia, presentar las alegaciones y aportar los documentos y justificantes que estime pertinentes.

5. Instruido el procedimiento, e inmediatamente antes de redactar la propuesta de resolución, se pondrá de manifiesto al sujeto pasivo, quien dispondrá de un plazo de 15 días para formular las alegaciones y presentar los documentos y justificaciones que estime pertinentes.

6. La resolución que ponga fin al procedimiento podrá:

a) Aprobar el plan de dotaciones formulado por el sujeto pasivo.

b) Aprobar un plan alternativo de dotaciones formulado por el sujeto pasivo en el curso del procedimiento.

c) Desestimar el plan de dotaciones formulado por el sujeto pasivo. El procedimiento deberá finalizar antes de tres meses contados desde la fecha en que la solicitud haya tenido entrada en cualquiera de los registros del órgano administrativo competente o desde la fecha de subsanación de la misma a requerimiento de dicho órgano.

7. Transcurrido el plazo a que hace referencia el apartado anterior, sin haberse producido una resolución expresa, se entenderá aprobado el plan de dotaciones formulado por el sujeto pasivo.»

La resolución del TEAC que ahora se examina razona del modo siguiente:

«Tercero: A fin de determinar si se reúnen o no los requisitos exigidos por la normativa citada en el fundamento anterior hemos de centrarnos en lo que al carácter temporal y a la estimación y justificación de los gastos se refiere, pues constituyen los aspectos debatidos.

Tanto la Ley al referirse a "gastos de abandono de explotaciones económicas de carácter temporal", como el Reglamento al exigir la justificación de tal carácter, erigen a la temporalidad en requisito ineludible».

«Ciertamente que la normativa no define qué se entiende por carácter temporal, como señala la interesada, pero también es cierto que la interpretación que la misma patrocina -que identifica carácter temporal con duración finita pero indeterminada en su término y no necesariamente breve- conduciría a dejar sin contenido la exigencia de tal requisito, pues toda

actividad humana es por definición temporal aunque la fecha de terminación no se pueda prever; de tal modo que ello conllevaría que se podría solicitar un plan para cubrir los gastos de abandono de cualquier explotación económica, pues todas ellas cabrían en la definición de temporalidad que la interesada mantiene; ello supondría, a su vez, que se trataría de una característica que se daría siempre por principio en toda actividad económica; luego que la norma lo exigiera como requisito carecería de sentido».

«Así, el único modo de dar sentido a la finalidad de la norma es interpretar que una explotación económica tiene carácter temporal cuando tiene una duración o vigencia limitada en el tiempo pero cuyo término se conoce con carácter cierto o, que al menos, puede fijarse de modo muy aproximado, en función de una serie de factores o variables que tienen incidencia directa en su duración, de tal manera que no siendo exactamente la inicialmente prevista, la desviación se halle dentro de un margen razonable. Sería, por ejemplo el caso de explotaciones petrolíferas, de gas o de otros recursos naturales, en las que se puede conocer, mediante adecuados estudios y prospecciones técnicas, la magnitud de los recursos a explotar y, consiguientemente, de modo bastante fiable su duración. Sería también el caso de explotaciones vinculadas a la celebración de algún evento (v.g. olimpiadas, exposiciones universales, etc.), que deberán cesar una vez finalizado aquellos; o el caso de explotaciones para cuyo desarrollo existe un límite temporal legal o administrativamente fijado».

«Cuarto. Íntimamente vinculado con la determinación de la duración se halla la segunda cuestión inicialmente apuntada: el requisito de estimar y justificar el importe del gasto, pues que duda cabe que la vigencia limitada y la determinación de la fecha de terminación de la explotación son necesarias para poder realizar con un cierto grado de objetividad el cálculo de los gastos de abandono, pues de otro modo los mismos se estarían calculando de manera arbitraria o aleatoria y sería extremadamente difícil justificar razonablemente tales gastos. Esto es precisamente lo que le sucede a la interesada, que en su escrito de solicitud estima (expositivo quinto) los gastos de abandono "aproximadamente en 3,6 millones de euros en valores monetarios, que se estima corresponden con 7,58 millones de euros en valores monetarios en la fecha prevista de abandono. La concreción del importe de dichos gastos dependerá, al margen del amplio plazo que resta hasta la finalización del período de vida útil de la instalación, de la evolución de la regulación legal de carácter medioambiental, de seguridad y de las decisiones que en su caso adopte la Administración pública.". En el expositivo tercero estimaba la vida útil en 25 años».

«De dicha manifestación se desprende, por una parte, que la entidad vincula la temporalidad con la vida útil, pues en realidad está basando sus estimaciones de costes, y no sólo la distribución anual, en la duración de ésta. Ahora bien, hay que objetar a este criterio, como bien apunta la Inspección, que el concepto de vida útil está vinculado al de amortización de la central y no a su fecha de abandono o desmantelamiento; una vez alcanzados los 25 años de funcionamiento, podrá concluirse que dicha central se encontrará totalmente amortizada pero nada impide que pueda continuar en funcionamiento, lo que dependerá de factores muy variables que a la fecha actual no se pueden evaluar, como por ejemplo, el grado de conservación, el estado de la técnica, el nivel de demanda de energía eléctrica, el precio del combustible, etc. De hecho, resalta la Inspección, ..., S.A. disponía de centrales ... totalmente amortizadas y que, no obstante, seguían en funcionamiento».

«Por otra parte, en el escrito de solicitud no se contiene más mención a la estimación de gastos que la anteriormente trascrita, de modo que, como la Inspección igualmente concluye, no se han justificado los criterios seguidos para su cálculo; lo que confirma lo que líneas atrás se anticipaba respecto a la dificultad de justificar criterios razonables de estimación de costes cuando se mantiene una interpretación de "temporalidad" tan desmesurada como pretende la reclamante; sólo cuando la temporalidad se entiende en los términos más limitados que este Tribunal mantiene, tal como se explicita en el anterior fundamento de derecho, puede llevarse a cabo la justificación concreta de la estimación de gastos. Prueba de ello es precisamente que la propia entidad, ante la carencia del dato de duración prevista de la explotación, ha de acudir a algún referente temporal y lo hace al de vida útil, que, reiteramos, no puede servir de forma automática de referente de duración temporal a los efectos aquí debatidos».

«Por todo ello no puede sino concluirse que la entidad no cumple las exigencias delimitadas en la normativa para que se admita el plan de abandono propuesto y ha de confirmarse la denegación acordada por el Jefe de la Oficina Nacional de Inspección».

Tercero.

La Sala comparte el criterio establecido por el Jefe de la Oficina Nacional de Inspección y por el TEAC, en su función revisora, no sólo en cuanto al resultado decisorio, que deniega la solicitud relativa al plan de abandono, comprensivo de los gastos presumibles derivados de una futura e hipotética retirada de las instalaciones de la central térmica de ciclo combinado de El Serrallo, en Castellón de la Plana, sino en lo que respecta a los razonamientos jurídicos que fundamentan la resolución. En efecto, la temporalidad a la que se refiere el artículo 13.1.d) de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, así como los concordantes preceptos de su desarrollo reglamentario, debe ser rectamente interpretada en función de la naturaleza y finalidad del precepto que la contiene, el mencionado artículo 13, que bajo la rúbrica de «provisión para riesgos y gastos», comienza por determinar, a modo de regla general, que «1. No serán deducibles las dotaciones a provisiones para la cobertura de riesgos previsibles, pérdidas eventuales, gastos o deudas probables», norma que se complementa con lo establecido en el apartado 2 que «No obstante lo establecido en el apartado anterior, serán deducibles:...», determinados gastos que a renglón seguido se enumeran.

Ello significa que no resulta tan decisivo el carácter temporal -por oposición a indefinido- de la explotación económica de que se trate, como la certeza física o jurídica del hecho mismo del abandono, conceptuado como un acto debido, bien a causas materiales (como sucede con el agotamiento de los recursos naturales que se explotan); bien a la delimitación del propio objeto empresarial (caso, igualmente citado por la Administración, de actividades de duración determinada, como exposiciones o acontecimientos deportivos); bien, finalmente, a la delimitación temporal derivada de imposición legal directa o a través de actos administrativos de autorización o concesión. Y en todos esos casos, lo relevante no es sólo la temporalidad, sino la certeza, al menos en grado cualificado, sobre la naturaleza, concreción y cuantificación de los gastos de abandono necesarios, lo que resulta impensable cuando el pronóstico, no sólo sobre el *quantum* del coste del abandono, sino sobre su propio acaecimiento, se realiza a tan largo plazo.

No es posible, en modo alguno, establecer una provisión, cuyo tratamiento fiscal es equiparable al de gasto deducible y, por ende, debe someterse en su reconocimiento a rigurosos requisitos legales y reglamentarios, a veinticinco años vista, sin introducir en la solicitud inevitables elementos de incertidumbre que, sin duda alguna, alejan la petición de la concreción exigible para ser atendida. Así, es clara la distinción, que esta Sala ha reiterado, tanto para la interpretación del alcance fiscal de las dotaciones bajo el imperio de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades, como al amparo de su precedente Ley 61/1978, entre provisión y provisión del gasto, caracterizada ésta última, para disfrutar de la deducibilidad, por una mayor certeza y concreción.

No en vano, el artículo 12 del Real Decreto 537/1997, de 14 de abril, que aprobó el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, relativo a los comentados «Planes de gastos de abandono de explotaciones económicas de carácter temporal» señala que: «1. Los sujetos pasivos podrán someter a la Administración tributaria un plan de dotaciones para la cobertura de los gastos de abandono de explotaciones económicas de carácter temporal.

2. La solicitud deberá contener los siguientes datos:

- a) Justificación del carácter temporal de la explotación económica.
- b) Importe estimado de los gastos de abandono y justificación del mismo.
- c) Criterio de imputación temporal del importe estimado de los gastos de abandono y justificación del mismo.
- d) Fecha de inicio de la explotación económica».

De entre los requisitos mencionados, debe ahora destacarse el previsto en la letra b), alusivo al «importe estimado de los gastos de abandono y justificación del mismo» que deberá contener la solicitud, exigencia que en absoluto queda satisfecha con la mera consignación previsible o conjetural de ciertos gastos que, desde la perspectiva histórica actual, se piensa que puede ocasionar el desmantelamiento de unas instalaciones dentro de 25 años, tal como la empresa aquí recurrente ha realizado, sin que quepa acoger el razonamiento de que el reglamento no exige una mayor especificación, pues una cosa es que el propio reglamento prevea mecanismos de salvaguarda para ajustar el importe de la provisión al acaecimiento de circunstancias sobrevenidas y otra bien distinta que quien pretenda dotar una provisión y deducir su importe no tenga la carga de detallar con mayor rigor los gastos en los que va a incurrir.

Esto es así porque la posibilidad, a la que se alude en la demanda, que arbitra el artículo 13 del Reglamento, en relación con la «modificación del plan de gastos de abandono de explotaciones económicas de carácter temporal», a cuyo tenor «los planes de dotaciones para la cobertura de los gastos de abandono de explotaciones económicas podrán modificarse a solicitud del sujeto pasivo, observándose las normas previstas en el artículo anterior. Dicha solicitud habrá de presentarse dentro de los tres primeros meses del período impositivo en el cual deba surtir efecto la modificación» es un mecanismo únicamente previsto a favor del administrado, puesto que se condiciona a rogación de éste, pero no sirve para corregir los eventuales excesos de dotación, por una precipitada estimación, reduciendo en el futuro el importe de la provisión, eventualidad para la que sería preciso, en su caso, acudir al procedimiento de revisión de oficio.

En suma, no es admisible la equiparación entre vida útil y gastos de abandono. La primera, aun referida a la explotación en sí misma considerada y no a los diferentes activos que se adscriben a la actividad, encuentra su compensación, como acertadamente señala la Administración, haciendo uso de las provisiones para amortización, cualitativamente diferentes de las que ahora nos ocupan, pues nada impide considerar y, de hecho, no es difícilmente concebible, que la actividad de la explotación económica de que se trate pueda prolongarse más allá de la vida útil previsible para las instalaciones o equipos necesarios para su funcionamiento, lo que determinará un efecto directo y necesario en lo que respecta a los gastos de amortización, pero haría inviable la relativa a la cobertura de los gastos de abandono no producido.

En definitiva, falta en la solicitud de IBERDROLA GENERACIÓN la acreditación razonable e inequívoca respecto a los siguientes requisitos a cuyo cumplimiento condiciona la ley la aprobación del plan: a) que la central de ciclo combinado para la que se solicita el reconocimiento de los gastos de abandono es una explotación forzosamente temporal; b) que, caso de admitirse que lo sea, la duración previsible de la actividad sea de 25 años y no de un plazo superior; c) que el abandono que se presupone como presupuesto sobre el que determinar los gastos respectivos se producirá indefectible y obligadamente, no por mera conveniencia empresarial, que sería incompatible con la propia conceptualización como temporal de la explotación; d) que admitiendo a efectos puramente dialécticos que dicho abandono de la explotación fuera debido o forzoso, que los gastos propuestos en la solicitud responden a una estimación seria, objetiva y fiable y no a un voluntarista designio de disminuir la base imponible en la mayor medida posible; e) que en el muy prolongado periodo de tiempo que media entre la solicitud a la Administración y el momento en que se concretaría la previsible necesidad de abandono no acaecerían hechos y circunstancias nuevos, actualmente desconocidos, que podrían influir decisivamente en la prolongación de la actividad empresarial, en la facilidad para sustitución de equipos o en la estimación previsible de los gastos precisos.

Todos los puntos reseñados son factores de incertidumbre que ponen de manifiesto que, cuando se proyecta en un lapso temporal tan duradero una prospección acerca de determinado acontecimiento -el abandono de la central térmica- y de determinados efectos relevantes anudados al abandono -los gastos-, el grado de concreción de unos y otros ha de ser por fuerza de escasa entidad y, por ende, inhábil para obtener el resultado fiscal pretendido, pues conforme a las reglas de la lógica y del racional criterio humano, la perspectiva de 25 años -aun aceptando que el plazo fuera ese y no otro- impide considerar que el pronóstico efectuado

sobre el abandono y sobre los gastos que ocasione necesariamente ha de ser estimativo e hipotético y, como tal, inadecuado para sustentar la deducción que, por vía de la aprobación del plan por la Administración, se pretende.

Cuarto.

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

FALLAMOS

Que debemos desestimar y desestimamos el recurso contencioso-administrativo formulado por el Procurador Don J... L... R... P..., en nombre y representación de la entidad mercantil IBERDROLA GENERACIÓN, S.A., contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 8 de abril de 2005, desestimatoria de la reclamación deducida en única instancia contra el acuerdo del Jefe de la Oficina Nacional de Inspección de la A.E.A.T., de 1 de abril de 2003, desestimatorio del plan presentado por aquélla, relativo a la dotación para la cobertura de gastos de abandono de explotaciones económicas de carácter temporal, 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 JOSÉ NAVARRO SANCHÍS estando celebrando Audiencia Pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional; certifico.