

RESOLUCIÓN 336E-2023

En la ciudad de Pamplona a 19 de junio de 2023, reunido el Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra, ha dictado la siguiente Resolución:

Visto escrito presentado por la entidad AAA, con NIF XXX, frente a Resolución de recurso de reposición dictada el día 16 de julio de 2022 por la jefa de la Sección gestora del Impuesto sobre Sociedades, desestimatoria del interpuesto frente a liquidación provisional dictada el día 2 de junio del mismo año, en relación con la tributación por el Impuesto sobre sociedades correspondiente al año 2017.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El día 27 de marzo de 2020 la ahora reclamante presentó autoliquidación por el Impuesto y ejercicio de referencia, consignando como deducción por inversión en activos fijos materiales la cantidad de 1.144,66 €.

SEGUNDO.- El día 15 de mayo de 2022 los órganos gestores del Impuesto dictaron propuesta de liquidación provisional en la que proponen la inadmisión de la citada deducción al no superar la inversión realizada el porcentaje previsto legalmente sobre los valores contables preexistentes del inmovilizado material.

TERCERO.- Presentadas alegaciones frente a la citada propuesta, fueron desestimadas, dictándose liquidación provisional el día 2 de junio de 2022.

CUARTO.- Interpuesto recurso de reposición frente a la liquidación provisional mencionada, ha sido desestimado mediante Resolución dictada el día 16 de julio de 2022.

QUINTO.- Y frente a dicha Resolución viene ahora la interesada a interponer reclamación económico-administrativa mediante escrito presentado en el Registro de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra el día 22 de agosto de 2022, insistiendo en su pretensión de anulación de la liquidación provisional practicada, con fundamento en que la inversión en terrenos debería ser excluida, a su juicio, del cómputo del valor contable preexistente de los elementos del inmovilizado material a la hora de analizar el cumplimiento de los requisitos de necesaria concurrencia para disfrutar de la deducción.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite de la presente reclamación económico-administrativa, según lo dispuesto en los artículos 153 y siguientes de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, y en las disposiciones concordantes del Reglamento de desarrollo de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión de actos en vía administrativa, aprobado por Decreto Foral 85/2018, de 17 de octubre.

SEGUNDO.- El artículo 58 de la Ley Foral 26/2016, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades establece:

“1. Las inversiones que se realicen en elementos nuevos del inmovilizado material afectos a la actividad económica de la entidad, sin que se consideren como tales los terrenos, darán derecho a practicar una deducción de la cuota líquida del 10 por 100 del importe de dichas inversiones.

Cuando se trate de inversiones en vehículos automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores, motocicletas o en los vehículos recogidos en el artículo 23.4, sólo se admitirán aquellos a que se refiere el artículo 23.3.e).

Se admitirán las inversiones realizadas en virtud de contratos de arrendamiento financiero, aun cuando por aplicación de las normas contables dichas inversiones no sean contabilizadas como inmovilizado.

Podrán aplicar esta deducción las empresas concesionarias de infraestructuras públicas por las inversiones en elementos nuevos del inmovilizado material, excluidos los terrenos, que, de conformidad con lo previsto en la Orden EHA/3362/2010, deban ser reclasificados o clasificados en inmovilizado intangible o en activo financiero

2. La inversión se entenderá efectuada en la fecha en que se produzca la entrada en funcionamiento del bien, momento en el que ha de tenerse por generado el derecho a practicar la deducción.

No obstante, cuando el plazo transcurrido entre el encargo en firme del bien y la recepción efectiva sea superior a dos años, la deducción se generará por la parte del precio satisfecha en cada periodo impositivo anterior a la entrada en funcionamiento del bien. El importe pendiente de la inversión generará el derecho a la deducción en el periodo impositivo en que se produzca la entrada en funcionamiento del bien.

3. *El importe de la inversión se determinará de conformidad con el artículo 45.4.”*

El artículo 59 del mismo texto legal fija los requisitos que deben cumplirse para poder practicar dicha deducción:

“Los elementos en los que se materialice la inversión deberán cumplir los requisitos establecidos en el artículo 46.2 y 3 y, además, el importe de la inversión:

a) *No ha de ser inferior a 6.000 euros y*

b) *Ha de superar en cada ejercicio el 10 por 100 del importe de la suma de los valores contables pre-existentes del inmovilizado material deduciendo las amortizaciones. En el supuesto de que el importe de las inversiones efectuadas en el ejercicio exceda de 300.000 euros, el porcentaje anterior se reducirá al 5 por 100.”*

En el supuesto previsto en el segundo párrafo del artículo 58.2, el incumplimiento del requisito establecido en esta letra b) en cualquiera de los periodos impositivos en que se hubieran realizado pagos, determinará que el derecho a la deducción se genere, siempre que se cumplan los requisitos, en el periodo impositivo en que se produzca la entrada en funcionamiento del bien, debiendo computarse en este periodo todos los pagos que no hubieran dado derecho a deducir.

Tratándose de empresas concesionarias de infraestructuras públicas, para el cómputo de las magnitudes de la letra b), se incluirá también el valor contable preexistente de los elementos del inmovilizado material que, por aplicación de la Orden EHA/3362/2010, hayan sido reclasificados o clasificados en inmovilizado intangible o en activo financiero.

A los efectos de determinar el valor contable, se atenderá al balance referido al último día del periodo impositivo inmediato anterior al del ejercicio en que se realice la inversión, sin computar el correspondiente al elemento objeto de la inversión que se encuentre en curso a la mencionada fecha.”

Y el artículo 60 determina los efectos del incumplimiento de los transcritos requisitos:

“El incumplimiento de las condiciones establecidas en los artículos anteriores, incluido el no ejercicio de la opción de compra en los contratos de arrendamiento financiero, determinará la pérdida de la deducción practicada, debiendo aplicarse lo establecido en el artículo 76.3.”

TERCERO.- La controversia se suscita en relación con el cumplimiento del requisito establecido en la letra b) del expresado artículo 59.

La Administración tributaria defiende que el valor de los terrenos afectos a la actividad de la reclamante debe computarse en el valor contable del inmovilizado material preexistente, con independencia de que su valor sea o no amortizable y de que la inversión en terrenos no puede formar parte de dicho inmovilizado a efectos de practicar la deducción dada su expresa exclusión.

En cambio, la recurrente afirma que la norma puede ser interpretada de forma que, si se excluyen los terrenos como elementos nuevos del inmovilizado material a efectos de la deducción, tampoco deberían tenerse en cuenta a la hora de calcular la citada suma de valores contables preexistentes para disfrutar de la misma.

Pues bien, debemos rechazar la interpretación que realiza la reclamante. La configuración legal del requisito previsto en la letra b) del artículo 59 habla de “valores contables preexistentes del inmovilizado material”, sin excluir ninguno de los activos que formen parte del mismo. Y, como es bien sabido, los terrenos forman parte de dicho inmovilizado según establece el Plan General de Contabilidad (RD 1514/2007), incluyéndolos en su grupo 2. Por tanto, el cálculo de los valores contables a que hace referencia dicho requisito debe incluir el de los terrenos, y ello con independencia de que su eventual adquisición no permita ser deducida. Hay que tener en cuenta que el establecimiento de una deducción tributaria supone el reconocimiento de un beneficio fiscal cuya interpretación debe ceñirse a sus estrictos términos, sin que quepan interpretaciones que lleven más allá de lo que el legislador pretendió con su establecimiento. Si la norma hubiese querido que una exclusión como la pretendida se aplicase lo habría previsto expresamente (como lo ha hecho con las amortizaciones). Pero tal exclusión no se introdujo.

Y para terminar, en relación con el programa de ayuda a la confección de declaraciones, su definición no puede incidir en la regulación sustantiva del Impuesto, que es la que debe ser aplicada, con independencia de la opinión que pueda merecer su implementación.

En consecuencia, este Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra resuelve desestimar la reclamación económico-administrativa a que se refiere el presente expediente, confirmando la resolución impugnada, todo ello de acuerdo con lo señalado en la fundamentación anterior.

Contra la presente Resolución podrá interponer recurso contencioso- administrativo ante los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo de Pamplona en el plazo de dos meses contados desde el día siguiente a la fecha de su notificación.