



Roj: **STSJ PV 392/2020 - ECLI:ES:TSJPV:2020:392**

Id Cendoj: **48020330012020100025**

Órgano: **Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Bilbao**

Sección: **1**

Fecha: **19/10/2020**

Nº de Recurso: **882/2019**

Nº de Resolución: **306/2020**

Procedimiento: **Recurso contencioso-administrativo**

Ponente: **TRINIDAD CUESTA CAMPUZANO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DEL PAÍS VASCO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

RECURSO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO N.º 882/2019 PROCEDIMIENTO ORDINARIO

SENTENCIA NÚMERO 306/2020

ILMOS. SRES. PRESIDENTE:

D. LUIS JAVIER MURGOITIO ESTEFANÍA

MAGISTRADOS:

D. JUAN ALBERTO FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ

DÑA. TRINIDAD CUESTA CAMPUZANO

En Bilbao, a diecinueve de octubre de dos mil veinte.

La Sección 1ª de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, compuesta por el Presidente y Magistrados/as antes expresados, ha pronunciado la siguiente SENTENCIA en el recurso registrado con el número 882/2019 y seguido por el procedimiento ordinario, en el que se impugna la resolución 34.859 del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Guipúzcoa, de treinta de septiembre de 2019, por la que se desestimó la reclamación 2018/0349, planteada contra el acuerdo por el que se notificó la liquidación provisional del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2015.

Son partes en dicho recurso:

- **DEMANDANTE:** BURNIKER MACHINING S.L., representada por la Procuradora Doña CRISTINA GÓMEZ MARTÍN y dirigida por la Letrada Doña LEIRE BERMEJO ALONSO.

- **DEMANDADA:** La DIPUTACIÓN FORAL DE GIPUZKOA, representada por la Procuradora Doña BEGOÑA URIZAR ARANCIBIA y dirigida por el Letrado Don JOSÉ LUIS HERNÁNDEZ GOICOECHEA.

Ha sido Magistrada Ponente la Ilma. Sra. D.ª TRINIDAD CUESTA CAMPUZANO.

I.- ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El veinticinco de noviembre de 2019, la procuradora de los tribunales doña Cristina Gómez Martín, actuando en nombre y representación de Burniker Machining, S.L., (en adelante, Burniker) presentó escrito de interposición de recurso contencioso-administrativo contra la resolución número 34.859, de treinta de septiembre de 2019, del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Guipúzcoa por la que se desestimó la reclamación presentada contra el acuerdo del jefe del servicio de gestión de impuestos directos, de veinticuatro de abril de 2018, desestimatoria de la solicitud de rectificación de autoliquidación presentada en relación con el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2015.



Al día siguiente, la señora letrada de la administración de justicia dictó decreto de admisión del recurso. Simultáneamente, se requirió a la administración para que remitiera el correspondiente expediente administrativo.

SEGUNDO.- Una vez se recibió el expediente administrativo, la señora letrada de la administración de justicia dictó, el veintitrés de enero del corriente, diligencia mediante la cual se daba traslado para la presentación de la demanda. La procuradora de los tribunales doña Cristina Gómez Martín, actuando en nombre y representación de Burniker, dio cumplimiento a este trámite por medio de escrito presentado el día veintiuno del mes siguiente. Este terminaba suplicando que se dictara, en su día, sentencia por la que, estimando íntegramente las pretensiones formuladas en el escrito de demanda, se declarara la nulidad de la resolución del TEAF que confirmó el acuerdo de liquidación provisional por el concepto del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2015 con número de referencia 16001027 y se ordenara al jefe del servicio de gestión de impuestos directos que admitiera la rectificación de la declaración del Impuesto sobre Sociedades (modelo 200) de Burniker correspondiente al ejercicio 2015, y que permitiera acreditar la deducción por AFN (por importe de 114.525,33 euros) y la deducción por CE (por importe de 29.400 euros), con derecho a su aplicación para ejercicios futuros.

TERCERO.- La señora letrada de la administración de justicia dictó, seis días más tarde, diligencia mediante la cual se tenía por deducida la demanda. Simultáneamente, se daba traslado para presentar escrito de contestación.

El once de mayo del corriente, la procuradora de los tribunales doña Begoña Urizar Arancibia, actuando en nombre y representación de la Diputación Foral de Guipúzcoa, presentó escrito de contestación a la demanda. Este terminaba suplicando que se dictara sentencia por la cual, desestimando la demanda formulada de adverso, se confirmara la resolución número 34.859 del TEAF de Guipúzcoa, desestimatoria de la reclamación de la demandante 2018/0349 contra la desestimación de la rectificación de la autoliquidación presentada en relación con el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2015, y todo ello con expresa imposición de costas a la parte recurrente.

CUARTO.- El veintitrés de junio del corriente, la señora letrada de la administración de justicia dictó decreto a través del cual se fijaba la cuantía del pleito en 143.925,33 euros.

QUINTO.- Siete días más tarde, se dictó auto por el cual se acordó que no había lugar a recibir el pleito a prueba. Al mismo tiempo, se abría el trámite de conclusiones.

La procuradora de los tribunales doña Cristina Gómez Martín, actuando en nombre y representación de Burniker, presentó, el dieciséis de julio del presente, escrito de conclusiones sucintas. La procuradora de los tribunales doña Begoña Urizar Arancibia, actuando en nombre y representación de la Diputación Foral de Guipúzcoa, hizo lo propio el día veintiocho de ese mismo mes.

SEXTO.- Para la votación y fallo del asunto se señaló el quince de octubre del año en curso; día en que se practicó la diligencia. Seguidamente, quedaron los autos vistos para dictar sentencia.

II.- FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- POSICIÓN DE LA PARTE DEMANDANTE.

La mercantil actora se alza contra la resolución 34.859 del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Guipúzcoa, de treinta de septiembre de 2019, por la que se desestimó la reclamación 2018/0349, planteada contra el acuerdo por el que se notificó la liquidación provisional del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, IS) del ejercicio 2015.

La demanda explica que Burniker habría realizado, durante ese ejercicio, inversiones en activos no corrientes nuevos. Estas darían derecho a aplicar la deducción del artículo 61 de la Noma Foral 2/2014, de diecisiete de enero, del Impuesto sobre sociedades (en adelante, NFIS). Además, habría formalizado diversos contratos laborales de carácter indefinido que le permitirían acogerse a la deducción por creación de empleo del artículo 66 NFIS. Ambas deducciones ascenderían a un total de 143.925,33 euros y así se habría hecho constar en los registros contables y en las cuentas anuales de 2015 de la mercantil. Igualmente, se recogieron dos compromisos: en relación a los incentivos por inversiones en activos fijos nuevos, el de que los elementos patrimoniales afectos a la deducción permanecerían en funcionamiento en la empresa durante tres años o durante su vida útil, si fuera inferior; y en relación a los incentivos por incremento de plantilla, el de mantener el incremento durante los dos años siguientes a la fecha de cierre del ejercicio en que se generaba el derecho a la deducción. De este modo, se habría mostrado la voluntad inequívoca de Burniker de aplicar las deducciones en cuestión.



Pese a todo ello, se habría producido un error al cumplimentar y grabar la declaración del IS del ejercicio 2015 (modelo 200). Ese error habría consistido en que no se incluyeron adecuadamente las deducciones mencionadas. Posteriormente, se habría interesado la rectificación de la declaración para corregir ese error. Esta rectificación no habría alterado el resultado de la autoliquidación, sino que únicamente se modificaba el saldo de deducciones acreditadas y pendientes para ejercicios futuros. Sin embargo, esa solicitud habría sido rechazada porque se consideró que la mercantil actora debería haber optado por acreditar las deducciones al presentar la liquidación. Al no haberlo hecho así, habría perdido su derecho para siempre.

Sin embargo, según el criterio de la actora, la idea de que habría ejercitado una opción que no podría ser modificada carecería de toda lógica. Entiende que todas las actuaciones realizadas por Burniker apuntarían a su voluntad de disfrutar de las deducciones y a que la omisión solo podría responder a un error. De tal modo que, al no permitirle la rectificación, se estaría vulnerando el principio de proporcionalidad y se estaría vaciando de contenido el procedimiento de rectificación de autoliquidación.

La demandante afirma que la acreditación de las deducciones no sería una opción, sino un derecho del contribuyente que nacería con la realización de las inversiones o actividades contempladas por la normativa. Defiende que, para que pueda hablarse de opción, deben existir, al menos, dos alternativas que no pueden aplicarse simultáneamente. De tal modo que, cuando el artículo 128 NFIS habla de opciones, ha de interpretarse que se está refiriendo a la alternativa que el contribuyente puede elegir en su autoliquidación respecto a las deducciones. De ahí se derivaría que una cosa sería la carga de acreditar el derecho a disfrutar de la deducción con origen en el ejercicio anterior y otra, que se sujete el derecho a las deducciones, exclusivamente, a su consignación en la declaración del IS de un período concreto.

En defensa de su tesis, Burniker hace referencia a la nueva NF 3/2019, de once de febrero de cuyo preámbulo se desprendería la idea de que el legislador sujeta el ejercicio de una opción tributaria a la aplicación de un incentivo, pero no supeditaría el ejercicio de esa opción a su reconocimiento o acreditación. Razona que la reorganización del régimen tributario de opciones incorporada en esa norma no habría hecho sino aclarar del contenido del artículo 128 NFIS. De este modo se habría reforzado la posición de la recurrente.

Para concluir, Burniker afirma que el artículo 128 NFIS habría incurrido en extralimitación normativa. Explica que el contenido del artículo 115.3 NFGT sería similar al del 119.3 LGT. No obstante, en territorio común no habría ningún precepto equivalente al artículo 128 NFIS. Ello supone que si este episodio se hubiera producido en territorio común, no habría habido ningún problema para aceptar la rectificación. Sin embargo, la normativa foral no permitiría acreditar la deducción a través de la rectificación de la declaración. Esta situación perjudicaría a los contribuyentes forales respecto a los de territorio común. De este modo, según su criterio, se habría vulnerado el principio de igualdad y el artículo 128 NFIS sería inconstitucional.

SEGUNDO.- POSICIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN DEMANDADA.

La Diputación Foral de Guipúzcoa reclama la confirmación de la resolución impugnada. Para ello, explica que, conforme al artículo 115.3 NFGT, las opciones han de ejercitarse al presentar la declaración y no pueden rectificarse después, salvo que la rectificación se presente en el período de declaración. En concreto, para el IS, el artículo 128 NFIS incluye, entre las opciones que han de ejercitarse con la presentación de la autoliquidación, las deducciones reguladas en el capítulo III del título V. En este capítulo se incluyen aquellas a las que se refiere el presente procedimiento.

En el caso que nos ocupa, el plazo de presentación de la autoliquidación habría concluido el veintiséis de julio de 2016. Sin embargo, no habría sido hasta el nueve de abril de 2018 que Burniker habría presentado su solicitud de rectificación de la declaración del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2015. Por consiguiente, se habría incumplido lo dispuesto en los artículos 115 NIGT y 128 NFIS.

La demandada sostiene que, de los preceptos mencionados, se desprendería la idea de que estos casos han de ser considerados como opciones.

Por otro lado, la administración niega que haya existido extralimitación normativa. Defiende que se habría respetado el ámbito de la potestad normativa de Guipúzcoa, en los términos previstos en el artículo 1. Uno de la Ley 12/2002, de veintitrés de mayo, por la que se aprobó el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

TERCERO.- EXISTENCIA DE OPCIÓN POR LA APLICACIÓN DE LAS DEDUCCIONES.

La cuestión que se plantea a través del presente procedimiento es la de la aplicabilidad del artículo 128 NFIS a aquellos casos en que el obligado tributario no ha indicado, en su autoliquidación, la aplicabilidad de una deducción para la cual cumple todos los requisitos cuando, con posterioridad y después de transcurrido el plazo de presentación voluntaria, pretende la rectificación de la liquidación para que se tenga en cuenta esa



deducción. Mientras que la administración sostiene que el interesado optó por dejar fuera esa deducción y ya no puede cambiar esa elección, la recurrente niega que se haya ejercido opción alguna.

Tal y como indican ambas partes, la posición de esta sala en relación a la cuestión suscitada quedó plasmada en las sentencias 272/2018, de diez de octubre (rec. 1.025/2018) y 279/2019, de dieciséis de octubre (rec. 1.026/2018). Además, recientemente esta misma posición ha sido reiterada en sentencia 275/2020, de dos de octubre (rec. 907/2019). En ellas se estimaron los recursos planteados, similares al que ahora nos ocupa, con los razonamientos siguientes:

«El artículo 115.3, párrafo 2º de la NFGT de Gipuzkoa remite, en lo que hace al caso, al artículo 128 de la Norma Foral 2/2014 de 17 de enero del Impuesto sobre sociedades para la determinación del momento o período, distinto del de presentación voluntaria de la declaración en el que, en su caso, se puede modificar la opción tributaria ejercida en la autoliquidación del tributo.

Pero esa remisión a la norma del IS no podía comportar, y no ha comportado, la alteración del concepto técnico o usual de "opción tributaria" teniendo por tal el ejercicio de un derecho o facultad del contribuyente, sin alternativa o solución incompatible.

Además, la opción ha de consistir en una declaración formal, expresa, del contribuyente en favor de una u otra de las aplicaciones (con efectos de presente o futuro) presentadas como alternativas; por lo tanto, no puede entenderse ejercida tácita o implícitamente, esto es, en caso de silencio u omisión en la oportuna autoliquidación.

La recurrente no consignó en la autoliquidación del IS-2015 la deducción en concepto de I+D del artículo 62 de la NFIS; esto no puede interpretarse como la renuncia "tácita" a ese derecho o lo que es lo mismo, como el ejercicio de la opción por su no disfrute en los ejercicios posteriores, dado el resultado negativo de aquella declaración, sin contravenir el carácter formal de toda declaración tributaria haciendo una interpretación de la misma contraria a la seguridad jurídica.

Precisamente, por razones de seguridad jurídica lo que no consiente la normativa tributaria, con carácter general, es que la opción ejercida en el período de presentación voluntaria de la declaración pueda modificarse en un momento posterior; a salvo lo que disponga la normativa de cada tributo.

Por lo tanto, no se quebranta esa disposición cuando en la declaración del impuesto no se ha ejercido ninguna opción sino que se ha omitido la consignación de la exención a la que de forma única o alternativa tenía derecho el contribuyente.

Así es que, el artículo 128 de la NFIS de Gipuzkoa (tampoco la Norma general tributaria de ese territorio) no establece un plazo para el ejercicio de la opción tributaria, sino el régimen de modificación o rectificación de la opción ejercida, a salvo en el supuesto, según el apartado 5 de dicho precepto, de que no se hubiera presentado la autoliquidación dentro del plazo voluntario en que se pierde el derecho a ejercitar las opciones previstas en el segundo párrafo del apartado 2; *a sensu contrario*, cabe ejercer la opción (no una nueva o distinta de la ya ejercida) en los supuestos previstos en ese apartado, fuera del período de declaración voluntaria.

Diferenciado, pues, el supuesto de opción no ejercida de los supuestos de modificación o rectificación de la opción ejercida, nada se opone a que el contribuyente dentro del plazo de rectificación de su autoliquidación solicite, con amparo en el artículo 116.4 de la NFGT de Gipuzkoa, que se complete su declaración con la consignación o aplicación de la deducción omitida lo que, en el presente caso, constituye la opción por un determinado beneficio en lugar de los otros presentados como alternativos, según ha señalado el recurrente en atención a lo dispuesto por los apartados 5 y 6 de la NFIS».

Pues bien, este razonamiento es plenamente aplicable al caso que ahora nos ocupa. En efecto, no se ha discutido que Burniker cumpla todos los requisitos para disfrutar de las dos deducciones pretendidas. Sin embargo, en el modelo de autoliquidación no se hizo referencia a ellas, si bien tampoco se renunció a su disfrute. Y, tal y como hemos visto, ese silencio no puede equipararse a haber optado por rechazar la aplicación de las deducciones. Por consiguiente, nada impide que la obligada tributaria interese la rectificación de la liquidación para el disfrute de las deducciones a que tiene derecho conforme a la normativa aplicable al caso.

En consecuencia, hemos de estimar el recurso contencioso-administrativo planteado por Burniker.

CUARTO.- EXTRALIMITACIÓN DEL ARTÍCULO 128 NFIS.

La recurrente también alega que el artículo 128 NFIS sería inconstitucional, habida cuenta de que se habría extralimitado del ámbito normativo que correspondería al territorio histórico, en la medida en que regularía esta materia en forma diferente a como se ha afrontado en territorio común, originando así una diferencia de trato para los contribuyentes de uno y otro ámbito territorial.



Hemos de tener en cuenta que, tal y como resulta de la disposición adicional 5ª de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, la declaración de inconstitucionalidad de una norma foral corresponde en exclusiva a este órgano. De tal modo que esta sala únicamente podría, en su caso, plantear la oportuna cuestión de inconstitucionalidad. Ahora bien, tal y como resulta de los artículos 35.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional y 5.2 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, únicamente procede el planteamiento de una cuestión de inconstitucionalidad en relación de normas de cuya validez dependa el fallo. Sin embargo, en el caso que nos ocupa, no se produce esta circunstancia, habida cuenta de que se ha resuelto la controversia suscitada sin necesidad de cuestionarse la validez del artículo 128 NFIS. Por tanto, no procede el planteamiento de cuestión alguna.

QUINTO.- COSTAS.

De acuerdo con lo previsto en el artículo 139.1 de la Ley 29/1998, de trece de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso - Administrativa y dado que el asunto presenta dudas en cuanto a su resolución, no procede hacer expresa imposición de las costas causadas a ninguna de las partes.

FALLO

Estimando el recurso contencioso-administrativo 882/2019, planteado por la procuradora de los tribunales doña Cristina Gómez Martín, en nombre y representación de Burniker Machining, S.L., frente a la resolución 34.859, de treinta de septiembre de 2019, del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Guipúzcoa:

1º.- Declaramos no conforme a derecho y anulamos la resolución impugnada.

2º.- Condenamos a la administración a practicar la rectificación interesada por Burniker Machining, S.L. respecto de las deducciones por AFN y por CE.

3º.- No hacemos expresa imposición de las costas causadas a ninguna de las partes.

Notifíquese esta resolución a las partes, advirtiéndoles que contra la misma cabe interponer **RECURSO DE CASACIÓN** ante la Sala de lo Contencioso - administrativo del Tribunal Supremo y/o ante la Sala de lo Contencioso - administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, el cual, en su caso, se preparará ante esta Sala en el plazo de **TREINTA DÍAS** (artículo 89.1 LJCA), contados desde el siguiente al de la notificación de esta resolución, mediante escrito en el que se dé cumplimiento a los requisitos del artículo 89.2, con remisión a los criterios orientativos recogidos en el apartado III del Acuerdo de 20 de abril de 2016 de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, publicado en el BOE n.º 162, de 6 de julio de 2016, asumidos por el Acuerdo de 3 de junio de 2016 de la Sala de Gobierno del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco.

Quien pretenda preparar el recurso de casación deberá previamente consignar en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de este órgano jurisdiccional en el Banco Santander, con n.º 4697 0000 93 0882 19, un **depósito de 50 euros**, debiendo indicar en el campo concepto del documento resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso".

Quien disfrute del beneficio de justicia gratuita, el Ministerio Fiscal, el Estado, las Comunidades Autónomas, las entidades locales y los organismos autónomos dependientes de todos ellos están exentos de constituir el depósito (DA 15.ª LOPJ).

Así por esta nuestra Sentencia de la que se llevará testimonio a los autos, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, estando celebrando audiencia pública la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en el día de su fecha, de lo que yo la Letrada de la Administración de Justicia doy fe en Bilbao, a 19 de octubre de 2020.