

TRIBUNAL SUPREMO  
SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

RECURSO CASACIÓN

Recurso\_Numero\_1: 6126/1998

Ponente\_: Pascual Sala Sánchez

MAG\_1: D. Pascual Sala Sánchez y D. Jaime Rouanet Moscardó y D. Ramón Rodríguez Arribas y D. José Mateo Díaz y D. Alfonso Gota Losada

veintitrés de Enero de dos mil tres.

Visto el presente recurso de casación interpuesto por TELEFONICA DE ESPAÑA S.A., representada por el Procurador Don Juan Antonio García San Miguel y Orueta y asistida del Letrado, contra la sentencia dictada, con fecha 14 de Mayo de 1998, por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso número 258/94, relativo al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1988, recurso de casación en el que ha comparecido, como parte recurrida, la ADMINISTRACION DEL ESTADO, representada y asistida por el Abogado del Estado.

PRIMERO.- En la indicada fecha de 14 de Mayo de 1998, la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional dictó sentencia, en el recurso de dicho orden jurisdiccional número 258/94, con la siguiente parte dispositiva: "DESESTIMAMOS el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de TELEFONICA DE ESPAÑA, S.A., contra resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 6 de abril de 1994, a que las presentes actuaciones se contraen, y confirmar la resolución impugnada por ser ajustada a Derecho. Sin expresa imposición de costas".

SEGUNDO.- Contra la citada sentencia, la representación procesal de TELEFONICA DE ESPAÑA S.A. preparó ante el Tribunal a quo el presente recurso de casación que, una vez tenido por preparado, fue interpuesto en plazo ante esta Sala, mediante escrito fundado en dos motivos, ambos al amparo del artículo 95.1.4º de la Ley de esta Jurisdicción, por infracción de las normas del ordenamiento jurídico y la Jurisprudencia aplicable para resolver las cuestiones objeto de debate, concretamente considera infringidos, los artículos 25.c.1 de la Ley 61/78, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, el artículo 189, apartado 1, 2 y 3 del Real Decreto 2.631/82 de 15 de octubre, que aprueba el Reglamento del Impuesto de Sociedades, artículos 3.1 y 1204 del Código Civil, por inaplicación, así como el art. 43.1.c), en relación con el 48.1, ambos de la vigente Ley de procedimiento Administrativo, por no aplicación; infracción de la jurisprudencia contenida en las sentencias del Tribunal Supremo de 4 de Abril de 1987 y 30 de Noviembre de 1992, terminando por suplicar sentencia en la que se "declare haber lugar al presente recurso de casación, estimándolo íntegramente, anulando por ello la sentencia de instancia que ha quedado indicada y por ello declare el derecho de mi representada a mantener y obtener la bonificación del 95% de la cuota del Impuesto de Sociedades, en la operación de refinanciación (préstamo) concertada el 31 de Diciembre de 1987, con la entidad Dai-Ichi-Kangyo Bank, amparando por ello, tal bonificación, los rendimientos del préstamo expresado, anulando la liquidación practicada por 6.815.772 pesetas".

Conferido traslado para contestación al Abogado del Estado, se opuso al recurso, interesando sentencia declarando no haber lugar a casar la recurrida, todo ello con imposición de las costas a la parte recurrente; tras de lo cual quedaron los autos pendientes de deliberación y fallo por la Sala, acto que tuvo lugar en el día de ayer,...

PRIMERO.- El problema suscitado en este recurso ha sido resuelto por sentencias de esta Sala de 21 de Noviembre de 2001 y 18 de Julio de 2002, en asuntos seguidos entre las mismas partes y basado en los mismos motivos, por lo que en aras del principio de unidad de doctrina, deben reproducirse los fundamentos de las citadas sentencias. Se dice en esta última:

"No obstante lo razonado por la sentencia de instancia, procede estimar el recurso casacional promovido contra la misma por Telefónica de España S.A., habida cuenta que:

A) Según se infiere de los elementos fáctico jurídicos de que se dispone en estas actuaciones y de los que la propia sentencia recurrida ha dejado sentados como probados, resulta ostensible que se han cumplido, en realidad, los requisitos exigidos en los artículos 25.c.1 de la Ley 61/1978 y 189 del RD 2631/1982 para poder gozar de la bonificación pretendida, porque, (a), los fondos procedentes del préstamo concertado inicialmente estaban destinados -según se reconoce en el Acuerdo del Ministerio de Economía y Hacienda de 8 de febrero de 1982- a inversiones reales y nuevas y, en concreto, a la financiación de conjuntos coordinados de inversiones Líneas Urbanas, con un plazo de inversión de treinta y seis meses -motivo por el que se concedió y reconoció la bonificación del 95% en la cuota del Impuesto sobre Sociedades que ahora se trata de mantener-; (b), dicha bonificación derivaba de un préstamo concertado en el mercado exterior en francos suizos (al igual que el nuevo empréstito lo ha sido en Londres en yenes); (c), se ha materializado, en este caso, una operación de refinanciación, pues el préstamo primitivo, en francos suizos, que vencía el 8 de enero de 1988, se ha sustituido, antes de su vencimiento, por otro nuevo, en yenes, concertado el 31 de diciembre de 1987, siguiéndose, así, el criterio sentado en el Acuerdo de la Comisión Interministerial de Financiación de 28 de febrero de 1986, en el se señala que 'las operaciones de refinanciación deben ser entendidas en sentido amplio, esto es, de forma que incluyan no sólo las operaciones de mera renegociación de deudas preexistentes, sino también las operaciones de sustitución plena de deudas por otras nuevas en condiciones más favorables' -que es lo aquí acontecido, al sustituirse una deuda en una divisa onerosa para la empresa y para la economía española por otra menos onerosa para ambas-; (d), aunque se supera el plazo máximo de la operación financiera, ésta se realiza en mejores condiciones tanto de interés como de garantías -según se exigen en el supuesto excepcional del artículo 189.3 del RD 2631/1982-, pues, primero, frente a un interés anual del 8% del antiguo préstamo, el nuevo tiene un interés del 3'75%, segundo, dicho nuevo préstamo tiene una comisión de apertura del 0'15% del nominal, frente al 1'625% del antiguo, tercero, no hay comisiones de servicio financiero en el nuevo, mientras en el antiguo, al tiempo de su amortización, las mismas eran de 1/4% sobre el nominal, y, cuarto, las garantías de ambos préstamos son equiparables, ya que ninguno las exige (extremos confirmados por el informe emitido el 9 de febrero de 1988 por la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria, al señalar que "en el mercado internacional de Londres, el tipo de interés actual para depósitos a uno, tres y seis meses oscila entre el 6'75% y el 6'9375%" y al "concluir que se cumplen, así, los requisitos del artículo 189 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades", al superar el nuevo préstamo las condiciones del antiguo); (e), el importe de la operación de refinanciación no excede de la cuantía de la deuda pendiente y no vencida en la fecha de la operación, pues, primero, el contravalor en pesetas del antiguo préstamo de 75 millones de francos suizos ascendía el 30 de diciembre de 1987 -fecha de la firma del nuevo

préstamo- a 6.330 millones de pesetas, tomando el tipo de cambio de 84'4 P/FS, mientras que el contravalor en pesetas, en la antes citada fecha, del nuevo préstamo de 7.000 millones de yenes, era de 6.160 millones de pesetas, tomando el cambio de 0'88 P/Y, segundo, se ha cumplido, así, lo previsto en el citado artículo 189.2.b, segundo párrafo, ya que, como la operación de refinanciación se efectuó el 31 de diciembre de 1987, se ha tomado el cambio del 30 de diciembre, por ser el existente a tal día, y, tercero, el informe antes mencionado lo viene a confirmar en cuanto, aun realizando los cálculos con fecha 8 de febrero de 1988, llega también a la conclusión de haberse cumplido los requisitos del comentado precepto; (f), la bonificación no se aplica a la refinanciación de intereses -como exige el apartado 4 del citado artículo 189-, ya que se solicita la continuación de la bonificación para una operación de íntegra refinanciación; y, (g), la concesión de la bonificación ha sido instada por la propia prestataria.

En suma, pues, como el otorgamiento de la bonificación es un acto reglado -de comprobación administrativa- y se dan, aquí, todos los condicionantes del artículo 189, aquél debería haberse producido y, al no haber ocurrido así, las Ordenes ministeriales denegatorias no se atemperan a derecho.

Procede, por tanto, la continuidad de la bonificación concedida al primer préstamo, que se refinancia mediante un nuevo préstamo obtenido en el mercado exterior, y, si bien se supera el plazo máximo de la operación financiera, se hace en mejores condiciones de interés y de garantías, no excediendo la operación refinanciadora de la cuantía de la deuda pendiente y no vencida a la fecha de aquélla.

B) A mayor abundamiento, debe destacarse, en confirmación de lo expuesto, y con un criterio interpretativo finalista y adecuado a la realidad social del tiempo de los hechos, por un lado, que las Ordenes ministeriales objeto de impugnación no sólo no han tenido en cuenta el 'informe' de 9 de febrero de 1988, antes comentado, de la Inspección Financiera y Tributaria, del que se han apartado tácitamente y sin motivación, sino que tampoco han vertido razonamiento alguno que desvirtúe lo mantenido en el indicado informe; y, por otro lado, que en el 'acuerdo' de la Comisión Interministerial de Financiación de 28 de febrero de 1986, antes también mencionado, se señala que "sin ningún género de dudas, las bonificaciones ya concedidas deberían hacerse extensivas a las operaciones de refinanciación entendidas en sentido amplio, esto es, de forma que incluyan no sólo las operaciones de mera renegociación de deudas preexistentes sino también las operaciones de sustitución plena de deudas por otras nuevas en condiciones más ventajosas, ... pues es claro que, si las bonificaciones no se mantuvieran, se penalizaría absurdamente a los prestatarios que quisieran mejorar las condiciones de su deuda anterior" -tanto en beneficio propio como en el de la economía nacional, que ve disminuída la pérdida de divisas y la carga de la deuda-.

C) La sentencia de instancia -tal como se concreta en la argumentación que de la misma ha quedado reflejada en el segundo de los presentes Fundamentos- sólo admite la 'continuidad' de la bonificación dentro del marco del mismo préstamo inicial que se renegocia si se obtienen, fruto de tal renegociación, mejoras en las condiciones de aquél (es decir, con otras palabras, sólo admite la continuidad de la bonificación si continúa el mismo préstamo), y no admite que una operación de sustitución plena del préstamo inicial por otro nuevo pueda permitir la continuación de la bonificación.

Y ahí -al entender que la refinanciación es limitada y restringida a la renegociación del préstamo con el propio prestamista inicial que lo ha concedido- está el error interpretativo de lo dispuesto

en el artículo 189 del RD 2631/1982, pues la bonificación es una típica medida de fomento, tendente a estimular la inversión, financiada -en este caso- a través de préstamos internacionales, con el mismo o distintos y sucesivos prestamistas, tal como se infiere de los artículos 183.2.a) y b) y 194. a), b) y c) del propio RD 2631/1982, en los que se señalan, además, como destinatarias de los préstamos, especialmente, a las empresas que presten servicios públicos y como destino de los fondos obtenidos por medio de tales préstamos el de financiar inversiones reales.

En cierto modo, el término refinanciación -como apunta la entidad recurrente-, cuyo carácter económico puede ser equiparado al jurídico, constituye una 'novación', tanto modificativa como, en su caso, extintiva (artículo 1204 del CC).

Y la Administración, en el presente supuesto, no admite la novación extintiva porque no admite la variación total de contenido y la variación del prestamista en la operación financiera, postura que contradice lo dispuesto en el artículo 189 al no haber en él nada que autorice una interpretación restrictiva que reduzca el término refinanciación a la mera renegociación o modificación de las condiciones del empréstito original, cuando es así que, al hablarse en el párrafo final del apartado 2 del citado artículo 189 de operaciones que implican la sustitución de la divisa empleada, se está poniendo de relieve que es factible variar ésta y, con ella, lógica y normalmente, cambiar, también, el prestamista (como ha acontecido en este caso).

Es claro, por otra parte, que, si se mejoran las condiciones del préstamo original con el mismo prestamista, es obvio que la bonificación concedida se mantenga, por lo que es lógico que el artículo 189 esté establecido, precisamente, para cuando la modificación del préstamo sea total y completa, es decir, para cuando se haya producido una novación extintiva del mismo (sustitución del primer préstamo por otro, concertado con distinto prestamista).

Por todo ello, resulta carente de justificación el que la sentencia de instancia reduzca la bonificación al supuesto de que no se contraiga un nuevo empréstito, sino de que se 'continúe' el concertado originalmente.

Además, si el artículo 25.c.1 de la Ley 61/1978 vincula la bonificación a que los fondos obtenidos mediante los empréstitos por las empresas españolas se destinen a financiar inversiones reales, resulta contradictorio que el artículo 189 -según la interpretación efectuada por la sentencia recurrida- restrinja el disfrute de la bonificación con otros requisitos o condicionantes; de modo y manera que no deben afectar al mantenimiento de la bonificación las eventualidades que se produzcan en el préstamo, sea éste refinanciado o no con el mismo prestamista.

La sentencia de esta Sala del Tribunal Supremo de 23 de noviembre de 1989, en un caso de bonificación del 95% del Impuesto sobre Sociedades en un préstamo puente, tiene declarado que, cuando tales créditos puente tienen por objeto atender operaciones crediticias anteriores, el beneficio tributario no puede ser denegado a menos que, mediante actos singulares administrativos, se admitan modificaciones de la Ley, o, en otro caso, el ciudadano acabe perdiendo la confianza en la Administración.

D) Aunque con la hasta aquí expuesto basta para justificar la estimación del presente recurso de casación, no debe dejarse de puntualizar que la Administración no ha tomado en consideración los informes favorables a la refinanciación y bonificación objeto de controversia, ni ha fundamentado ni motivado la razón del apartamiento de ellos.

Ello implica, por tanto, asimismo, haber infringido los artículos 43.1.c) y 48.1 de la LPA de 1958 (que determinan la invalidez de los actos que se separan del dictamen de órganos consultivos sin motivación suficiente), aparente arbitrariedad que no ha sido corregida por la sentencia de instancia y que determinaría, también, la estimación del segundo motivo impugnatorio casacional".

SEGUNDO.- Procediendo, por tanto, estimar el presente recurso de casación, no ha lugar a hacer expreso pronunciamiento sobre las costas causadas en la instancia, y debe cada parte satisfacer las suyas en este recurso casacional, a tenor de lo al respecto prescrito en el artículo 102.2 de la LJCA (versión del año 1992).

Por lo expuesto, en nombre de Su Majestad el Rey y por la potestad que nos confiere el pueblo español.

Que, debiendo estimar, como estimamos, el presente recurso de casación interpuesto por la representación procesal de TELEFONICA DE ESPAÑA S.A. contra la sentencia dictada, con fecha 14 de Mayo de 1998, en el recurso contencioso administrativo número 258/94 por la Sección Segunda de la Sala de dicho orden jurisdiccional de la Audiencia Nacional, casamos y anulamos dicha sentencia, y, en su lugar, con estimación del citado recurso contencioso administrativo, se anula la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 6 de Abril de 1994 y actos administrativos de que trae causa y declaramos el derecho de la entidad recurrente a mantener y obtener la bonificación del 95% de la cuota del Impuesto de Sociedades en la operación de refinanciación (préstamo) concertada el 31 de diciembre de 1987 con la entidad Dai-Ichi-Kangyo Bank -amparando tal bonificación los rendimientos del préstamo expresado-, anulando la liquidación practicada por importe de 6.815.772 pesetas, correspondiente al ejercicio de 1988, por el Impuesto sobre Sociedades.

No ha lugar a hacer expreso pronunciamiento sobre las costas causadas en la instancia, debiendo cada parte satisfacer las suyas en este recurso casacional.