

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ058537

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 16 de abril de 2015

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 94/2012

SUMARIO:

Procedimiento de inspección. Dilaciones. Intereses de demora. Cómputo de los días de dilación que no devengan intereses de demora. El actuario descontó los días de dilación del inicio del plazo, el acuerdo de liquidación y el TEAC lo hacen al final y la entidad propugna que se descuenten en el ejercicio concreto en que se hubiese producido cada periodo de dilación. En reciprocidad con lo que ocurre cuando la Administración incumple el plazo de actuación, que a partir de ese momento se dejan de computar los intereses, si es el obligado tributario el que incumple el descuento a efectos del cómputo de intereses debe realizarse al final del plazo. **Devoluciones de ingresos indebidos y devoluciones derivadas de la normativa. Intereses de demora.** La devolución por liquidación de la Inspección cuya causa es la práctica de ajustes negativos que se corresponden con otros positivos liquidados en ejercicios anteriores. Estas devoluciones reconocidas en el seno del procedimiento inspector, sin previa solicitud del obligado tributario, se califican como derivadas de la normativa del tributo sin reconocimiento de intereses de demora [Vid., Resolución TEAC, de 17 de febrero de 2010, RG 7260/2008 (NFJ038499)].

IS. Deducción por actividades de investigación e innovación tecnológica (I+D+i). Informe vinculante. El informe motivado no se puede considerar como una condición para la obtención de la deducción, sino como un medio de prueba para la calificación de la actividad. En base a la certificación emitida por una agencia, el proyecto al que se refiere la deducción no puede considerarse I+D, pues aplica tecnologías existentes.

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 26, 31, 32, 101, 120, 122, 150 y 221.

RD 939/1986 (RGIT), arts. 31 bis, 31 ter, 40 y 53.

RD 537/1997 (Rgto. IS), arts. 3 y 7.

Ley 43/1995 (Ley IS), arts. 12, 13, 14, 15, 21, 33 y 36 ter.

Circular 4/1991 del Banco de España (Normas de contabilidad), Normas 11.^a y 29.^a.

Código Civil, arts. 334, 1.100 y 1.108.

Ley 24/2001 (Ley medidas fiscales, administrativas y de orden social), disp. trans. 3.^a.

RD 1065/2007 (Rgto. de gestión e inspección tributarias), arts. 125 y 191.

RD 1163/1990 (Devolución de ingresos indebidos), art. 7.

Ley 29/1998 (LJCA), art. 104.

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 35, 137 y 139.

RD 1432/2003 (Emisión por el Mº de Ciencia y Tecnología de informes motivados relativos a la deducción de I+D+i), arts. 2 y 8.

PONENTE:*Don Jesús María Calderón González.*

Magistrados:

Doña FELISA ATIENZA RODRIGUEZ

Don FERNANDO ROMAN GARCIA

Don JESUS MARIA CALDERON GONZALEZ

Don JESUS NICOLAS GARCIA PAREDES

Doña TRINIDAD CABRERA LIDUEÑA

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000094 / 2012

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 04111/2012

Demandante: BANCO BILBAO VIZCAYA ARGENTARIA, S.A.

Procurador: MARIA DEL CARMEN PALOMARES QUESADA

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

SENTENCIA Nº:

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. JESÚS N. GARCÍA PAREDES

D^a. FELISA ATIENZA RODRIGUEZ

D. FERNANDO ROMÁN GARCÍA

D^a. TRINIDAD CABRERA LIDUEÑA

Madrid, a dieciseis de abril de dos mil quince.

Visto el recurso contencioso-administrativo que ante esta Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional y bajo el número 94/2012, se tramita a instancia de la entidad Banco Bilbao Vizcaya Argentaria, S.A. , entidad representada por la Procuradora M^a del Carmen Palomares Quesada, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 19 de enero de 2012, sobre liquidación del Impuesto sobre Sociedades Régimen Consolidado, periodo 2001 a 2003 , ambos inclusive ; y en el que la Administración demandada ha estado representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado, siendo la cuantía del mismo 9.520.970,84 euros, y superior a 600.000 euros las cuotas de los ejercicios impugnados.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

- La parte indicada interpuso, en fecha 21 de marzo de 2012, este recurso respecto de los actos antes aludidos, admitido a trámite y reclamado el expediente administrativo, se entregó éste a la parte actora para que formalizara la demanda, lo que hizo en tiempo; y en ella realizó una exposición fáctica y la alegación de los preceptos legales que estimó aplicables, concretando su petición en el suplico de la misma, en el que literalmente dijo:

" A LA SALA SUPlico que teniendo por presentado este escrito con sus copias, y el expediente administrativo que se devuelve, se sirva admitirlo, y en su virtud tener por formalizada en tiempo y forma la demanda en el presente recurso contencioso administrativo número 94/2012, por mi poderdante BANCO BILBAO VIZCAYA ARGENTARIA, S.A., dando los traslados oportunos y seguido que sea el mismo por sus trámites de Ley, dictar en su día, en definitiva, sentencia por la que se estime el presente recurso, y previa declaración de no

ajustada a derecho la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 19 de enero de 2012, que resuelve las reclamaciones económico administrativas 1852/2009, 1853/2009 y 1854/2009, anule, revoque y deje sin efecto la referida Resolución en los conceptos que se impugnan, así como los Acuerdos dictados por la Unidad Central de Gestión de Grandes Empresas de fecha 17 de febrero de 2009, por los que se aprueban los actos administrativos de liquidación tributaria, de los cuales la misma trae causa"..

Segundo.

De la demanda se dio traslado al Sr. Abogado del Estado, quien en nombre de la Administración demandada contestó en un relato fáctico y una argumentación jurídica que sirvió al mismo para concretar su oposición al recurso en el suplico de la misma, en el cual solicitó:

"SUPLICO A LA SALA que tenga por presentado este escrito, lo admita, y en su virtud tenga por contestada la demanda; y previos los tramites legales oportunos desestime el presente recurso, en aras a confirmar la legalidad de la resolución administrativa impugnada .Todo ello, con expresa imposición de costas a la parte actora".

Tercero.

Solicitado el recibimiento a prueba del recurso, la Sala dictó auto, de fecha 3 de abril de 2016, acordando el recibimiento a prueba, con el resultado obrante en autos.

Siguió el trámite de Conclusiones a través del cual las partes por su orden ha concretado sus posiciones y reiterado sus respectivas pretensiones, tras lo cual quedaron los autos pendiente de señalamiento, lo que se hizo constar por medio de diligencia de ordenación de 10 de febrero de 2014, y, finalmente, mediante providencia de 23 de marzo de 2015 se señaló para votación y fallo el día 9 de abril de 2015, fecha en la que definitivamente se deliberó y falló.

Cuarto.

En el presente recurso contencioso-administrativo no se han quebrantado las formas legales exigidas por la Ley que regula la Jurisdicción, incluida la del plazo para dictar sentencia. Y ha sido Ponente el Ilmo. Sr. D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ, Presidente de la Sección, quien expresa el criterio de la Sala.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

Primero.

El presente recurso contencioso administrativo se interpone por la representación de la entidad Banco Bilbao Vizcaya Argentaria, S.A., como dominante del Grupo Fiscal 2/82, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 19 de enero de 2012, que estimó parcialmente las reclamaciones económico administrativas formuladas en impugnación de tres liquidaciones dictadas el 17 de febrero de 2009, por el Jefe de la Oficina Técnica de la Dependencia Central Tributaria y Administrativa de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, de la A.E.A.T., en relación con el Impuesto sobre Sociedades, régimen consolidado, ejercicios 2001 a 2003, ambos inclusive, por cuantía de 9.520.970,84 euros.

Son antecedentes a tener en cuenta en la presente resolución y así derivan del expediente administrativo, tal como reseña la resolución recurrida, los siguientes:

PRIMERO: Los actos impugnados a que se hace referencia en el encabezamiento son los siguientes:

R.G. 1854-09.- Liquidación por Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2001, de 17 de febrero de 2009, derivada del acta A02 nº 71475400, régimen de declaración consolidada, por un importe de cuota de - 152.940.865,15 €;

intereses de demora: - 45.807.884,20 €; total a devolver: -198.748.749,35 €.

R.G. 1852-09.- Liquidación por Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2002, de 17 de febrero de 2009, derivada del acta A02 nº 71475416, régimen de declaración consolidada, grupo 2/82, por un importe de cuota de 12.773.313,03 €; intereses de demora: -36.323,55 €; total a devolver: 12.809.636,58 €.

R.G. 1853-09.- Liquidación por impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2003, de 17 de febrero de 2009, derivada del acta A02 nº 71475425, régimen de declaración consolidada, grupo 2/82, por un importe de cuota: 7.025.180,93 €; intereses de demora: -17.347,32 €; total a devolver: 7.042.528,25 €.

Notificados todos ellos el 19 de febrero de 2009.

SEGUNDO: Las actuaciones inspectoras de BBVA (Grupo 2/82) se iniciaron el día 27 de febrero de 2006, con carácter general, mediante la oportuna comunicación, habiéndose extendido durante su desarrollo 37 diligencias, la primera de 10 de marzo de 2006 y la última de 24 de junio de 2008.

En relación con el cómputo del plazo máximo de duración de las actuaciones regulado en el art. 150 LGT y en los art. 31.bis y 31.ter RGIT se hace constar que en las actuaciones de comprobación en relación con el Grupo se habían producido una serie de dilaciones que le eran imputables por el retraso en cumplimentar de forma completa determinadas solicitudes de documentación imprescindible para la culminación de las actuaciones. Previa depuración de las fechas coincidentes, el total de días atribuibles a todo ello se elevaba a 361 días, cifra ésta con la que se encuentra conforme la representación del obligado tributario.

Por otra parte, el 16 de octubre de 2006, notificado ese mismo día, se acordó por el Inspector-Jefe la ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras (art. 29.1 de la Ley 1/98).

Finalmente, el día 12 de septiembre de 2008 se formalizaron las actas A02 antes citadas.

TERCERO: Las cuestiones que se plantean en los referidos acuerdos de liquidación, que, excepto en algún punto concreto, confirman las propuestas de las actas, son las siguientes:

Ejercicio 2001:

1a) Dotaciones a la provisión genérica por insolvencias por razón de operaciones con entidades vinculadas.

No se admite la deducibilidad de dichas dotaciones, practicando el pertinente ajuste positivo, en atención a que la restricción impuesta por el art. 7.2.e) del RIS ha de entenderse de carácter general, no sólo para las dotaciones específicas, tal como el TEAC ha señalado en diversas ocasiones ya que uno y otro tipo de provisiones no pueden basarse en principios contradictorios entre sí, ni opuestos al art. 12.2 de la Ley.

2a) Dotaciones al fondo para atender compromisos derivados de un programa de incentivación del personal.

Algunas entidades del Grupo tenían planes de incentivación del personal, consistentes en que, si cumplían unos objetivos podían adquirir acciones de BBVA en condiciones, transcurrido un período de tres años.

Para cubrir los compromisos derivados del programa, las entidades constituyeron un fondo al que se habían venido haciendo dotaciones anuales con cargo a resultados. Entendían que se trataba de retribuciones no vencidas que deben periodificarse según el principio del devengo. Estas dotaciones fueron regularizadas por la Inspección mediante actas incoadas por esos ejercicios, y las correspondientes liquidaciones, en las que los importes dotados se consideraron no deducibles. En correspondencia con esas regularizaciones se propone ahora para determinar la base imponible del ejercicio 2001, practicar ajustes negativos equivalentes a la utilización del fondo constituido.

3a) Dotaciones al "Fondo de Antigüedad".

Determinadas entidades integrantes del grupo han venido realizando en ejercicios anteriores así como en el presente ejercicio dotaciones con cargo a la cuenta de resultados para la constitución de dicho fondo, denominado "de Antigüedad", para abonar unos "premios" a los empleados cuando cumplan determinados años de antigüedad en la empresa.

Las dotaciones realizadas en 2001 se considera por la Inspección, igual que sucedió en las regularizaciones practicadas respecto de los períodos 1996-1997 y 1998-2000, que no son deducibles, por lo que se propone el correspondiente incremento de base imponible. Asimismo, teniendo en cuenta esas regularizaciones anteriores, procede a realizar en la base imponible los ajustes negativos que representan la utilización o la liberación del fondo.

4a) Aplicación del diferimiento por reinversión - art. 21 LIS - y de los coeficientes de corrección monetaria - art. 15.11 LIS -, así como la disposición transitoria tercera de la ley 24/2001 y de la deducción por reinversión del art. 36 ter de la misma ley 43/1995. a los beneficios obtenidos en la transmisión de inmuebles adjudicados al Banco en pago de deudas.

La discusión se centra en si dichos inmuebles forman o no parte del inmovilizado de la entidad. Ésta lo entiende así, invocando la Circular 4/91 del Banco de España, en tanto que la Administración entiende que no son inmovilizado, de acuerdo con el art. 184 de la LSA y el PGC, por estar destinados a ser transmitidos en el más

breve plazo posible, reseñando que desde la resolución de 26 de septiembre de 2003 el TEAC lo ha reiterado así en multitud de ocasiones. Por todo ello, se considera no aplicable ninguno de los beneficios fiscales referidos.

5a) Aplicación del diferimiento/deducción por reinversión a los beneficios obtenidos en la transmisión de acciones de sociedades que no alcanzaron el 5% del capital de éstas.

La discusión se concreta en que la Administración entiende que tal porcentaje ha de referirse a los valores vendidos, mientras que el obligado sostiene que ha de ponerse en relación con los poseídos antes y después de la transmisión. Con invocación a la citada resolución de este Tribunal - de 26 de septiembre de 2003, -se concluye que es un requisito que ha de exigirse a la transmisión, pues sólo entonces tiene sentido un beneficio fiscal dirigido a favorecer estrategias empresariales -no especulativas- de recomposición de activos.

6a) Tratamiento de los rendimientos derivados de "Eurobonos del Reino de España".

Por la titularidad de los mismos la dominante, para determinar la BI del IS, realizó un ajuste positivo por el importe de las retenciones no practicadas sobre los rendimientos provenientes de dichos títulos. Asimismo, la entidad -y en consecuencia el Grupo- se deduce de la cuota la misma cantidad correspondiente a las retenciones no practicadas y además se aplica la bonificación del 95% de la cuota sobre la base de los rendimientos íntegros computados.

La Inspección sostiene que la base debe reducirse en el indicado ajuste positivo y también han de reducirse las retenciones y las bonificaciones acreditadas por el mismo concepto. Lo que confirma la liquidación, reiterando el criterio seguido en la regularización del Grupo respecto de 1996 y 1997 y respecto a 1998-2000 y transcribiendo en lo oportuno la Resolución de este Tribunal de 26 de septiembre de 2003 y 26 de junio de 2008.

7a) Dotaciones a provisiones para fondos de "prejubilación".

Se trata de dotaciones a un fondo para prejubilaciones de empleados constituido para hacer frente a las contingencias derivadas de los compromisos asumidos con empleados procedentes de Argentaría, Caja Postal y Banco Hipotecario.

Durante el ejercicio 2001 el BBVA efectuó dotaciones al fondo, que fueron consideradas como gastos a efectos del IS y en el mismo ejercicio se hicieron pagos con cargo al fondo que no se tomaron en cuenta a efectos de la determinación de la base imponible.

La Inspección (y así lo ratifica el acto de liquidación) entendió que no eran deducibles porque, de un lado, no era aplicable el art. 13.2.a) LIS y, por otro, carecían de amparo en el art. 13.3, siéndoles aplicable lo previsto en el art. 14.1.f), ambos de la misma LIS .

Ese mismo criterio se había venido sosteniendo por la Inspección en actuaciones anteriores, concretamente en las regularizaciones llevadas a cabo respecto del Impuesto sobre Sociedades de Argentaría, Caja Postal y Banco Hipotecario del periodo 1997-1999 y respecto del IS de la misma entidad BBVA del ejercicio 2000; y no cabe sino reiterar el mismo criterio allí aplicado, por lo que se confirma la propuesta del acta que supone incrementar la base imponible en las dotaciones efectuadas en el ejercicio y disminuirla en la cifra de los pagos efectuados con cargo al fondo, ya que las dotaciones que nutrieron ese fondo fueron regularizadas con motivo de las actuaciones desarrolladas respecto de Argentaría, Caja Postal y Banco Hipotecario.

8a) Eliminaciones de dotaciones a la provisión de insolvencias efectuadas por sociedades del grupo por razón de operaciones con entidades vinculadas:

El BBVA había computado en el haber de su cuenta de resultados del ejercicio 2001 las dotaciones a la provisión genérica por operaciones crediticias y de aval con entidades vinculadas, efectuadas en el ejercicio 2000 y regularizadas al determinar la base imponible consolidada de dicho ejercicio 2000, sin que al determinar la base imponible consolidada de dicho ejercicio tal importe fuera objeto de eliminación, por lo que, en consonancia con la regularización llevada a cabo respecto del ejercicio 2000, se practica una eliminación con signo negativo por el mismo importe en la base consolidada del ejercicio 2001.

9a) Intereses de demora y carácter de la liquidación:

De acuerdo con el artículo 32 de la Ley General Tributaria se considera que procede la devolución de intereses de demora a favor de la entidad. Se aplican los tipos de interés vigentes a lo largo del periodo del devengo según las correspondientes Leyes de Presupuestos Generales del Estado.

En cuanto al período para el cálculo, se computa como día inicial la fecha en que se produjo el ingreso indebido, el 23.07.02 y como día final, no se toma la fecha en que se dicta el presente acuerdo, 17 de febrero de 2009, sino aquella que resulte una vez descontados los 361 días en que el procedimiento se ha dilatado por causa imputable al obligado tributario y que, computados, supone tomar como fecha final para los intereses a devolver el 21 de febrero de 2008.

La liquidación se hace con carácter provisional, dado que procede confirmar la calificación dada en el acta al amparo del artículo 101.4 de la LGT, por razón, en síntesis, de las siguientes circunstancias:

-Por razón de existir procedimientos penales pendientes contra el Banco Bilbao Vizcaya, SA. y otras entidades del Grupo, que podría incidir (particularmente en cuanto a los hechos que se declaren probados) sobre la regularización efectuada.

-Al no haberse podido culminar en el marco de las actuaciones de comprobación tributaria desarrolladas cerca de Banco Bilbao Vizcaya Argentaria, S.A. una parcela concreta de las mismas tendente al esclarecimiento de los hechos abordados en el escrito de denuncia presentado, en fecha 30 de agosto de 2007, ante la AEAT e identificado con el nº 2007/255 (cuya fotocopia se unió como anexo a la diligencia de 9/11/2007, incorporada al expediente), a través del cual se vino a señalar por parte de la persona denunciante que en los últimos años se habrían estado produciendo delitos continuados contra la Hacienda Pública, llevados a cabo por diferentes entidades bancarias (entre ellas, Banco Bilbao Vizcaya Argentaria, S.A.) en un capítulo concreto de operaciones identificadas como "Lavado de dividendos a entidades no residentes tenedoras de acciones españolas". La verificación completa de estos hechos, que comprende los relativos al año 2001, no ha sido factible ultimarla, por su extrema complejidad, a la fecha de incoación de la Diligencia A-04, levantada a Banco Bilbao Vizcaya Argentaria, S.A., que puso fin a las actuaciones de comprobación del año 2001.

- Asimismo, procede considerar la liquidación como provisional en la medida en que la mayoría de los aspectos que se regularizan traen su causa o son consecuencia de otros ajustes practicados en regularizaciones de ejercicios anteriores que tampoco fueron aceptadas por la entidad y que han sido objeto de sucesivas reclamaciones y recursos, respecto de los cuales aún no ha habido un pronunciamiento firme.

Ejercicio 2002 :

Se tratan las mismas cuestiones enunciadas respecto a 2001, excepto la enumerada en el punto 5º.

En cuanto al punto 9º, en relación a los intereses de demora sobre la cuantía a devolver derivada del acta, se hace constar: En cuanto a los intereses de demora que han de devengarse a favor del obligado tributario, la inspección sostiene que no procede calcularlos sobre la cifra a devolver derivada de la regularización, sino sobre 630.295,04 €, que es la cifra que correspondería a la devolución derivada de la solicitud de rectificación de la declaración del Impuesto sobre Sociedades de 2002 presentada por la representación del grupo el 23 de octubre de 2007. La representación del grupo se muestra disconforme con dicha liquidación de intereses ya que, de acuerdo con el criterio sentado al efecto por el TEAC en diversas resoluciones, entre otras, la de 26 de junio de 2008, procede reconocer el derecho a la percepción de intereses de demora desde que finalizó el plazo de pago en periodo voluntario del IS de 2002 y sobre la cuantía a devolver derivada de la regularización, ya que conforme al referido criterio se trata de un ingreso indebido y no de una devolución derivada de la normativa propia de la aplicación del tributo. El acuerdo concluye confirmando la propuesta del acta, considerando que, dado que el grupo presentó, en fecha 23/10/2007, solicitud de rectificación de la autoliquidación del año 2002, que implicaba una mayor devolución a su favor, de acuerdo con el precepto antes citado, cabe reconocer intereses a favor del obligado tributario respecto de aquella parte de la cuantía a devolver que correspondería a la solicitud de rectificación presentada, que la inspección fija en 630.295,04 € sin que proceda imputar dilación alguna ya que la inspección informa que en la verificación de los hechos comprendidos en la solicitud de rectificación no se produjo incidencia dilatoria alguna. Respecto al resto, no procede abonar intereses.

Ejercicio 2003 :

Se tratan las mismas cuestiones enunciadas respecto a 2002 y además la siguiente: Deducción por actividades de I+D e innovación tecnológica.

CUARTO: Contra los referidos acuerdos se interpusieron, el 16 de marzo de 2009 las presentes reclamaciones, a las que se atribuyeron los números de RG. referenciados en el Antecedente de Hecho Primero. Puestos de manifiesto los expedientes, la interesada presentó alegaciones por sendos escritos, presentados todos ellos el 16 de diciembre de 2009, en los que, en síntesis, se expone:

Respecto al ejercicio 2001:

1a) Con carácter previo, que gran parte de los ajustes que se regularizan traen causa o consecuencia de otros practicados en regularizaciones de ejercicios anteriores, que no fueron aceptados por su representada y que han sido objeto de reclamaciones y recursos, por lo que habrá que estar a lo que resulte de los mismos.

2a) Deducibilidad de la provisión genérica por insolvencias correspondiente a créditos con entidades vinculadas.

La provisión genérica de referencia se regula en el artículo.3 del Reglamento y no en el 7.2 como apunta la Inspección. Del artículo 12.2 LIS y dicho precepto del Reglamento, en relación con la Circular 4/91 del Banco de España, resulta claro que la dotación a la provisión global o genérica se admite como deducible siempre que derive de lo previsto en el apartado 6 de la Norma 11a de dicha Circular y con las únicas excepciones expresadas en el propio artículo 7.3 RIS (bonos y obligaciones de sectores residentes; créditos cubiertos con garantía real y cuotas pendientes de vencimiento de contratos de arrendamiento financiero sobre bienes inmuebles).

Si el legislador hubiera querido excluir en el art. 7.3 las provisiones relativas a créditos con entidades vinculadas las hubiera mencionado en él expresamente, como hace con los créditos cubiertos con garantía real, que se enumeran en él y el apartado 2 del mismo art. 7.

3a) Deducibilidad de las dotaciones al "Fondo de Antigüedad" por determinados compromisos adquiridos con el personal.

Sostiene que la consideración de gastos de personal y consiguiente deducibilidad de estos "premios de antigüedad" es indudable; resultan obligatorios en virtud de los Convenios Colectivos de Banca Privada y el Plan General de Contabilidad configura un concepto amplio de gastos de personal. La condición de gasto de personal de los "premios de antigüedad" así como la obligatoriedad de ser llevados a la cuenta de resultados según criterio de devengo deriva de la Circular 4/91 del Banco de España. Se trata de retribuciones del personal devengadas a fin de ejercicio y contabilizados como tales. Se añade que la naturaleza de gastos de personal de este tipo de retribuciones ha sido reconocida por la jurisprudencia del Tribunal Supremo en sentencias de 24 de octubre de 2001 y 4 de febrero de 2002 , que son extrapolables a los premios de antigüedad.

4a) Deducibilidad de los gastos incurridos en concepto de incentivos extraordinarios al personal consistentes en entrega de acciones:

La entidad reitera lo expuesto en relación con el apartado anterior ya que considera que su tratamiento es análogo. Las dotaciones practicadas para cubrir los compromisos adquiridos, en tanto se produce la entrega definitiva de las acciones, tiene la consideración de gasto de personal fiscalmente deducible sin que la normativa del impuesto contemple ajuste o exclusión alguna.

Reitera igualmente el carácter provisional de la liquidación, pues parte de los ajustes que se regularizan traen su causa o consecuencia de otros ajustes practicados en las regularizaciones de ejercicios anteriores que no fueron aceptados por la entidad y que han sido objeto de sucesivas reclamaciones y recursos.

5a) Aplicación a los denominados "inmuebles adjudicados" del régimen de reinversión de beneficios extraordinarios y de la corrección monetaria regulada en el art. 15.11 LIS .

Aquí afirma la recurrente que tanto la LSA (art. 184.3 , en relación con el art. 334 del Código Civil), como el PGC determinan que los inmuebles deben clasificarse en el Grupo 2, Inmovilizado, sin que se haga distinción, ni al uso que se les va a dar ni a su procedencia: simplemente, se califican por la naturaleza del elemento.

Además, según la Circular 4/91 del Banco de España (norma contable del sector, según la O.M. de 8 de abril de 1997), en su norma 29a, Inmovilizado, incluye a los activos materiales adquiridos por aplicación de otros activos, incluyendo los inmuebles controvertidos.

Incluso la propia Inspección admitió y dio por buena la actualización del valor de estos inmuebles hecha al amparo del Real Decreto-Ley 7/96, de 7 de junio, por la entidad. Y el mismo TEAC lo aceptó en su resolución de 7 de marzo de 2003.

6a) Aplicación del diferimiento por reinversión del art. 21 LIS y de la deducción del art. 36.ter de la LIS , así como de la Disposición Transitoria 3a de la Ley 24/2001 , a los beneficios obtenidos en las transmisiones de acciones de sociedades cuando se dispone de un porcentaje de participación no inferior al 5%.

No se comparte el criterio de la Inspección, por entender esta necesario que el monto concreto de lo transmitido, alcance también dicho porcentaje del 5%. Por el contrario, la entidad entiende que ese porcentaje igual o superior al 5%, está refiriéndose al porcentaje que se posea en el momento de la transmisión y no al monto concreto de esta. Sostiene que así resulta de la propia interpretación literal del art. 21 LIS , así como de la interpretación sistemática del mismo en relación con los demás de la LIS que hacen referencia al requisito del 5%, e incluso de la incompatibilidad que la propia Ley establece entre el art. 28.5 (deducción por doble imposición interna) y el art. 21, lo que acredita que uno y otro han de referirse al mismo supuesto.

Por último, es la interpretación concorde con la finalidad de la norma, que favorece las inversiones de índole no especulativa, sino empresarial.

Para concluir, pone de manifiesto que, tal como consta en el acuerdo de liquidación, había hecho uso del derecho reconocido en la D.T. 3 a 3 de la Ley 24/2001 , que derogó el art. 21 LIS , e incluido en la BI del IS de 2001 las rentas diferidas relativas a los ejercicios anteriores, efectuando un ajuste positivo en las empresas del Grupo que habían transmitido las acciones de referencia, posteriormente trasladado a la base imponible consolidada , procediendo a tributar consecuentemente, por ellas al 18%.

7a) Tratamiento otorgado a los rendimientos de los títulos que el acuerdo denomina eurobonos.

Se trata de instrumentos de deuda pública, emisiones del Tesoro Público español en el mercado internacional; en ellos se contiene la cláusula de pago de "utilidades libre de impuestos".

Como todo rendimiento del capital mobiliario, están sujetos a retención los intereses que producen (art. 56 RIS y art. 37.2 Ley 18/1991, del IRPF), y el Tesoro Público pagador, obligado a retener (art. 146.1 LIS y art. 58.1 RIS). La entidad, por ello, determinó su BI, incrementando el rendimiento líquido percibido en el importe de las retenciones que correspondía practicar al emisor, dedujo dicha retención de la cuota íntegra del IS y, finalmente, practicó la bonificación a que dichos rendimientos tienen derecho. No importa que coincidan retenedor y Administración acreedora de la retención Y, por otra parte, cuando los perceptores son no residentes también se produce la retención, si bien se arbitra un procedimiento especial para su devolución. (R.D. 1285/1991, cuyo preámbulo dice que los rendimientos de los bonos y obligaciones del Estado se encuentran sometidos al régimen de retención).

También el Tribunal Supremo ha señalado que en los casos del pacto de "utilidades libres de impuestos" ha de aplicarse la elevación al íntegro (Sentencias de 30 de noviembre de 2000 y 14 de mayo de 2002).

8a) Deducibilidad de las dotaciones al fondo para prejubilaciones de empleados.

Los gastos de que se trata son deducibles por naturaleza, siendo la única discrepancia si en su imputación ha de seguirse el criterio del pago efectivo, según sostiene la Administración, o el del devengo contable, que se entiende es el acertado. La cuestión es relevante puesto que la regularización practicada en el ejercicio 2002 contiene tanto las dotaciones practicadas, que han sido deducidas, como los pagos con cargo al fondo, que no han sido deducidos. La liquidación administrativa procede a incrementar la base imponible del ejercicio en las dotaciones efectuadas y a disminuir correlativamente tal base imponible en el importe de los pagos realizados en este ejercicio con cargo al fondo. Afirma que no se puede compartir los argumentos de la Administración puesto que ni la prejubilación es una situación asimilable a la jubilación ni los fondos constituidos tienen por objeto la cobertura de contingencias análogas a las que son objeto de la ley 8/1987. Por el contrario, como resulta de la jurisprudencia del Tribunal Supremo (Sentencias de 25 de junio de 2001 y 14 de diciembre de 2001) y de la Circular 4/91, del Banco de España (Norma 38a.1, pfo. tercero), así como del criterio de la Dirección General de Seguros, las "prejubilaciones" se equiparan al cese por mutuo acuerdo en la relación laboral, se contabilizan como indemnizaciones por despido y no son compromisos por pensiones, no estando sometidas a la obligación de exteriorización.

9a) Imprudencia de la forma de cálculo de los intereses de demora practicada por la Oficina Técnica en el acto de liquidación:

Respecto al ejercicio 2002:

Son comunes a 2001 las alegaciones enumeradas como 1a, 2a, 3a, 4a, 5a, 7a y 8a.

Además, aduce su disconformidad respecto a la no liquidación de intereses de demora sobre la cuota a devolver resultante de la comprobación: insiste en lo argumentado ante la Inspección respecto a que en relación con la cifra a devolver resultante de la regularización se trata de una devolución de ingresos indebidos, procediendo, por ende, la satisfacción de intereses. Reitera que dicho criterio se plasmó en la Resolución de este TEAC de 26 de junio de 2008, en la que se planteaba idéntica cuestión; y que dicha doctrina se había manifestado ya con anterioridad, citando la resolución de 8 de noviembre de 2006 (RG 3754-04).

Respecto al ejercicio 2003:

Vierte las mismas alegaciones que las expuestas respecto a 2002 y además, como fundamento Décimo de su escrito, alega la procedencia de la Deducción por actividades de I+D+i.

QUINTO. El Tribunal Económico Administrativo Central (en adelante TEAC) estimó parcialmente la reclamación económico administrativa formulada contra la liquidación del ejercicio 2003, confirmando las liquidaciones de los ejercicios 2001 y 2002.

Contra dicha resolución se interpone el presente recurso contencioso administrativo.

Segundo.

La recurrente aduce como motivos de impugnación:

- Improcedencia de la forma de cálculo de los intereses de demora contenida en el acta de liquidación del ejercicio 2001.

La recurrente discrepa del cálculo de los intereses efectuado por la Administración respecto del ejercicio 2001 por importe de 45.807.884,20 euros.

En el procedimiento de comprobación se habían reconocido dilaciones imputables al interesado por 361 días y que tal periodo no devengaba intereses de demora, conforme al artículo 32.2, párrafo segundo de la Ley General Tributaria de 2003 .

Y la cuestión que se planteaba era la relativa a cómo, y de dónde, han de descontarse los días de dilación, pues dado que los mismos se calculan aplicando los tipos vigentes a lo largo del periodo del devengo, conforme al artículo 26.6 de la citada ley , ello acarrea la consecuencia de que los resultados económicos derivados de descontar los días de demora puede variar según se considere en un momento y otro del cómputo. Y todo ello teniendo en cuenta que el ingreso se produjo el 23 julio 2002 y el acuerdo de liquidación de fecha 17 de febrero de 2009.

La parte disiente del criterio del TEAC que entendió, a falta de previsión legal, que resultaba aplicable a efectos del cómputo el previsto en el artículo 150.3 de la citada norma preconizando si las dilaciones no han de ser computadas, se proceda a descontarlas en la misma fecha en que se han producido y no al principio ni al final del periodo de cálculo.

En este caso, afirma, las dilaciones se encuentran exactamente determinadas en las páginas 2, 3 y 4 del Acuerdo de liquidación, allí se dice, que previa designación de las fechas coincidentes, el total de días se eleva a 361. Pues bien, desglosados por ejercicios los anteriores retrasos, resulta que los mismos corresponden 175 días al ejercicio 2006, 166 días al ejercicio 2007 y 30 días al ejercicio 2008. En consecuencia los días de dilación se deberán atribuir a las fechas concretas en que se produjeron. Esta fórmula, a su juicio, es la que resulta más acorde con los términos del artículo 32 de la L.G.T . y en su caso también con los del artículo 150 de la misma ley .

- Disconformidad respecto de la no liquidación de intereses de demora a favor de su representante sobre las cuotas a devolver resultantes de las comprobaciones de los ejercicios 2002 y 2003.

Denuncia la parte la absoluta incongruencia que supone el no liquidar intereses de demora a favor de su representada sobre la cuota a devolver resultante de la comprobación de los ejercicios 2002 y 2003, siendo que dicha devolución trae causa inmediata en los ajustes positivos efectuados por la Inspección a las autoliquidaciones a ejercicios anteriores (básicamente los ejercicios 1998 y 1999), sobre los que si se han exigido intereses de demora a su representada hasta el momento de su ingreso.

Expone, además, que el criterio propugnado por la parte había sido reconocido respecto a la cuota a devolver respecto al ejercicio 2000, en que se suscitó idéntica controversia referida a las mismas operaciones y ajustes [Resolución de 26 de junio de 2008(R.C. 1268-06 R.S., 195-07, R.G. 1269/0, R.S. 196-07 y R.G. 1270-06, R.S. 197/07)].

Alegar, como reseña el TEAC, que la cuota a devolver que resulta de la comprobación de estos ejercicios surge de la mecánica de funcionamiento del impuesto y constituye una devolución que se corresponde con las retenciones soportadas y a los pagos fraccionados y que, por lo tanto, constituye una devolución derivada de la normativa del tributo, es un argumento artificial para denegar un derecho evidente, contraviniendo los principios de justicia tributaria y de equilibrio entre la Administración y el administrado al margen de vulnerar los artículos 32.2. L.G.T . y 191.4.a del RD 1065/2007 .

Luego no se está produciendo una devolución "derivada de la normativa del tributo", se está produciendo la devolución de un "ingreso indebido", la cuota líquida del I.S. de 2002 y 2003 indebidamente satisfecha por compensación de pagos anticipados.

Por tanto, deben reconocerse a su representada el derecho a la percepción de intereses de demora desde la fecha de la declaración de la liquidación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente a los ejercicios 2002 y 2003.

Concluye, finalmente, significando la naturaleza compensadora del interés de demora, con cita de las SSTs de 30 de marzo de 2006 , 2 de marzo , 5 de mayo y 11 de mayo de 2011 .

- Procedencia de la deducción por actividades de Investigación, desarrollo e innovación tecnológica (I +D+I) correspondiente al Proyecto Nácar, relativa al ejercicio 2003.

Sostiene, en primer lugar, al igual que alegó ante el TEAC, que estimó la pretensión respecto de otros dos proyectos, que no solicitó informe motivado del Ministerio de Ciencia y Tecnología, al igual que hizo respecto de aquellos dado que el Proyecto culminó el 28 de febrero de 2004, y las correspondientes solicitudes de informes motivados se efectuaron con posterioridad a dicha fecha para el resto de proyectos, en las que su duración afectaba a periodos impositivos en los que aún no se había presentado la declaración del Impuesto sobre Sociedades, de conformidad con el artículo 8.4 del Real Decreto 1432/2003 .

Con independencia de ello, el proyecto discutido, iniciado en junio de 2000, cuenta con el Certificado de Investigación y Desarrollo emitido por la Agencia de Certificación e Innovación Española, S.L., el cual se encuentra en el expediente y según dicha entidad, el Proyecto Nácar reunía la calificación de investigación y desarrollo exigida por el artículo 33 de la Ley 43/1995 , para gozar de la deducción.

Y la innovación científica obtenida del referido proyecto queda especificada en el punto 5 del citado informe "Novedad del Proyecto", donde el evaluador expone la novedosa arquitectura presentada en el proyecto, a los efectos de reunir los requisitos necesarios para gozar de la deducción prevista en el artículo 33 de la mencionada norma .

Disiente de la afirmación del TEAC referida a que en el Proyecto Nácar se están aplicando tecnologías existentes, al citar como el modelo más utilizado ya existente, Windows DNA, que no fue creado por BBVA.

Y dice que tal afirmación no es correcta porque aquella es una tecnología propiedad de Microsoft que permite la interacción entre la web y la plataforma Windows, integrando los modelos web de desarrollo de aplicaciones para clientes así como para servidores. Esto es distinto a lo que se presenta en el Proyecto Nácar, ya que Windows DNA, al igual que Websphere en Java, son simplemente entornos de ejecución de servicios, es decir, permiten el desarrollo de aplicaciones estructuralmente estáticas y flujos no modificables.

Destaca, al final de su escrito, que el proyecto culminó el 28 de febrero de 2004 y su representado aplicó por el mismo la deducción en la declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2004 siendo objeto de comprobación la deducción aplicada por tal concepto dentro del ámbito de las actuaciones de inspección llevadas a cabo por la Inspección referentes a dicho ejercicio, sin que se formulara objeción a la deducción por el Proyecto Nácar aplicada por la recurrente.

Tercero.

El primer motivo del recurso versa sobre la improcedencia de los intereses de demora contenidos en el acta de liquidación del ejercicio 2001.

Respecto de esta cuestión el TEAC, en el Fundamento de Derecho Duodécimo de su resolución, declara:

"Por último han de abordarse las cuestiones referentes a los intereses de demora calculados en las correspondientes liquidaciones aquí impugnadas. A tal fin ha de distinguirse entre la cuestión debatida respecto a la liquidación del ejercicio 2001 y la que se plantea en relación con los otros dos ejercicios.

Comenzando con la primera, la entidad sostiene la improcedencia de la forma de cálculo de los intereses a abonar a la interesada practicada en el acuerdo de liquidación relativo a 2001. En síntesis, discrepa de que la Inspección compute como día inicial la fecha en que se produjo el ingreso indebido, el 23.07.02 y como día final, la que resulte de descontar marcha atrás desde el 17 de febrero de 2009, los 361 días en que el procedimiento se ha dilatado por causa imputable al obligado tributario, es decir el 21 de febrero de 2008. Advierte que el resultado no es neutro toda vez que los días descontados por la Oficina Técnica satisfacen intereses al 7% mientras que los originalmente descontados por la Inspección en el acta lo hacen al 5,50%. Considera que lo mas ajustado sería que las dilaciones se descontasen en las mismas fechas en que se han producido y no al principio ni al final del periodo de cálculo; ello supondría que, en su caso, desglosados los 361 días de retrasos, corresponden 175 días al ejercicio 2006, 166 al 2007 y 30 días al 2008.

En relación con los intereses de demora a satisfacer al contribuyente, el artículo 191 del Reglamento de Gestión e Inspección Tributaria , aprobado por RD. 1065/2007, 27 de julio, prevé en su apartado 4:

"4. Cuando la liquidación resultante del procedimiento inspector sea una cantidad a devolver, la liquidación de intereses de demora deberá efectuarse de la siguiente forma:

- a) Cuando se trate de una devolución de ingresos indebidos, se liquidarán a favor del obligado tributario intereses de demora en los términos del artículo 32.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria .
- b) (...)"

Por su parte, el artículo 32.2 de la Ley 58/2003 (al cual remite también el artículo 221 del mismo texto legal), en relación a la liquidación de los intereses de demora, dispone:

"2. Con la devolución de ingresos indebidos la Administración tributaria abonará el interés de demora regulado en el artículo 26 de esta Ley , sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite. A estos efectos, el interés de demora se devengará desde la fecha en que se hubiese realizado el reintegro indebido hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución.

Las dilaciones en el procedimiento por causa imputable al interesado no se tendrán en cuenta a efectos del cómputo del período a que se refiere el párrafo anterior."

Como puede apreciarse, y la reclamante no discute, la propia norma legal ordena que las dilaciones en el procedimiento imputables al interesado no se computen a los efectos del cálculo del período por el que han de calcularse intereses de demora. Ahora bien es cierto, como apunta asimismo la interesada que nada dice la norma acerca de la cuestión aquí debatida, relativa a la forma de hacer efectivo el descontar del periodo de computo de intereses los días de dilación. En el presente caso, en la propuesta del actuario en el acta lo hizo al principio del período, es decir, en vez de iniciar el cómputo el día de realización del ingreso indebido (23 de julio de 2002) lo hizo transcurridos los días de dilación, es decir, el 22 de julio de 2003. El Inspector jefe en el acuerdo de liquidación, sin embargo, toma como "dies a quo", el de realización del ingreso indebido (23 de julio de 2002) y descuenta los 361 días de dilación al final del periodo, es decir el periodo de computo de intereses concluye 361 antes del "dies ad quem" (17 de febrero de 2009), el 21 de febrero de 2008. Y como ya se ha expuesto, la interesada propugna un descuento en los respectivos periodos en que se han producido las dilaciones.

Es cierto igualmente, como la propia reclamante advierte que las consecuencias de uno u otro modo de computo dependerán de cada caso concreto; en función, cabe añadir, de cual haya sido la evolución de los tipos de interés aplicables, pues de ser este único, la cuestión carecería de relevancia práctica.

La lógica de esta previsión pretende impedir que recaiga sobre la Administración deudora de los intereses de demora una mayor carga financiera fruto de la prolongación del procedimiento en que se determinan los importes a devolver, por causa de dilaciones imputables al interesado; en ecuaníme reciprocidad a lo que sucede cuando la Administración tributaria incumple los plazos legales por causa imputable a la misma, a partir de cuyo momento no se exigen intereses de demora (art. 26. 4 y 150.3 de la Ley 58/2003 , General Tributaria).

En estos últimos supuestos la norma prevé el modo de computar esta exclusión al disponer tanto el art. 26.4 como el 150.3 que no se exigirán intereses de demora a partir del momento en que se incumplan los plazos máximos para notificar las resoluciones o para concluir el procedimiento, lo que supone que dejan de devengarse intereses a favor de la Administración acreedora a partir de que, por causa imputable a ella, se incumple el plazo de duración del procedimiento; por ende, el descuento de los días en que se ha excedido se hace al final, para así determinar en sus justos límites cuándo debería haber concluido el procedimiento de no haberse producido el incumplimiento en el plazo determinado por la norma.

Si bien el artículo 32.2 aquí aplicable, nada dice, dado que la lógica financiera que subyace es parangonable, parece razonable aplicar el mismo sistema de cómputo, pues se trata en definitiva de evitar que no se devenguen intereses a favor del acreedor - que en este caso es el contribuyente- cuando el procedimiento inspector del que resulta una cantidad a devolver se prolonga por causa imputable a dicho acreedor. De no haberse incurrido en las dilaciones de referencia, el procedimiento habría concluido antes y antes se hubiera ordenado el pago de la devolución al contribuyente, por lo que se hubieran devengado menos intereses.

Así pues, cabe concluir que el sistema aplicado por el acuerdo de liquidación impugnado responde razonablemente a la finalidad de la norma, por lo que esta Sala no aprecia motivo para su modificación".

Como se explica perfectamente en dicha resolución, el Inspector Jefe, en el Acuerdo de liquidación toma como "dies a quo" para el cálculo de los intereses de demora, el de la realización del ingreso indebido (23 de julio de 2002) y descuenta los 361 días de dilación al final del periodo, por lo que el periodo de cómputo de intereses concluye 361 días antes del "dies ad quem", es decir, el del Acuerdo de liquidación del 17 de febrero de 2009, situando esa fecha en el 21 de febrero de 2008.

En el criterio de la parte, que aduce que el resultado no es neutro, pues los días que se descontaron por la Oficina Técnica satisfacen intereses al 7%, mientras que los originalmente descontados por la Inspección en el acta, que en vez de iniciar el cómputo el día de realización de ingreso indebido (23 de julio de 2002) lo hizo

transcurridos los días de dilación, es decir, el 22 de julio de 2003- lo hacen al 5,50%, es que las dilaciones han de ser computadas en las mismas fechas en que se han producido, y no al principio ni al final del periodo de cálculo.

Aunque es cierto, y en eso existe acuerdo entre las partes, que el artículo 32.2º de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, nada dice sobre la cuestión hoy planteada, resulta necesario hacer un análisis de dicho precepto, pues el mismo resulta esencial en orden a resolver aquella.

En el artículo referido se desarrolla la segunda de las obligaciones de contenido económico a la Administración Tributaria enumeradas en el artículo 30 y que viene referida a los ingresos que indebidamente hubieran realizado los obligados tributarios con ocasión del cumplimiento de sus obligaciones tributarias o del pago de las sanciones.

En el apartado 2 del artículo 32 se señala que en todo caso se abonará el interés de demora regulado en el artículo 26 de la LGT, sin necesidad de reclamarlo el interesado, así mismo establece el momento del inicio del cómputo del interés de demora y su finalización, en los términos que ya hacía el Real Decreto 1163/1990, de 21 de Septiembre, por el cual se regulaba el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria: desde la fecha de su ingreso en el tesoro hasta la ordenación del pago de la correspondiente devolución.

En el segundo párrafo de este segundo apartado se da amparo legal a una causa razonable de interrupción del conjunto del plazo del cálculo de intereses para evitar el retraso malicioso o negligente por parte del obligado tributario que pudiera suponer un perjuicio a la Hacienda Pública: no se tendrán en cuenta las dilaciones en el procedimiento por causa imputable al interesado.

Pues bien, si esa es la filosofía del precepto y la misma inspira el contenido de los artículos 26.4 y 150.3 de la citada norma, cuando la dilación es imputable a la Administración y no al sujeto pasivo como sucede en el caso hoy enjuiciado, al dejar de devengarse intereses a favor de aquella cuando incumple los plazos máximos para notificar las resoluciones o para concluir el procedimiento y el descuento de esos plazos de las dilaciones se hace al final del procedimiento, lo lógico, y a falta de previsión legal al respecto, es aplicar el mismo procedimiento al supuesto de autos.

Teniendo en cuenta, como dice el TEAC, que de no haberse incurrido en las dilaciones de referencia el procedimiento habría concluido antes y se hubiera ordenado el pago de la devolución al contribuyente por lo que se hubieran devengado menos intereses. En consecuencia, el motivo debe decaer.

Cuarto.

El siguiente versa sobre la disconformidad respecto de la no liquidación de intereses de demora a favor de la recurrente sobre las cuotas a devolver resultante de las comprobaciones de los ejercicios 2002 y 2003.

La resolución recurrida en el Fundamento de Derecho Décimotercero se pronuncia respecto de este motivo, en los siguientes términos:

" DÉCIMOTERCERO.- La segunda cuestión que se debate en relación con los intereses de demora, es la procedencia o no de liquidarlos sobre la cuota a devolver resultante de la comprobación en los ejercicios 2002 y 2003.

La Inspección, al regularizar en sucesivas comprobaciones la situación del contribuyente, modificó la imputación temporal de ciertas partidas integrantes de la BI del Impuesto, de modo que se produjeron efectos de carácter positivo (aumento de la BI) en ejercicios anteriores a los que comprobados (básicamente, los ejercicios 1998 y 1999) y, correlativamente, de carácter negativo (disminución de la BI) en los ejercicios 2002 y 2003.

Considera la reclamante que, dado que en aquellos ejercicios anteriores sí se exigieron intereses de demora a la entidad, no reconocerlos ahora es un atentado a la justicia. Además cita en defensa de su tesis la resolución de este Tribunal Económico Administrativo Central de 26 de junio de 2008, recaída en la reclamaciones acumuladas (RG 1268, 1269 y 1270/06), interpuestas por la misma entidad en relación con la comprobación de los ejercicios anteriores, planteándose esta misma cuestión en relación con el ejercicio 2000 y siendo estimada por el Tribunal, que en el apartado 1º del Fundamento de Derecho Tercero exponía:

"La cuestión que se suscita no ha sido pacífica ni aquietada, ni legal ni jurisprudencialmente. Sin embargo, lo cierto es que la evolución legislativa ha discurrido, como dice la E. de M. de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de derechos y garantías de los contribuyentes, en el sentido de "profundizar en la idea de equilibrio de las situaciones jurídicas de la Administración Tributaria y de los contribuyentes".

Este mismo Tribunal Central ha evolucionado en sus criterios, pero en el presente pueden destacarse las siguientes resoluciones:

- R.G. 3754-04, de 8 de noviembre de 2006, en la que se afirma que si como consecuencia de la regularización inspectora de un ejercicio anterior, en el siguiente disminuye la BI y surge un derecho a devolución

(porque si no, habría una duplicidad de pago), estamos ante una devolución de ingresos indebidos - art. 7.1.a) del R.D. 1163/1990 y O.M. de 22 de marzo de 1991-, con derecho a percibir intereses de demora desde la fecha del ingreso.

- R.G. 2467-04, de 28 de febrero de 2008 (que a su vez cita a R.G. 2376-04 y R.G. 1049-06, ambas de 5 de diciembre de 2007), relativas a diversos supuestos de devolución, en los que como cantidad base para el cálculo de intereses a favor del contribuyente se tomaba sólo la cuota diferencial ingresada con la correspondiente autoliquidación, sin reconocer interés alguno en relación con la parte de la cantidad a devolver correspondiente a las retenciones soportadas y pagos fraccionados realizados.

Este Tribunal declaró que "atendiendo a la naturaleza indemnizatoria de los intereses, que compensa la disposición por una parte de una determinada cantidad de dinero por tiempo superior al debido, en casos como el que nos ocupa la Administración sí debe abonar intereses al contribuyente a partir del día en que concluía el plazo de la Administración para practicar dicha devolución si la misma hubiera sido solicitada por el contribuyente en la correspondiente autoliquidación".

Realmente, el supuesto que aquí consideramos no es, como quiere el acto de liquidación, un caso de "devolución de oficio" por la mecánica del Impuesto, sino un ingreso indebido que se pone de relieve como tal por consecuencia de la regularización inspectora de los ejercicios anteriores (como dice la reclamante, la situación sería la misma aunque no se le hubiesen hecho retenciones ni hubiera hecho pagos fraccionados). Y es de recordar que según el art. 53.2 del RGIT de 1986, cuando de la regularización "resulte una cantidad a devolver al interesado, la liquidación derivada del acta que se incoe servirá para que la Administración inicie de inmediato el correspondiente expediente de devolución de ingresos indebidos".

Por su parte, el art. 191.4 del Reglamento General de Actuaciones y Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria (RGPGIT), de 27 de julio de 2007, dispone:

"a) Cuando se trate de una devolución de ingresos indebidos, se liquidarán a favor del obligado tributario intereses de demora en los términos del artículo 32.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ."

Este último precepto de la LGT dice:

"2. Con la devolución de ingresos indebidos la Administración tributaria abonará el interés de demora regulado en el artículo 26 de esta ley, sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite. A estos efectos, el interés de demora se devengará desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso indebido hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución."

Finalmente, afirma el Tribunal Supremo en su Sentencia de 30 de marzo de 2006 (recurso nº 5690/2002):

"Al efecto, es evidente que se hubiera producido un enriquecimiento por parte de la Administración desde que tuvo lugar el ingreso indebido si sólo se debieran intereses de demora a partir del reconocimiento del mismo (o del instante indicado en el artículo 104.2 de la LJCA 29/1998), pues, como ya se ha venido apuntando, entre este último momento y aquel en que se realizó el ingreso indebido puede mediar un lapso de tiempo más o menos extenso, y, aunque no cabe extender a ese período el devengo de intereses propiamente moratorios, es incuestionable que la permanencia indebida de un dinero ajeno en las arcas del Tesoro supone un enriquecimiento cierto para el Estado, y es por ello que empezarán a devengarse intereses correspondientes desde el momento en que se haya realizado el pago indebido y moratorios desde el instante en que se declare ese carácter indebido en vía administrativa o judicial".

En definitiva es preciso dar la razón en este extremo a la reclamante, solucionando así la evidente incoherencia de que por virtud de la misma actuación inspectora se devenguen intereses cuando la liquidación es positiva, a favor de la Administración, y no se devenguen a favor del contribuyente cuando la liquidación arroja una cantidad a devolver.

Sin perjuicio de que el tema de fondo suscitado es el mismo, ha de hacerse alusión a la situación planteada en cada uno de los dos ejercicios:

Respecto al ejercicio 2002, el acuerdo de liquidación, que confirma en este punto la propuesta del acta, sostiene que no procede calcular intereses sobre la cifra total a devolver resultante de la regularización, sino sobre 630.295,04 €, que es la cifra que correspondería a la devolución derivada de la solicitud de rectificación de la declaración del IS de 2002 presentada por la representación del grupo el 23 de octubre de 2007, que implicaba una mayor devolución a su favor.

Frente a ello la entidad sostiene que procede reconocer intereses de demora desde que finalizó el plazo de pago en período voluntario del IS 2002 y sobre la cuantía a devolver derivada de la regularización ya que

conforme a la referida resolución del TEAC, se trata de un ingreso indebido y no de una devolución derivada de la normativa propia de la aplicación del tributo.

Por lo que se refiere al ejercicio 2003, el acuerdo liquidatorio, que también aquí confirma la propuesta del actuario, considera que no procede calcular intereses de demora sobre la cuantía total a devolver derivada de la regularización, sino sólo respecto de las cuotas a devolver a las Administraciones tributarias de Álava y Guipúzcoa, que son las únicas que procede enmarcar en el supuesto de devolución de ingresos indebidos.

La entidad manifiesta la misma discrepancia que respecto al ejercicio 2002, y consiguientemente la misma pretensión de reconocimiento de intereses. Sostiene, en síntesis, que la base de cálculo de los intereses debería ser también la cantidad que debería haber sido devuelta de haber liquidado el Impuesto conforme al criterio inspector, y que en la referida resolución de 26 de junio de 2008 el TEAC reconoció expresamente que se trataba de un ingreso indebido que se había puesto de manifiesto como consecuencia de la regularización inspectora de ejercicios anteriores.

Centrada así la cuestión ha de exponerse que, con posterioridad a la referida resolución de 26 de junio de 2008, este Tribunal Económico Administrativo Central ha modificado el criterio vertido en ella, pasando a sostener reiteradamente que estas devoluciones reconocidas en el seno del procedimiento inspector, sin previa solicitud del obligado tributario, ya en su autoliquidación ya en rectificación posteriormente solicitada, como son los casos aquí examinados, habían de calificarse como derivada de la normativa de cada tributo, no procediendo el reconocimiento de intereses de demora. Entre otras resoluciones cabe citar, las de 17 de febrero de 2010 (RG 7260/2008), de 30 de junio de 2010 (RG 3979/2009) y 13 de abril de 2011 (RG 3778/2009). Por razones de unidad de doctrina conviene transcribir lo expuesto en el Fundamento de Derecho Sexto de la última de las citadas:

(...)

En cuanto a esta liquidación de intereses alega el contribuyente que la base de cálculo de los mismos no debió ser solo la cantidad indebidamente ingresada con la presentación de la autoliquidación, sino también la cantidad que le debería haber sido devuelta de haber autoliquidado el interesado conforme al criterio inspector.

Pues bien, respecto de dicha pretensión hay que comenzar diferenciando entre dos tipos de devoluciones: las derivadas de la normativa de cada tributo y las de ingresos indebidos. A una y otra se refiere la LGT en los términos siguientes:

Artículo 31.1.- "Son devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo las correspondientes a cantidades ingresadas o soportadas debidamente como consecuencia de la aplicación del tributo".

Artículo 32.1.- "La Administración tributaria devolverá a los obligados tributarios, a los sujetos infractores o a los sucesores de unos y otros, los ingresos que indebidamente hubieran realizado en el Tesoro Público con ocasión del cumplimiento de sus obligaciones tributarias o del pago de sanciones, conforme a lo establecido en el artículo 221 de esta ley".

En nuestro caso la parte de devolución que asciende a 1.462.981,89 € ha de calificarse como derivada de la normativa del tributo pues se corresponde con retenciones y pagos fraccionados soportadas (las primeras) y realizados (los segundos) de forma debida, esto es, siguiendo las normas que al respecto establece la ley con independencia de que posteriormente, al liquidar el tributo y ejercicio, los mismos deban en todo o parte ser reintegrados al contribuyente tal y como dispone al respecto el artículo 139.2 del RD 4/2004 por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS) a tenor del cual: "Cuando la cuota resultante de la autoliquidación o, en su caso, de la liquidación provisional sea inferior a la suma de las cantidades efectivamente retenidas, ingresos a cuenta y pagos fraccionados, la Administración tributaria procederá a devolver de oficio el exceso sobre la citada cuota, sin perjuicio de la práctica de las ulteriores liquidaciones, provisionales o definitivas, que procedan".

Y la regularización del abono de intereses de demora al contribuyente con motivo de devoluciones derivadas de la normativa del tributo está contenida en los artículos 31.2 LGT y 139.4 TRLIS en los términos siguientes: Art. 31.2 LGT .

"Transcurrido el plazo fijado en las normas reguladoras de cada tributo y, en todo caso, el plazo de seis meses, sin que se hubiera ordenado el pago de la devolución por causa imputable a la Administración tributaria , ésta abonará el interés de demora regulado en el artículo 26 de esta ley , sin necesidad de que el obligado lo solicite. A estos efectos, el interés de demora se devengará desde la finalización de dicho plazo hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución".

Art. 139.4 TRLIS

Transcurrido el plazo establecido en el apartado 1 de este artículo [6 meses desde el final del plazo de presentación de la autoliquidación o desde la presentación extemporánea de la misma] sin que se haya ordenado

el pago de la devolución por causa imputable a la Administración tributaria, se aplicará a la cantidad pendiente de devolución el interés de demora a que se refiere el artículo 26.6 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, desde el día siguiente al de la finalización de dicho plazo y hasta la fecha de ordenación de su pago, sin necesidad de que el sujeto pasivo así lo reclame".

Así pues, calificada la devolución objeto de controversia conforme a lo dicho anteriormente (devolución derivada de la propia normativa del impuesto reconocida por la Inspección en el seno de un procedimiento inspector) se han de resaltar, además de lo expuesto, las siguientes ideas ya señaladas por este Tribunal en el fundamento jurídico octavo de su resolución de 17-02-2010 (RG 7260/08), ideas plenamente aplicables al caso que nos ocupa:

«... en palabras de nuestro Tribunal Supremo, Sentencia de 4 de marzo de 1992, "...Queda claro que los intereses de demora tienen una función compensadora del incumplimiento de una obligación de dar y, por tanto, su naturaleza intrínseca consiste en ser una modalidad indemnizatoria".

Es necesario por tanto, que exista un "incumplimiento de una obligación de dar" para que surja la necesidad de reparar dicho incumplimiento a través del abono de intereses de demora.

Y ello no podría ser de otro modo, las normas de Derecho común en las que encuentran su raíz profunda los intereses de demora, establecen que en el caso de que una obligación consistiera en el pago de una cantidad de dinero y el deudor incurriera en mora, la indemnización consistirá en el pago de los intereses de demora (artículo 1.108 del Código Civil) y de conformidad con el artículo 1.100 del Código Civil, incurren en mora los obligados a entregar alguna cosa desde que el acreedor lo exija judicial o extrajudicialmente, sin que sea necesaria esta intimación, cuando la Ley lo declare así expresamente.

La Administración tributaria no puede incumplir, como pretende el interesado, el día 26 de enero de 2006 la obligación de satisfacer una "devolución" que fue determinada por la propia Inspección de los Tributos el día 5 de septiembre de 2008.

En estos casos (cantidades que resultan a devolver fruto de la actuación inspectora, sin previa solicitud del contribuyente), la Administración tributaria no incurre en mora, puesto que:

No ha existido una previa solicitud de devolución por parte del contribuyente; de lo que deriva:

-Que no resulte aplicable el plazo de 6 meses para efectuar la devolución (recordemos que el mismo se computaba desde la solicitud de devolución presentada por el contribuyente, la autoliquidación).

-Y que la falta de pago, el día 26 de enero de 2006, del importe de la devolución no pueda atribuirse a una "causa imputable" a la Administración tributaria.

Finalmente, tampoco cabe aludir a la reciprocidad de las obligaciones o las prerrogativas administrativas o a la desigualdad existente, en lo que respecta al devengo de los intereses de demora, entre la obligación del contribuyente de ingresar la deuda tributaria, y la obligación de la Administración de abonar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, puesto que la ley establece el mismo régimen para ambas; ambas son obligaciones ex lege, que tienen fijado un plazo de cumplimiento, cuya inobservancia origina la obligación de abonar intereses de demora, y siendo el tipo de interés el mismo, para cualquiera de las partes de la relación jurídica tributaria que incurra en mora.

Además de lo expuesto hasta ahora y a la vista de lo alegado por el interesado, que parece confundir las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo con las devoluciones de ingresos indebidos, hemos de aclararle que, además de tratarse de conceptos distintos, en el primer caso, los intereses tienen por objeto Indemnizar el retraso o la mora de la Administración en el cumplimiento de su obligación ex lege; mientras que los intereses de demora de los ingresos indebidos, tienen una naturaleza marcadamente financiera dirigida a compensar la pérdida de rentabilidad sufrida por el contribuyente, por lo que se devengan desde la fecha de su ingreso, sin necesidad de que haya existido ningún incumplimiento previo por parte de la Administración tributaria.

Por consiguiente, en el caso de "devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo" determinadas o reconocidas por la Administración tributaria, sin previa solicitud del obligado tributario, a través de autoliquidación o una solicitud de rectificación de autoliquidación (...), la Administración tributaria sólo deberá abonar intereses de demora cuando incurra en mora (es decir, cuando no pague dentro del plazo general para hacer efectivas las obligaciones públicas, artículo 24 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria), cuyo cómputo se inicia desde la fecha de reconocimiento de la obligación (el 5 de septiembre de 2008), todo ello de conformidad con lo dispuesto en el apartado 3 de la Disposición Adicional Quinta del RD 1163/1990, de 21 de septiembre (en vigor en virtud del apartado 1 b) de la Disposición Derogatoria Única del RD 520/2005), y con la Orden de 22 de marzo de 1991, por la que se desarrolla el RD 1163/1990, en la parte que se encuentra en vigor».

Finalmente indicar, aunque no resulte aplicable al caso "ratione temporis", que el artículo 125.2 del Reglamento General de Gestión e Inspección (RD.1067 (sic)/2007 - RGGI) dispone que:

"Cuando se abonen intereses de demora de acuerdo con lo previsto en el artículo 31.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la base sobre la que se aplicará el tipo de interés tendrá como límite el importe de la devolución solicitada en la autoliquidación, comunicación de datos o solicitud".

Como se desprende de todo lo anterior sería el retraso por la Administración en proceder a la devolución de las cantidades reconocidas en la liquidación administrativa el que generaría el derecho del contribuyente al abono del interés de demora, circunstancia que no se había producido en el momento en que se giró la liquidación impugnada, que es precisamente la que marca el inicio del mencionado plazo para proceder a la devolución de oficio, ni se alega se produjera con posterioridad."

Aplicando lo expuesto al caso que nos ocupa, ha de reputarse conforme a derecho el cálculo de los intereses de demora hecho en los acuerdos liquidatorios impugnados, por lo que han de confirmarse en este punto".

Con carácter previo al examen del motivo, debemos reproducir los términos de la sentencia de esta Sala de 26 de febrero de 2015, dictada en el recurso 14/2012, en la que nos referíamos al procedimiento de devolución de ingresos indebidos, declarando:

"Como señala la STS de 15 de noviembre de 2012, RC 743/2010, F.J. 5º, aunque el artículo 221 de la LGT de 2003, Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria, regula el procedimiento de devolución de ingresos indebidos como uno de los especiales de revisión, se trata realmente de un procedimiento de gestión en el que, eso sí, debe dictarse una resolución declarativa de la existencia de un ingreso indebido.

Y es que resulta preciso señalar que por ingreso indebido ha de entenderse el que se efectuó sin que ningún acto administrativo ni autoliquidación del sujeto pasivo le obligara a hacerlo, pues si fue en cumplimiento de una u otra, el ingreso se considera debido aunque fueran ilegales los actos que los amparaban.

Esta afirmación se confirma al examinar los supuestos en que procede dicha devolución de ingresos indebidos enumerados por el apartado 1, del artículo 221, que cita los siguientes:

- a) Duplicidad en el pago de deudas tributarias o sanciones.
- b) Pago excesivo sobre la cantidad liquidada o autoliquidada.
- c) Ingreso de deuda o sanciones prescritas.
- d) Cuando así lo establezca la normativa tributaria.

En caso de que el ingreso se hubiera efectuado en virtud de una autoliquidación, el propio artículo 221 apartado 4, precisa que la solicitud de devolución deberá efectuarse postulando la rectificación de aquella de acuerdo con el artículo 1203 de la Ley. Volveremos sobre este artículo posteriormente.

En resumen, la solicitud de devolución de un ingreso efectuado en virtud de esos actos debe postularse a través de los correspondientes procedimientos revisores que los declaren no ajustados a derecho, reconociendo, subsiguientemente, el derecho a la devolución. Ello explica que los supuestos enumerados en el artículo 221 tengan en común el tratarse de ingresos que se efectuaron sin que fueran exigidos ni por los actos de la Administración ni por actuaciones del particular.

La Jurisprudencia distingue entre la devolución directa (para ingresos indebidos "ab origine") e indirecta (para los que devienen indebidos al anularse la norma o acto en virtud del cual se efectuaron), siendo los primeros los que pueden y deben acudir a este procedimiento de revisión para que se reconozca el derecho a su devolución (SSTS, de 26 de julio de 1993 y 10 de junio de 1994). Para los restantes, habrá de impugnarse en plazo el acto que los exigía o acudir a los procedimientos especiales de revisión distintos de este (SSTS, de 17 de diciembre de 2002, 20 de enero y 16 de marzo de 2004), incluso si se pretende la devolución por haberse anulado la norma que amparaba el acto (STS, de 1 de junio de 2002).

Por su parte, el artículo 120.3 de la Ley 58/2003 dispone:

"3. Cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente.

Cuando la rectificación de una autoliquidación origine una devolución derivada de la normativa del tributo y hubieran transcurrido seis meses sin que se hubiera ordenado el pago por causa imputable a la Administración tributaria, ésta abonará el interés de demora del artículo 26 de esta ley sobre el importe de la devolución que proceda, sin necesidad de que el obligado lo solicite. A estos efectos, el plazo de seis meses comenzará a

contarse a partir de la finalización del plazo para la presentación de la autoliquidación o, si éste hubiese concluido, a partir de la presentación de la solicitud de rectificación.

Cuando la rectificación de una autoliquidación origine la devolución de un ingreso indebido, la Administración tributaria abonará el interés de demora en los términos señalados en el apartado 2 del artículo 32 de esta ley."

De este precepto, se deriva claramente que si la rectificación de una liquidación da lugar a una devolución, se distingue entre devoluciones derivadas de una normativa y las derivadas de ingresos indebidos; en el primer caso se devengarán intereses solo si la Administración no efectuara la devolución en el plazo de 6 meses desde la presentación de la solicitud de rectificación; en el segundo, los intereses a liquidar serían los devengados desde el momento en que se realizó el ingreso...".

Para una mejor comprensión de la cuestión objeto de debate debe precisarse que en cuanto al ejercicio 2002, la recurrente en el marco de las actuaciones de comprobación tributaria desarrolladas en relación con el Grupo 2/82, presentó una solicitud de rectificación de la declaración inicialmente presentada, lo que motivó que el acuerdo de liquidación reconociera intereses a su favor respecto de aquella parte de la cuantía a devolver que correspondería a la solicitud de rectificación presentada, que la Inspección fijaba en 630.295,04 euros.

En cambio, respecto del resto de la cifra a devolver, citando el artículo 120.3 de la actual LGT, la Administración no considera procedente abonar interés alguno pues al no existir solicitud de rectificación no se iniciaba el plazo para ordenar la devolución cuyo incumplimiento determinaba el devengo de dichos intereses.

En el ejercicio 2003, en el que la Administración rectifica de oficio la autoliquidación presentada por el sujeto pasivo, no nos encontramos ante una devolución de ingresos indebidos, sino ante una devolución de unas cuotas que procede devolver como consecuencia de la regularización, las cuotas a devolver al Estado y a los territorios de Vizcaya y Navarra, que corresponden a cantidades que en su momento fueron ingresadas debido a la aplicación de la normativa propia del Impuesto sobre Sociedades.

A la vista de las consideraciones, la Sala debe confirmar con los razonamientos de la resolución recurrida, al ser claro que no nos encontramos en ninguno de los casos expuestos ante una devolución de ingresos indebidos sino ante una devolución de ingresos derivada de la normativa de cada tributo.

Y si esa es la conclusión, la lógica consecuencia de ello es que solo se satisfagan intereses de demora cuando la Administración incurra en mora, artículos 31.2 LGT y 139.4 del TRLIS, lo que en absoluto se denuncia.

Finalmente, en cuanto a la posible desigualdad entre la obligación del contribuyente de ingresar la deuda tributaria y la obligación de la Administración de abonar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, hacemos nuestras las argumentaciones de la resolución recurrida, puesto que en dichos casos la ley establece el mismo régimen: ambas son obligaciones ex lege, que tienen fijado un plazo de cumplimiento, cuya insolvencia origina la obligación de abonar intereses de demora, siendo el tipo de interés el mismo, para cualquiera de las partes de la relación jurídica tributaria que incurra en mora.

Añadir al respecto que el TEAC explica perfectamente en su resolución el cambio de criterio adoptado en el caso de autos, como ha quedado reseñado, y que la jurisprudencia citada por la recurrente en ningún caso hace referencia a la devolución de intereses derivada de la normativa propia de cada tributo.

Lo mismo sucede, aunque la parte no la indique, en la STS de 17 de diciembre de 2012, RCU 2155/2011

El que la Inspección hubiera seguido distinto criterio - en el ejercicio 2006- al manifestado por esta Sala, que confirma el del TEAC, no altera las conclusiones obtenidas pues no cabe la "igualdad en la ilegalidad" principio proscrito por el T.C. entre otras, las siguientes sentencias 88/2003, de 19 de mayo y 181/2006 de 19 de junio .

Quinto.

El último motivo del recurso se refiere al "Proyecto Nacar" y su consideración como I+D.

En sentencia 453/2011, dictada en 12 de febrero de 2015, nos referíamos a la deducción discutida, reseñando la doctrina de la Sala en los siguientes términos:

" Octavo...La Ley 43/95, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, en la redacción dada por la Ley 55/1999, dispone en su artículo 33 ("deducción por actividades de investigación científica e innovación tecnológica "), lo siguiente:

"1. La realización de actividades de investigación y desarrollo dará derecho a practicar una deducción de la cuota íntegra del 30 % de los gastos efectuados en el período impositivo por este concepto.

En el caso de que los gastos efectuados en la realización de actividades de investigación y desarrollo en el período impositivo sean mayores que la media de los efectuados en los dos años anteriores, se aplicará el porcentaje establecido en el párrafo anterior hasta dicha media, y el 50 % sobre el exceso respecto de la misma.

Además de la deducción que proceda conforme a lo dispuesto en los párrafos anteriores, se practicará una deducción adicional del 10 % del importe de los siguientes gastos del período:

a) Los gastos de personal de la entidad correspondientes a investigadores cualificados adscritos en exclusiva a actividades de investigación y desarrollo.

b) Los gastos correspondientes a proyectos de investigación y desarrollo contratados con Universidades, Organismos públicos de Investigación o Centros de Innovación y Tecnología, reconocidos y registrados como tales según el Real Decreto 2609/1996, de 20 de diciembre, por el que se regulan los Centros de Innovación y Tecnología.

2. Se considera investigación la indagación original y planificada que persiga descubrir nuevos conocimientos y una superior comprensión en el ámbito científico o tecnológico.

Se considera desarrollo la aplicación de los resultados de la investigación o de cualquier otro tipo de conocimiento científico para la fabricación de nuevos materiales o productos o para el diseño de nuevos procesos o sistemas de producción, así como para la mejora tecnológica sustancial de materiales, productos, procesos o sistemas preexistentes. Esta actividad incluirá la materialización de los resultados de la investigación en un plano, esquema o diseño, así como la creación de un primer prototipo no comercializable y los proyectos de demostración inicial o proyectos piloto, siempre que los mismos no puedan convertirse o utilizarse para aplicaciones industriales o para su explotación comercial. Igualmente se incluirá el diseño y la elaboración del muestrario para el lanzamiento de los nuevos productos.

Se considera actividad de investigación y desarrollo la concepción de software avanzado, siempre que suponga un progreso científico o tecnológico significativo mediante el desarrollo de nuevos teoremas y algoritmos o mediante la creación de sistemas operativos y lenguajes nuevos. No se incluyen las actividades habituales o rutinarias relacionadas con el software.

3. La realización de actividades de innovación tecnológica no incluidas en el apartado anterior dará derecho a practicar una deducción de la cuota íntegra en las condiciones establecidas en este apartado.

Se considerará innovación tecnológica la actividad cuyo resultado es la obtención de nuevos productos o procesos de producción, o de mejoras sustanciales, tecnológicamente significativas, de los ya existentes. Se considerarán nuevos aquellos productos o procesos cuyas características o aplicaciones, desde el punto de vista tecnológico, difieran sustancialmente de las existentes con anterioridad. Esta actividad incluirá la materialización de los nuevos productos o procesos en un plano, esquema o diseño, así como la creación de un primer prototipo no comercializable y los proyectos de demostración inicial o proyectos piloto, siempre que los mismos no puedan convertirse o utilizarse para aplicaciones industriales o para su explotación comercial. También se incluyen las actividades de diagnóstico tecnológico tendentes a la identificación, la definición y la orientación de soluciones tecnológicas avanzadas realizadas por las entidades a que se refiere la letra a siguiente, con independencia de los resultados en que culminen.

La base de la deducción estará constituida por el importe de los gastos del período en actividades de innovación tecnológica que correspondan a los siguientes conceptos:

a) Proyectos cuya realización se encargue a Universidades, Organismos públicos de Investigación o Centros de Innovación y Tecnología, reconocidos y registrados como tales según el citado Real Decreto 2609/1996, de 20 de diciembre.

b) Diseño industrial e ingeniería de procesos de producción, que incluirán la concepción y la elaboración de los planos, dibujos y soportes destinados a definir los elementos descriptivos, especificaciones técnicas y características de funcionamiento necesarios para la fabricación, prueba, instalación y utilización de un producto.

c) Adquisición de tecnología avanzada en forma de patentes, licencias, know-how y diseños. No darán derecho a la deducción las cantidades satisfechas a personas o entidades vinculadas al sujeto pasivo. La base correspondiente a este concepto no podrá superar la cuantía de 50 millones de pesetas anuales.

d) Obtención del certificado de cumplimiento de las normas de aseguramiento de la calidad de la serie ISO 9000, GMP o similares, sin incluir aquellos gastos correspondientes a la implantación de dichas normas.

El porcentaje de la deducción será el 15 % para los conceptos previstos en la letra a y el 10 % para los conceptos previstos en las letras restantes.

4. No se considerarán actividades de investigación y desarrollo ni de innovación tecnológica las consistentes en:

a) Las actividades que no impliquen una novedad científica o tecnológica significativa. En particular, los esfuerzos rutinarios para mejorar la calidad de productos o procesos, la adaptación de un producto o proceso de producción ya existente a los requisitos específicos impuestos por un cliente, los cambios periódicos o de temporada, así como las modificaciones estéticas o menores de productos ya existentes para diferenciarlos de otros similares.

b) Las actividades de producción industrial y provisión de servicios, o de distribución de bienes y servicios. En particular, la planificación de la actividad productiva; la preparación y el inicio de la producción, incluyendo el reglaje de herramientas y aquéllas otras actividades distintas de las descritas en la letra b del apartado anterior; la incorporación o modificación de instalaciones, máquinas, equipos y sistemas para la producción; la solución de problemas técnicos de procesos productivos interrumpidos; el control de calidad y la normalización de productos y procesos; los estudios de mercado y el establecimiento de redes o instalaciones para la comercialización; el adiestramiento y la formación del personal relacionada con dichas actividades.

c) La prospección en materia de ciencias sociales y la exploración e investigación de minerales e hidrocarburos.

5. Se considerarán gastos de investigación y desarrollo o de innovación tecnológica los realizados por el sujeto pasivo en cuanto estén directamente relacionados con dichas actividades y se apliquen efectivamente a la realización de las mismas, constando específicamente individualizados por proyectos.

Los gastos de investigación y desarrollo o de innovación tecnológica correspondientes a actividades realizadas en el exterior gozarán de la deducción siempre y cuando la actividad principal se efectúe en España y no sobrepasen el 25 % del importe total invertido.

Igualmente tendrán la consideración de gastos de investigación y desarrollo o de innovación tecnológica las cantidades pagadas para la realización de dichas actividades en España, por encargo del sujeto pasivo, individualmente o en colaboración con otras entidades.

Para determinar la base de la deducción el importe de los gastos de investigación y desarrollo o de innovación tecnológica se minorará en el 65 % de las subvenciones recibidas para el fomento de dichas actividades e imputables como ingreso en el período impositivo.

6. El límite de las deducciones a que se refiere el apartado 1 del artículo 37 se elevará al 45 % cuando el importe de la deducción prevista en este artículo y que corresponda a gastos efectuados en el propio período impositivo exceda del 10 % de la cuota íntegra, minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y las bonificaciones.

7. El sujeto pasivo podrá plantear consultas sobre la interpretación y aplicación de la presente deducción, cuya contestación tendrá carácter vinculante para la Administración tributaria, en los términos previstos en el artículo 107 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria .

Igualmente, a efectos de aplicar la presente deducción, el sujeto pasivo podrá solicitar a la Administración tributaria la adopción de acuerdos previos de valoración de los gastos correspondientes a proyectos de investigación y desarrollo o de innovación tecnológica, conforme a lo previsto en el artículo 9 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes .

8. Reglamentariamente se podrán concretar los supuestos de hecho que determinan la aplicación de las deducciones contempladas en este precepto, así como el procedimiento de adopción de acuerdos de valoración a que se refiere el apartado anterior".

Por su parte, el art. 35, del Real Decreto Legislativo 4/2004 , por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, de rúbrica "Deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica", establece:

"1. Deducción por actividades de investigación y desarrollo.

La realización de actividades de investigación y desarrollo dará derecho a practicar una deducción de la cuota íntegra, en las condiciones establecidas en este apartado.

a) Concepto de investigación y desarrollo.

Se considerará investigación a la indagación original planificada que persiga descubrir nuevos conocimientos y una superior comprensión en el ámbito científico y tecnológico, y desarrollo a la aplicación de los resultados de la investigación o de cualquier otro tipo de conocimiento científico para la fabricación de nuevos

materiales o productos o para el diseño de nuevos procesos o sistemas de producción, así como para la mejora tecnológica sustancial de materiales, productos, procesos o sistemas preexistentes.

Se considerará también actividad de investigación y desarrollo la materialización de los nuevos productos o procesos en un plano, esquema o diseño, así como la creación de un primer prototipo no comercializable y los proyectos de demostración inicial o proyectos piloto, siempre que éstos no puedan convertirse o utilizarse para aplicaciones industriales o para su explotación comercial.

Asimismo, se considerará actividad de investigación y desarrollo el diseño y elaboración del muestrario para el lanzamiento de nuevos productos. A estos efectos, se entenderá como lanzamiento de un nuevo producto su introducción en el mercado y como nuevo producto, aquel cuya novedad sea esencial y no meramente formal o accidental.

También se considerará actividad de investigación y desarrollo la concepción de software avanzado, siempre que suponga un progreso científico o tecnológico significativo mediante el desarrollo de nuevos teoremas y algoritmos o mediante la creación de sistemas operativos y lenguajes nuevos, o siempre que esté destinado a facilitar a las personas discapacitadas el acceso a los servicios de la sociedad de la información. No se incluyen las actividades habituales o rutinarias relacionadas con el software.

(...).

2. Deducción por actividades de innovación tecnológica.

La realización de actividades de innovación tecnológica dará derecho a practicar una deducción de la cuota íntegra en las condiciones establecidas en este apartado.

a) Concepto de innovación tecnológica.

Se considerará innovación tecnológica la actividad cuyo resultado sea un avance tecnológico en la obtención de nuevos productos o procesos de producción o mejoras sustanciales de los ya existentes. Se considerarán nuevos aquellos productos o procesos cuyas características o aplicaciones, desde el punto de vista tecnológico, difieran sustancialmente de las existentes con anterioridad.

Esta actividad incluirá la materialización de los nuevos productos o procesos en un plano, esquema o diseño, así como la creación de un primer prototipo no comercializable y los proyectos de demostración inicial o proyectos piloto, siempre que éstos no puedan convertirse o utilizarse para aplicaciones industriales o para su explotación comercial.

También se incluyen las actividades de diagnóstico tecnológico tendentes a la identificación, la definición y la orientación de soluciones tecnológicas avanzadas realizadas por las entidades a que se refiere el párrafo b). 1.º siguiente, con independencia de los resultados en que culminen.

(...)

3. Exclusiones.

No se considerarán actividades de investigación y desarrollo ni de innovación tecnológica las consistentes en:

a) Las actividades que no impliquen una novedad científica o tecnológica significativa. En particular, los esfuerzos rutinarios para mejorar la calidad de productos o procesos, la adaptación de un producto o proceso de producción ya existente a los requisitos específicos impuestos por un cliente, los cambios periódicos o de temporada, así como las modificaciones estéticas o menores de productos ya existentes para diferenciarlos de otros similares.

b) Las actividades de producción industrial y provisión de servicios o de distribución de bienes y servicios. En particular, la planificación de la actividad productiva: la preparación y el inicio de la producción, incluyendo el reglaje de herramientas y aquellas otras actividades distintas de las descritas en el párrafo b) del apartado anterior ; la incorporación o modificación de instalaciones, máquinas, equipos y sistemas para la producción que no estén afectados a actividades calificadas como de investigación y desarrollo o de innovación ; la solución de problemas técnicos de procesos productivos interrumpidos ; el control de calidad y la normalización de productos y procesos ; la prospección en materia de ciencias sociales y los estudios de mercado ; el establecimiento de redes o instalaciones para la comercialización ; el adiestramiento y la formación del personal relacionada con dichas actividades.

c) La exploración, sondeo, o prospección de minerales e hidrocarburos.

4. Aplicación e interpretación de la deducción.

a) Para la aplicación de la deducción regulada en este artículo, los sujetos pasivos podrán aportar informe motivado emitido por el Ministerio de Ciencia y Tecnología, o por un organismo adscrito a éste, relativo al cumplimiento de los requisitos científicos y tecnológicos exigidos en el párrafo a) del apartado 1 de este artículo para calificar las actividades del sujeto pasivo como investigación y desarrollo, o en el párrafo a) de su apartado 2, para calificarlas como innovación, teniendo en cuenta en ambos casos lo establecido en el apartado 3.

b) Dicho informe tendrá carácter vinculante para la Administración tributaria.

b) El sujeto pasivo podrá presentar consultas sobre la interpretación y aplicación de la presente deducción, cuya contestación tendrá carácter vinculante para la Administración tributaria, en los términos previstos en los artículos 88 y 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria .

A estos efectos, los sujetos pasivos podrán aportar informe motivado emitido por el Ministerio de Ciencia y Tecnología, o por un organismo adscrito a éste, relativo al cumplimiento de los requisitos científicos y tecnológicos exigidos en el párrafo a) del apartado 1 de este artículo para calificar las actividades del sujeto pasivo como investigación y desarrollo, o en el párrafo a) de su apartado 2, para calificarlas como innovación tecnológica, teniendo en cuenta en ambos casos lo establecido en el apartado 3. Dicho informe tendrá carácter vinculante para la Administración tributaria.

c) Igualmente, a efectos de aplicar la presente deducción, el sujeto pasivo podrá solicitar a la Administración tributaria la adopción de acuerdos previos de valoración de los gastos e inversiones correspondientes a proyectos de investigación y desarrollo o de innovación tecnológica, conforme a lo previsto en el artículo 91 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria .

A estos efectos, los sujetos pasivos podrán aportar informe motivado emitido por el Ministerio de Ciencia y Tecnología, o por un organismo adscrito a éste, relativo al cumplimiento de los requisitos científicos y tecnológicos exigidos en el párrafo a) del apartado 1 de este artículo para calificar las actividades del sujeto pasivo como investigación y desarrollo, o en el párrafo a) de su apartado 2, para calificarlas como innovación tecnológica, teniendo en cuenta en ambos casos lo establecido en el apartado 3, así como a la identificación de los gastos e inversiones que puedan ser imputados a dichas actividades. Dicho informe tendrá carácter vinculante para la Administración tributaria.

(....)"

Como la Sala ha indicado en numerosos supuestos, en relación con la deducción que nos ocupa, para determinar, en definitiva, pautas interpretativas de cierta solidez a la hora de concretar los conceptos que propician la procedencia de la deducción por inversión en I + D, se hace necesario establecer ciertas consideraciones de orden general, fundamentadas en la búsqueda de la seguridad jurídica y de la concreción de los conceptos:

a) La norma habilitante de la deducción se monta sobre conceptos jurídicos indeterminados o, al menos, no definidos unívocamente en la norma, siendo así que para la adecuada comprensión de si un proyecto de investigación o desarrollo se encuentra dentro del ámbito objetivo en que se reconoce la deducción -que, en lo esencial, discurre alrededor de la idea de la novedad del sistema, aplicación o producto- se precisan conocimientos científicos o técnicos especializados en relación con el campo del saber o de la industria al que tales proyectos vienen referidos, de modo que la Administración se vale de sus propios servicios internos para obtener un dictamen de asesoramiento sobre el proyecto y su valoración, o acude a un dictamen de perito independiente.

b) La novedad en los productos, materiales o procesos, a que se refiere la Ley, no debe entenderse en modo alguno como absoluta, revolucionaria o de trascendencia mundial, pues en tal caso quedarían frustradas todas las actividades propiamente investigadoras que no constituyeran esa novedad o aspiraran a finalidades más modestas, con lo que se lograría restringir extraordinariamente el concepto y privar de efecto alguno a la inversión realizada, lo que desde el punto de vista de la finalidad de fomento de la renovación de las empresas sería tanto como desincentivar la inversión en investigación, desarrollo o innovación.

A tal respecto, no cabe perder de vista el sentido teleológico de la reforma operada por la Ley 55/1999, según resulta de lo que al respecto de la mejora de la deducción se entroniza, dentro de un designio de fomento de estas actividades, en la Exposición de Motivos: "...Y, finalmente, para incentivar determinadas actuaciones por parte del Gobierno. Entre éstas cabe destacar, por su importancia, la nueva configuración de la deducción por actividades de investigación científica e innovación tecnológica en el Impuesto sobre Sociedades. Mediante esta reforma se mejoran los incentivos actualmente existentes y se proponen otros nuevos para, de este modo, fomentar el desarrollo científico y tecnológico, favorecer la competitividad de las empresas españolas y promover, en definitiva, el progreso económico de nuestro país".

c) Para determinar si los gastos propiciados por los proyectos de las empresas son o no merecedoras de la deducción legal no debe olvidarse que estas inversiones se llevan a cabo en el seno de empresas que no necesariamente tienen como objeto social la investigación científica o técnica o el desarrollo, sino que, a efectos

del impuesto y ordinariamente, se trata de sociedades mercantiles que aspiran a obtener un beneficio mediante el ejercicio de su actividad u objeto social, que puede consistir en una pluralidad potencialmente indefinida de posibles fines empresariales.

d) Por consecuencia, la investigación y el desarrollo, para las empresas, no constituye un fin en sí mismo, sino un medio para la mejora de su actividad, la de los productos o servicios que diseñan u ofrecen, a la vez que con ello se obtiene un indudable beneficio para toda la sociedad, la cual se mejora y avanza a partir de nuevos hallazgos y aplicaciones prácticas que no tienen por qué representar un avance revolucionario o absoluto. De ahí que cuando se examina la procedencia de la deducción, habrá que ponderar no tanto el efecto de la aportación empresarial buscada -aunque, examinada a posteriori pueda construir un fracaso- en el mundo de la ciencia o de la técnica globalmente considerado, sino el avance a que se aspire en el seno de los propios procesos productivos y de las prácticas y aplicaciones de la empresa en cuestión. La investigación o desarrollo, pues, basta con que se emprendan con el propósito fundado de superar los propios sistemas o productos precedentes, atendiendo además el estado general de la ciencia o la tecnología en el sector de que se trate, actividad de evaluación para la que se precisa, desde luego, el auxilio de expertos que puedan determinar, referido a un determinado campo del saber humano y su proyección sobre la actividad empresarial, qué es y qué no es investigación o desarrollo.

e) Todo ello nos conduce a la necesidad de confiar a la prueba pericial practicada con todas las garantías de imparcialidad y solvencia técnica y profesional la determinación última de los conceptos jurídicos indeterminados. Bien es cierto que las nociones que se precisan concretar son, estrictamente, cuestiones jurídicas, en tanto que, de una parte, figuran en normas legales y reglamentarias que los Tribunales han de interpretar, pues lo que aquí se ventila no es si, en abstracto, una actividad es o no es indicativa de investigación o desarrollo, en el sentido marcado por la Ley, sino si una deducción tributaria es o no es procedente; y de otra parte, la cuestión es jurídica en la medida en que su decisión se confía por el ordenamiento a los Tribunales de justicia y, en el presente asunto, a esta Sala, lo que exige la interpretación de la ley al caso que nos ocupa.

En la sentencia de 11 de septiembre de 2014, dictada en el recurso 435/2011 , nos referíamos a estos conceptos :

<< Como ya la Sala ha puesto de relieve en numerosas Sentencias, la OCDE ha venido realizando una serie de intentos con la finalidad de delimitar y unificar los conceptos sobre I+D+i y I.T, fijando así un soporte o marco general dentro de su ámbito de actuación y que permita unas mediciones y comparaciones entre todos los países que la integran. En este sentido dos son los Manuales que intentan definir y delimitar el contenido y ámbito de esos conceptos implicados:

- El Manual de Frascati, como referencia en el ámbito de las estadísticas y directrices para facilitar la comparabilidad en la Investigación y Desarrollo, que gira sobre el análisis de la I+D, mientras que menciona la Innovación tecnológica como una actividad afín a la propia I+D, en el que se engloban tres actividades, que define:

- * investigación básica,
- * investigación aplicada, y
- * desarrollo experimental. Y

- El Manual de Oslo que aborda la medición e interpretación de los datos sobre la tecnología e innovación en la empresa, que define la Innovación como la "introducción de un nuevo, o significativamente mejorado, producto (bien o servicio), de un proceso, de un nuevo método de comercialización o de un nuevo método organizativo, en las prácticas internas de la empresa, la organización del lugar de trabajo o de las relaciones exteriores", distinguiendo cuatro tipos de innovación: de producto, de proceso, de mercadotecnia y de organización; lo que supone una definición de innovación mucho más amplia que la contenida en ediciones anteriores y esto obedece a la inclusión de las actividades de servicios en el ámbito de la innovación, con la consiguiente desaparición de la palabra "tecnológica", por cuanto se pudiera interpretar como "la utilización de materiales y equipos de alta tecnología" que excluiría su aplicación a la innovación de procesos y productos en dichos sectores.

Por otra parte, la dificultad que se presenta a la hora de encuadrar un determinado proyecto en una de dichas actividades, viene paliada, precisamente, con la finalidad de conseguir superar la incertidumbre e inseguridad, con los informes motivados vinculantes para la Administración Tributaria, a la hora de calificar los proyectos realizados como actividades de I+D+i y gastos asociados, que contempla el citado art. 35.4.

El R. D. 1432/2003, que lo regula, fija los diferentes plazos para solicitud de informe motivado, según tipos de actividades a calificar, al igual que dispone: "No se emitirá informe motivado respecto de aquellas actividades o proyectos sobre los que se haya resuelto por la Administración tributaria consulta vinculante o acuerdo previo de valoración".

Por último, la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos, y su normativa de desarrollo, así como la Orden CIN/506/2010, de 26 de febrero, por la que se crea y regula el Registro Electrónico del Ministerio de Economía y Competitividad, permite exigir a los solicitantes el que presenten las solicitudes y comunicarse por medios electrónicos, al ser personas jurídicas y por razón de su capacidad económica o técnica, dedicación profesional u otros motivos acreditados que garantizan el acceso y disponibilidad de los medios tecnológicos precisos.

QUINTO: En la Consulta Vinculante V2093-13, de fecha 24/06/2013, que se emite partiendo de la consideración de que el informe vinculante que emitirá el Ministerio de Economía y Competitividad será con arreglo a lo dispuesto en el artículo 8.4 del Real Decreto 1432/2003, de 21 de noviembre (BOE de 29 de noviembre), por el que se regula la emisión por el Ministerio de Ciencia y Tecnología de informes motivados relativos al cumplimiento de requisitos científicos y tecnológicos, a efectos de la aplicación e interpretación de deducciones fiscales por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, se Contesta:

"La presente contestación se emite partiendo de la consideración de que el informe vinculante que emitirá el Ministerio de Economía y Competitividad será con arreglo a lo dispuesto en el artículo 8.4 del Real Decreto 1432/2003, de 21 de noviembre (BOE de 29 de noviembre), por el que se regula la emisión por el Ministerio de Ciencia y Tecnología de informes motivados relativos al cumplimiento de requisitos científicos y tecnológicos, a efectos de la aplicación e interpretación de deducciones fiscales por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica.

El artículo 35 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, (BOE de 11 de marzo), en adelante TRLIS, que recoge la "Deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica", señala, en su redacción vigente a 31 de diciembre de 2010, aplicable *ratione temporis*, en su apartado 4, párrafo a), que:

"4. Aplicación e interpretación de la deducción.

a) Para la aplicación de la deducción regulada en este artículo, los sujetos pasivos podrán aportar informe motivado emitido por el Ministerio de Ciencia e Innovación, o por un organismo adscrito a éste, relativo al cumplimiento de los requisitos científicos y tecnológicos exigidos en la letra a) del apartado 1 de este artículo para calificar las actividades del sujeto pasivo como investigación y desarrollo, o en la letra a) de su apartado 2, para calificarlas como innovación, teniendo en cuenta en ambos casos lo establecido en el apartado 3. Dicho informe tendrá carácter vinculante para la Administración tributaria."

b) En este sentido el artículo 2 del Real Decreto 1432/2003 establece:

El Ministerio de Ciencia y Tecnología, de conformidad con lo previsto en el artículo 33.4 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, emitirá informes motivados relativos al cumplimiento de los requisitos científicos y tecnológicos exigidos en el apartado 1.a) de dicho artículo para calificar las actividades del sujeto pasivo como investigación y desarrollo, o en su apartado 2.a), para calificarlas como innovación, teniendo en cuenta en ambos casos las exclusiones establecidas en el apartado 3.

Los informes motivados podrán ser del siguiente tipo:

a) Informe motivado, relativo al cumplimiento de los requisitos científicos y tecnológicos, a los efectos de aplicar la deducción fiscal por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, de conformidad con lo previsto en el artículo 33 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades."

En la actualidad, tras la entrada en vigor del TRLIS, cuando el Real Decreto 1432/2003 se refiere al artículo 33 de la Ley 43/1995, debe entenderse que lo hace al artículo 35 del TRLIS.

Asimismo, el artículo 8 del Real Decreto 1432/2003 señala que:

"1. En los informes a que se refiere el artículo 2.a) evacuados por el Ministerio de Ciencia y Tecnología, el importe de los gastos e inversiones efectivamente incurridos en actividades de investigación y desarrollo o innovación, que pudieran constituir la base de la deducción, deberá, en todo caso, estar debidamente documentado y ajustado a la normativa fiscal vigente, y corresponderá a los órganos competentes de la Administración tributaria la inspección y control de estos extremos."

En definitiva, con arreglo a lo anterior, los informes motivados que en la actualidad emiten los órganos y organismos autorizados, en virtud de lo dispuesto en el Real Decreto 1432/2003, tienen por objeto certificar que las actividades desarrolladas por el sujeto pasivo merecen la calificación de actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, definidas con arreglo a lo dispuesto en el artículo 35 del TRLIS. En ningún caso tales informes vinculantes tienen por objeto la cuantificación de las respectivas bases de deducción. Por

tanto, el contenido de dichos informes motivados sólo vincularán a la Administración tributaria respecto de la calificación de las actividades desarrolladas por la consultante como investigación y desarrollo e innovación tecnológica, pero no respecto del importe de la base de la deducción, en su caso, aplicable.

Por otra parte, a la vista de la dicción del artículo 35 del TRLIS, el informe motivado del Ministerio de Ciencia y Tecnología, hoy Ministerio de Economía y Competitividad como consecuencia de la reorganización administrativa de los departamentos ministeriales, no se puede considerar como una condición para la obtención de la deducción, sino como un medio de prueba de la calificación de la actividad desarrollada por la consultante como actividad de I+D+i, con arreglo a lo dispuesto en la letra a) del apartado 1 del artículo 35 del TRLIS. Dicho informe tendrá carácter vinculante para la Administración tributaria, siendo, en todo caso, su solicitud y aportación potestativos, no preceptivos. De ahí que dicho informe no se pueda calificar como conditio sine qua non para la obtención de la deducción, sino como un medio de prueba cualificado que la norma pone a disposición del sujeto pasivo para acreditar que la actividad desarrollada por el consumante cumple la definición de I+D+i recogida en el artículo 35 del TRLIS.

Conforme a lo anterior, al no calificarse el mencionado informe vinculante como condición, no resultan de aplicación ni el artículo 122.2, párrafo segundo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , (BOE de 18 de diciembre), en adelante LGT, ni el específico 137.3, párrafo tercero del TRLIS, que se pronuncia en términos similares al artículo 122.2., párrafo segundo de la LGT . En este sentido, cabe recordar que los artículos 122.2 de la LGT y 137.3, párrafo tercero del TRLIS establecen, respectivamente, que:

Artículo 122.2 LGT :

"2. Las autoliquidaciones complementarias tendrán como finalidad completar o modificar las presentadas con anterioridad y se podrán presentar cuando de ellas resulte un importe a ingresar superior al de la autoliquidación anterior o una cantidad a devolver o a compensar inferior a la anteriormente autoliquidada. En los demás casos, se estará a lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 120 de esta Ley .

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior y salvo que específicamente se establezca otra cosa, cuando con posterioridad a la aplicación de una exención, deducción o incentivo fiscal se produzca la pérdida del derecho a su aplicación por incumplimiento de los requisitos a que estuviese condicionado, el obligado tributario deberá incluir en la autoliquidación correspondiente al período impositivo en que se hubiera producido el incumplimiento la cuota o cantidad derivada de la exención, deducción o incentivo fiscal aplicado de forma indebida en los períodos impositivos anteriores junto con los intereses de demora."

Artículo 137.3 LGT :

"3. Salvo que específicamente se establezca otra cosa, cuando con posterioridad a la aplicación de la exención, deducción o incentivo fiscal se produzca la pérdida del derecho a disfrutar de éste, el sujeto pasivo deberá ingresar junto con la cuota del período impositivo en que tenga lugar el incumplimiento de los requisitos o condiciones la cuota íntegra o cantidad deducida correspondiente a la exención, deducción o incentivo aplicado en períodos anteriores, además de los intereses de demora."

(...)."

Y el Tribunal Supremo, en la Sentencia de fecha 12 de enero de 2014, dictada en el recurso de casación para unificación de doctrina nº 843/2012 , sobre la carga de la prueba en materia de deducción por I+D, tiene declarado:

<< SEXTO:

(...)

Esta conclusión nos lleva a determinar la doctrina que debe prosperar.

En la actualidad, para mitigar la incertidumbre en la calificación que puede efectuar la Administración Tributaria en su actividad de comprobación cuando el sujeto pasivo se acoge a la deducción en la cuota del Impuesto sobre Sociedades en su autoliquidación, puede presentar consultas sobre la aplicación de la deducción, cuya contestación tiene carácter vinculante para la Administración Tributaria, en los términos previstos en los artículos 88 y 89 de la vigente Ley General Tributaria , y asimismo puede solicitar a la Administración Tributaria la adopción de acuerdos previos de valoración de los gastos correspondientes a proyectos de investigación y desarrollo o de innovación tecnológica, según lo dispuesto en el art. 91 de dicha Ley .

Por otra parte, para aplicar la deducción del artículo 35 del Texto Referido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades los sujetos pasivos que hayan formulado una consulta pueden aportar informe motivado emitido por el Ministerio de Ciencia y Tecnología o por un organismo adscrito al mismo, relativo al cumplimiento de los requisitos

científicos y tecnológicos exigidos en el párrafo a) del apartado 1 de dicho art. 35 para calificar las actividades del sujeto pasivo como investigación y desarrollo, o en el párrafo a) de su segundo apartado, para calificarlas como innovación tecnológica, teniendo dicho informe carácter vinculante para la Administración Tributaria; ocurriendo lo mismo cuando los sujetos pasivos hayan solicitado la adopción de un acuerdo previo de valoración.

Sin embargo, la norma tributaria aplicable al caso estaba muy lejos de establecer un sistema de prueba preconstituida que hiciera depender la calificación de los gastos realizados por la actividad investigadora de la entidad contribuyente del previo reconocimiento de expertos, surgiendo en este caso la cuestión de a quién corresponde la prueba de la concurrencia de los conceptos jurídicos indeterminados que contempla la ley, cuando las entidades implicadas han recibido de otros Departamentos subvenciones públicas por los proyectos controvertidos.

SÉPTIMO. Frente a la tesis de la sentencia recurrida que atribuye la carga de la prueba al recurrente, sin que a ello obste la obtención de subvención por no ser suficiente para presumir que los proyectos entrañaban una actividad de investigación o desarrollo a los efectos fiscales, la de contraste viene a invertir la carga de la prueba, existiendo subvenciones, considerando que ha de ser la Administración la que tiene que justificar que no concurren los requisitos establecidos.

En esta tesitura, la Sala considera que procede confirmar el criterio que mantiene la sentencia de contraste toda vez que en la deducción controvertida, nos enfrentamos con conocimientos de carácter científico y técnico en orden a determinar cuando estamos ante la novedad de un proyecto, producto o sistema. Y esta situación que descansa sobre nociones que poseen un decisivo componente técnico valorativo, evidentemente sobrepasa el ámbito de los conocimientos científicos o técnicos, que cabe presumir bien en los funcionarios de los servicios de Inspección bien en los encargados de las funciones de revisión, si no cuentan con el auxilio técnico procedente fácilmente reclamable, conforme al artículo 40.2 c del RGIT de 1986 ,aplicable racione temporis. ". La Inspección de los Tributos está asimismo facultada:

c) Para recabar el dictamen de Peritos. A tal fin en los Órganos con funciones propias de la Inspección de los Tributos podrá prestar sus servicios personal facultativo.

Por tanto, la regularización sólo puede basarse en un informe técnico, a cargo de la Administración que acredite que no nos encontramos ante una actividad de investigación o desarrollo, en el sentido marcado por la ley, siendo entonces cuando el sujeto pasivo ha de desvirtuar su contenido.

En definitiva sin ese informe técnico, ni la Inspección, ni el órgano revisor pueden determinar si los proyectos cumplen los requisitos para el disfrute de la deducción.

Por otra parte, y aunque no nos encontremos cronológicamente en un supuesto en el que resulte aplicable la novedad introducida por la ley 7/2003, de 1 de Abril, en vigor desde el 1 de Enero de 2003, norma desarrollada por el Real Decreto 1432/2003, hay que entender que la intención del legislador fue la de tener en cuenta que en la deducción controvertida se persiguen fines extrafiscales, por lo que la participación de los centros directivos de otros Departamentos Ministeriales viene a alcanzar, como después sucede con la ley 7/2003, una importancia especial.>>.

Expuesto lo anterior, hay que indicar, en primer lugar, que en la resolución del TEAC, tras remitirse al informe de disconformidad, se rechaza a los efectos que hoy nos ocupan, las conclusiones de la Agencia de Certificación e Innovación Tecnológica (ACIE), entidad acreditada por la Enac, considerando que el Proyecto Nácar no puede ser considerado I+D, pues se estaban aplicando tecnologías ya existentes y equipos estándar utilizados en el mercado, se estaba en presencia de un programa estándar diseñado por IBM y comercializado por la recurrente con el nombre de Nácar Linus - a esta cuestión hace referencia el informe pericial- no incorporando más novedad que la adaptación a los objetivos de la entidad.

Y como expone la parte actora en su demanda, aquella resolución si estimó que los otros dos proyectos cumplían lo establecido en el artículo 33 de la 43/1995 (Proyecto Rar y Proyecto Nueva Plataforma de Medición de Precios y Riesgos).

Y dado que en estos supuestos cobra la prueba un papel relevante a la hora de apreciar la viabilidad de la deducción pretendida, esta Sala , cumpliendo los razonamientos de la resolución recurrida, entiende que en base a la certificación de ACIE no se puede entender probada esa deducción.

Y adentrándonos en este ámbito, el de la prueba, no hay que olvidar que la parte propuso - y este Tribunal la admitió, en autos de 3 de abril y 4 de junio de 2013 - una prueba pericial designándose judicialmente por la Sala como perito a la empresa Asociación Española de Normalización y Certificación, AENOR, a través de D. Braulio , Doctor en Informática y Catedrático de la Universidad Complutense de Madrid.

Pues bien, en el informe técnico emitido por dicha entidad y ratificado judicialmente el 20 de enero de 2014, que desvirtúa alguna de las consideraciones contenidas en el de ACIE, y para esta Sala reúne los mayores requisitos de imparcialidad, se declara expresamente en sus conclusiones que no estamos ante un proyecto de

I+D, considerándose únicamente que la fase 3 del mismo, podría considerarse como de Innovación Tecnológica en esta anualidad.

A tal efecto, consideramos de relieve reproducir aquellas conclusiones:

" De acuerdo con la normativa fiscal de referencia, el proyecto Nácar no puede calificarse como de I+D ya que de la información aportada sobre lo desarrollado en el proyecto no se desprende novedad científica ni tecnológica objetiva respecto al estado del arte en el momento de iniciar el proyecto. No se propone el desarrollo de nuevos teoremas, ni algoritmos, ni la creación de sistemas operativos, como exige la normativa de referencia para su calificación como proyecto de I+D. Únicamente se podría considerar la creación de un nuevo lenguaje en lo que respecta al desarrollo de Visual Nácar, herramienta empleada en el proyecto, pero respecto al estado del arte existente en la fecha de inicio del proyecto, existían alternativas similares y más completas como lenguaje de especificación de flujos de control, y no se han aportado evidencias que demuestren que Visual Nácar supusiera una novedad objetiva que permitiera la calificación de esta actividad del proyecto como de I+D.

No define el proyecto tampoco ninguna actividad planificada para adquirir nuevos conocimientos científicos y una superior comprensión en el ámbito científico tecnológico dentro del área del desarrollo de Sistemas de la Información e Ingeniería del Software, que permitan avalar la calificación de I+D.

Sí que puede calificarse como de Innovación Tecnológica ya que la concepción de la plataforma Nácar contribuye a la mejora de los procesos de desarrollo de servicios financieros del grupo BBVA de forma sustancial, suponiendo una mejora tecnológicamente significativa con respecto a la infraestructura anterior del grupo BBVA. Supone, para la empresa, un avance tecnológico en sus procesos de producción, tanto en el proceso de desarrollo de aplicaciones, como en el proceso de provisión de servicios a sus usuarios (empleados y clientes). La novedad de los procesos surge de la utilización de la tecnología J2EE existente, que permite una mejora en la productividad del proceso de desarrollo, al integrar las actividades de acuerdo a una metodología mejorada con el uso de la herramienta Visual Nácar, y en la provisión de servicios en múltiples canales, de forma más flexible.

Parte del proyecto (fases 1, 2 y 3) involucra actividades de Innovación Tecnológica, a nivel subjetivo, por tratarse del desarrollo (1 y 2) y validación (3) de la plataforma Nácar, que supone una mejora sustancial de los procesos de desarrollo y provisión de servicios del grupo BBVA. Sin embargo, finalizada la fase 3, el proyecto se aborda desde la perspectiva de un producto final, no se plantea como la creación de un primer prototipo no comercializable o de demostración inicial, si no que se realizan actividades de implantación, mantenimiento y evolución de un producto (no un prototipo), que se ha desplegado en un número considerable de centros (más de 500) de la propia entidad para su prueba y, finalmente utilización, por parte de los usuarios finales. Esto invalida su calificación como I+D atendiendo al segundo párrafo del epígrafe (a) del punto 1 de la normativa de referencia ya que se trata del desarrollo del producto final, puesto en producción y no de un primer prototipo no comercializable o proyectos piloto. Igualmente invalida su calificación como Innovación atendiendo al segundo párrafo del epígrafe (a) del punto 2 de la normativa fiscal ya que se trata del desarrollo del producto y no de un primer prototipo no comercializable o proyectos piloto, y entra en las exclusiones de acuerdo al apartado 3 esta normativa ("exclusiones"), al tratarse de "la preparación y el inicio de la producción" y "la incorporación o modificación de instalaciones, máquinas, equipos y sistemas para la producción que no estén afectados a actividades calificadas como de investigación y desarrollo o de innovación".

Por ello, la actividad correspondiente a la anualidad 2003 que comprende la fase 4, queda claramente fuera del ámbito de I+D+i, y solo la fase 3 es considerada como de Innovación Tecnológica en esta anualidad".

También se resaltan en dicho informe, extremos a los que hace expresa referencia el acto de ratificación del perito, acto visualizado por esta Sala a través del correspondiente soporte documental, las siguientes:

"1) Informe sobre actividades en I+D, emitido por el evaluador de ACIE.

Este informe tiene dos partes, una primera copia del informe anterior de ratificación del experto y la segunda con aclaraciones adicionales, fechado en 12 de septiembre 2013. En esta extensión se trata de alegar nuevos argumentos por parte del experto de ACIE:

- Se menciona que NÁCAR es un adelanto de lo que son las arquitecturas dirigidas por modelos (abreviado MDA, de model driven architecture). Este punto se ha analizado en el apartado 2.2.

- Se aborda otra vez la novedad que supone Visual Nácar como nuevo lenguaje. Para ello se indica que permite "hacer más accesible la programación a cierta audiencia" (sin especificar cuál ni cómo), "aumentar la corrección con la cual la gente realiza las tareas de programación" (sin indicar cómo) y "mejorar la velocidad con la cual se realiza las tareas de programación" (sin especificar tampoco cómo ni aportando datos que permitan validar este punto).

Se sigue sin especificar qué aspectos del lenguaje visual son novedosos respecto a otros existentes en la época. Este punto, no obstante, se analiza con más detalle, teniendo en cuenta el resto de la información, en el apartado 2.2.

2) Informe Técnico Nácar- fechado en Septiembre 2013, emitido por BBVA.

Lo primero que hay que indicar es que se solicitó expresamente documentación generada por el proyecto correspondiente a la anualidad 2003, con el propósito de analizar lo que se hizo entonces y poder encuadrar lo desarrollado con el estado de la técnica en esa fecha. También se solicitó expresamente información de planificación e implicación real de recursos en el proyecto con desglose por actividades. Se solicitaron, por tanto, evidencias de lo realizado en el pasado por la empresa, con documentación generada en 2003. Se ha proporcionado, sin embargo, nueva información generada en agosto de 2013, indicando que es prácticamente imposible proporcionar la documentación original solicitada ("no ha sido posible aportar detalle adicional de la planificación del proyecto y los recursos asignados, más del que se presentó en el expediente original, al no existir información archivada en los sistemas de BBVA. No obstante, en la memoria original se presenta la planificación de tareas a alto nivel, así como el detalle de los recursos asignados al proyecto"). Se ha analizado, por tanto, la nueva documentación aportada asumiendo que lo recibido refleja fielmente lo realizado en el proyecto NÁCAR.

Se alega también que "el recurso que se está presentando a la Audiencia Nacional versa sobre la catalogación del proyecto, no tanto sobre la ejecución del mismo", pero este evaluador considera relevante conocer la planificación detallada de todo el proyecto, y especialmente para la anualidad en cuestión, para poder analizar la naturaleza de lo realizado. Como se ha indicado en apartados anteriores, el análisis sesgado de la anualidad 2003 sin una visión global del proyecto y del conjunto de las actividades desarrolladas no permitiría valorar la propuesta y la novedad que supuso con respecto al estado del arte.

Aunque en este nuevo informe hay un apartado denominado Estado del arte, donde se analizan varios productos (MVC, Swing, Spring), no se comparan ni se destaca la novedad de lo que se ha hecho en el proyecto. Al final de ese apartado se comenta que Visual Nácar "es la primera herramienta de programación visual que, gracias al modelo de programación por flujos, permite independizar el código de la aplicación del diseño de la misma". El estado del arte realizado se basa sólo en dos herramientas de programación muy comunes como Visual Basic o Visual Age, pero no se hace mención a otras más relevantes como explica en este informe.

Se ha añadido un apartado de Aclaraciones adicionales: Arquitectura de 4 capas, que presenta más detalles respecto a la arquitectura Nácar, lo que se ha valorado en este informe...>>.

Estas conclusiones no resultan desvirtuadas por la prueba documental acompañada por la parte a la demanda, informe del Doctor Ingeniero en Informática, D. Manuel , profesor de la Universidad Carlos III de Madrid, de fecha 16 de diciembre de 2012.

En resumen, no hay I+D sino Innovación Tecnológica.

Dado el resultado de dicha prueba, es evidente, que no estamos, refiriéndonos al Proyecto Nácar, ante una actividad integradora de I+D, debiéndose recordar, como el Abogado del Estado indica en el acto de ratificación del perito, manifestación aceptada por el perito judicial, que los informes solicitados en septiembre de 2013 a la actora no estuvieron en poder de la Administración al liquidar el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2003.

Finalmente añadir que la afirmación recogida en el escrito de conclusiones -y no antes- de que la Inspección Tributaria admitió la deducción en el ejercicio 2004 es, solo eso, una afirmación carente de prueba alguna y aunque hubiera sucedido nos encontraríamos ante la "igualdad en la ilegalidad" a la que antes hacíamos referencia.

En consecuencia, procede estimar en parte el motivo y, por ende, el recurso.

Sexto.

Con arreglo al artículo 139.1.2 de la LJCA cada parte deberá abonar las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad.

FALLO

En atención a lo expuesto y en nombre de Su Majestad El Rey, la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha decidido:

Que debemos ESTIMAR y ESTIMAMOS EN PARTE el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de la entidad Banco Bilbao Vizcaya Argentaria, S.A., como dominante del Grupo Fiscal 2/82, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 19 de enero de 2012, a que las presentes

actuaciones se contraen, la cual anulamos exclusivamente con arreglo a los términos recogidos en el Fundamento de Derecho Quinto de esta sentencia, con las consecuencias legales inherentes al tal declaración, confirmando el resto de sus pronunciamientos por ser ajustada a derecho, debiendo cada parte abonar las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad.

Al notificarse la presente sentencia se hará la indicación de recursos que previene el art. 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. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ estando celebrando Audiencia Pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional; certifico.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.