

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ069171

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 16 de enero de 2018

Vocalía 10.^a

R.G. 776/2015

SUMARIO:

Principios constitucionales y generales del Derecho Tributario. Indefensión. *Alcance de la legitimidad de los socios partícipes para impugnar.* En el caso analizado, se alega indefensión ante la regularización practicada a la Agrupación de Interés Económico (AIE) ya que, por no habilitar su buzón de notificación telemática, no tuvo el conocimiento del resultado del procedimiento inspector, de forma que pudiera realizar en plazo sus alegaciones y recursos contra la liquidación realizada por la inspección. Así pues, en el presente procedimiento revisor no puede someterse a revisión el acuerdo dictado a la AIE ni la notificación a esta entidad, lo que provoca indefensión. Pues bien, siendo el Tribunal conocedor de lo dispuesto por el art. 105.2 RD 1065/2007 (RGAT), según el cual “La comprobación de la situación tributaria de las Uniones Temporales de Empresas, Agrupaciones de Interés Económico y demás entidades obligadas a imputar rentas se desarrollará con éstas, sin perjuicio del derecho de sus socios o miembros a oponer todos los motivos de impugnación que estimen convenientes durante la tramitación del procedimiento de comprobación o investigación que se instruya frente a cada uno de ellos en el que se tenga en cuenta los resultados de las actuaciones desarrolladas con la entidad”, la particularidad en este caso es que la referida regularización practicada es ya firme. Así, teniendo en cuenta, por tanto, que la regularización practicada por la Inspección en relación a su Impuesto sobre Sociedades es un acto firme y vinculante para las partes, definitivo y que no puede ser objeto de revisión, el Tribunal Central entiende que deben respetarse y mantenerse los efectos que de él se derivan, incluyendo los que afectan a las entidades partícipes en la AIE como es el caso que aquí se plantea aquí, habida cuenta del respeto de la extensión de los efectos de los actos firmes sobre la base del principio de igualdad consagrado por el art. 14 de la Constitución Española. **(Criterio 1 de 2)**

IS. Deduciones por inversiones e incentivos. Otras deducciones. *Deducción por acontecimientos de excepcional interés.* *Base de la deducción en el caso de Cajas de Ahorros.* Alega asimismo en cuanto a la cuestión relativa a la exclusión de los gastos e inversiones de la Obra Benéfico Social de una Caja de Ahorros como base de la deducción por Acontecimientos de Excepcional Interés Público -Expo Zaragoza 2008-, que no hay norma que establezca la incompatibilidad de la deducción por acontecimientos de excepcional interés público con la Obra benéfico-social de una caja de ahorros, por lo que negar el derecho a la deducción por acontecimientos de excepcional interés público respecto de cualquier actuación realizada por la Obra benéfico-social del obligado tributario no se corresponde con el contenido de la norma ni con lo que se deduce de una verdadera interpretación sistemática de las disposiciones vigentes en los años 2006, 2007 y 2008.

Pues bien, como consecuencia del especial tratamiento dado por la normativa del Banco de España a la obra benéfico-social de las Cajas de Ahorros, la aplicación de los fondos de esta obra benéfico-social no puede generar un beneficio fiscal como es una deducción de cuota, lo que supondría una doble deducción. Las Cajas de Ahorros tienen dos actividades, la financiera y otra de orden social, que se financia fundamentalmente por los beneficios obtenidos en la primera. Puesto que la normativa del Impuesto sobre Sociedades ha atribuido la naturaleza de gasto deducible a las cantidades que de sus resultados destinen a la financiación de obras benéfico-sociales, tanto unos rendimientos como otros gozan de un tratamiento fiscal privilegiado. Los rendimientos de la actividad financiera podrán minorarse en el importe de las cantidades que se inviertan en la obra social, con la consiguiente reducción de la base imponible del Impuesto y, en consecuencia, logrando la no tributación de tales partidas; los rendimientos de la actividad social tampoco tributarán, al no integrarse en la base imponible del Impuesto. **(Criterio 2 de 2)**

PRECEPTOS:

Ley 12/1991 (Agrupaciones de Interés Económico), art. 48.
RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 24, 35, 51 y 139.

Ley 49/2002 (Régimen fiscal de entidades sin fines lucrativos y de incentivos fiscales al mecenazgo), art. 27.

Ley 35/2006 (Ley IRPF), disp. final segunda.

RD 1270/2003 (Rgto Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de incentivos fiscales al mecenazgo), arts. 7, 8 y 12.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 31, 32, 34, 104, 124, 125, 126, 127 y 221.

RD 1065/2007 (RGAT), arts. 101, 105, 122, 124, 125, 128, 156, 165 y 191.

Código Civil, arts. 1100 y 1108.

En la Villa de Madrid, a la fecha arriba indicada, vista la reclamación económico-administrativa interpuesta ante este Tribunal Económico-Administrativo Central por **Jx...**, con NIF ..., actuando en nombre y representación de **FUNDACION CAX**, con NIF ..., y domicilio, a efectos de notificaciones, en ..., ..., contra el acuerdo de liquidación dictado por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT, por el concepto IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES, ejercicios 2008, 2009 y 2010, procedente del acta de disconformidad nº

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Por la Inspección de los Tributos del Estado se desarrollaron actuaciones de comprobación e investigación en relación con **FUNDACION CAX**, NIF ..., en cuanto entidad dominante del Grupo Fiscal número **a/08**.

Dicho Grupo está integrado por:

a) Entidad dominante: CAX, NIF ... (CAX).

b) Sociedades dependientes que han sido objeto de comprobación en las actuaciones inspectoras:

- **CAX Servicios Generales SL, NIF**

- **CAX Inmuebles SA, NIF**

- **CAX Seguros SA, NIF**

Como consecuencia de las actuaciones de comprobación se extendió, con fecha 10/10/2014, Acta **A02** número de referencia En la misma fecha se extendió acta de conformidad por los períodos impositivos 2009 y 2010 en la que se modifican las bases impositivas individuales y la base imponible del Grupo por distintos conceptos.

En fecha 04/12/2014 fue dictado acuerdo de liquidación, notificado el 15/12/2014, resultando una deuda tributaria a devolver de -18.345,26 euros, que corresponden en su totalidad a cuota.

Segundo.

Contra el acuerdo dictado fue interpuesta ante este Tribunal Económico-Administrativo Central en fecha 15/01/2015 reclamación económico-administrativa, alegando en el escrito de interposición, en síntesis, lo siguiente:

- Litispendencia del procedimiento de comprobación de la agrupación de interés económico que origina la regularización. **CAX(CAX)**, hoy, **Fundación CAX** poseía un 4,098 % de participación en **NZ AIE** en el ejercicio 2007. A resultas de la comprobación Inspectoral seguida contra la citada Agrupación de Interés Económico se han incoado actas y acuerdos de liquidación con fecha 14 de mayo y 2 de julio de 2013 que han sido firmados en disconformidad y recurridos. Se ha interpuesto recurso contencioso-administrativo ante la Audiencia Nacional

- Indefensión ante la regularización practicada a la A.I.E. Esta, por no habilitar su buzón de notificación telemática, no tuvo el conocimiento del resultado del procedimiento inspector, de forma que pudiera realizar en plazo sus alegaciones y recursos contra la liquidación realizada por la inspección, todo ello con el desconocimiento de la reclamante. Así pues, en el presente procedimiento revisor no puede someterse a revisión el acuerdo dictado a la Agrupación de interés económico ni la notificación a esta entidad, lo que provoca indefensión a la reclamante.

Aporta la reclamante Sentencia de 03/07/2014 del TSJ de Madrid en el que, según la reclamante, el Tribunal cuestiona la aplicación directa de los efectos de la notificación por buzón electrónico. Manifiesta que se está pretendiendo poner por delante los efectos de las notificaciones por un sistema administrativo, como es la notificación electrónica, relativamente reciente y novedoso, de un derecho fundamental, el resolver conforme a derecho una discrepancia.

- Respecto a la deducción en cuota por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, alega que los gastos asociados a la ejecución de los proyectos ejecutados por **CAX Seguros SA** entre los años 2008 y 2010 se encuentran enmarcados en el punto 2º Diseño industrial e ingeniería de procesos de producción, al incluir los soportes destinados a definir los elementos descriptivos, especificaciones técnicas de las innovaciones y nuevos procesos de producción con el fin de determinar las características de funcionamiento asociados a la producción, puesta en marcha, instalación y uso de los nuevos procesos diseñados; y en el punto 4º Adquisición de tecnología avanzada en forma de licencias para el diseño de nuevos productos y procesos.

Respecto a los gastos asociados a la ejecución de los proyectos ejecutados por **CAX** entre los años 2008 y 2010, se encuentran enmarcados en el punto 2º Diseño industrial e ingeniería de procesos de producción, al incluir los soportes destinados a definir los elementos descriptivos, especificaciones técnicas de las innovaciones y nuevos procesos de producción con el fin de determinar las características de funcionamiento asociados a la producción, puesta en marcha, instalación y uso de los nuevos procesos diseñados.

CAX en el ejercicio 2009 desarrolló una línea de actuación englobada dentro del **Proyecto GT** titulada como “**ACTUACIÓN 1**” y que continuó en 2010 como un proyecto ya independiente. Solicita que, al cumplir con los requisitos dispuestos en el artículo 35.1.a del TRLIS, las actividades ejecutadas en el ejercicio 2009 deben tener la consideración de investigación y desarrollo al formar parte del denominado software avanzado, ya que el módulo desarrollado se diseña con la finalidad de facilitar a las personas discapacitadas el acceso a los servicios de la sociedad de la información.

- Respecto a la deducción de cuota por el acontecimiento de excepcional interés público “EXPO Zaragoza 2008”, entiende la entidad que la Inspección no puede entrar a cuestionar la calificación que ya se había otorgado conforme a un procedimiento reglado con una intensa participación de la propia Administración tributaria y para la cual se produce identidad de documentación acreditativa.

Por otra parte, entiende la entidad que en ningún caso se determina que la base de la deducción tenga nada que ver con un concepto distinto y tan preciso como el que pretende la Inspección: el mayor coste en que se pueda incurrir por la inserción del logotipo publicitario del acontecimiento de excepcional interés público que se divulga, promociona o patrocina, siendo este un requisito que no está reflejado ni en la Ley 49/2002, ni en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, ni en ninguna de las Leyes de Presupuestos Generales del Estado que cada año determinan tanto los eventos que merecen la consideración de acontecimientos de excepcional interés público como el alcance de los beneficios e incentivos fiscales aplicables. Y tampoco está en ninguna de las disposiciones de desarrollo de las leyes antes relacionadas, por lo que la Administración tributaria no tiene derecho a añadir un nuevo requisito o límite a la base de deducción: ni hay mención a coste de inserción, ni al importe del mayor esfuerzo, mayor inversión ni mayor gasto, pues el precepto legal es suficientemente preciso cuando dice exactamente que la base deducción la constituye el importe del gasto o inversión.

En cuanto a la exclusión de los gastos e inversiones de la Obra Benéfico Social de una Caja de Ahorros como base de la deducción por Acontecimientos de Excepcional Interés Público (Expo Zaragoza 2008), alega la entidad que no hay norma que establezca la incompatibilidad de la deducción por acontecimientos de excepcional interés público con la Obra benéfico social de una caja de ahorros, por lo que negar el derecho a la deducción por acontecimientos de excepcional interés público respecto de cualquier actuación realizada por la Obra benéfico-social del obligado tributario no se corresponde con el contenido de la norma ni con lo que se deduce de una verdadera interpretación sistemática de las disposiciones vigentes en los años 2006, 2007 y 2008.

- En cuanto a los intereses de demora en la devolución reconocida al obligado tributario por el período impositivo 2008, considera la entidad que se trata de un supuesto de solicitud de regularización que da lugar a una devolución de ingresos indebidos, con la particularidad de que tal solicitud se ha realizado en el ámbito de unas actuaciones inspectoras, pero que una vez reconocida por la Inspección la procedencia de la devolución, deben

devengarse intereses de demora a favor del contribuyente desde el día en que finalizó el plazo voluntario de declaración, o desde la fecha de su presentación en el caso de una complementaria o sustitutiva, sobre la cantidad reconocida por la Inspección, en interpretación sistemática de los artículos 31 34.1.b), y 221 de la Ley 59/2003, General Tributaria, el artículo 139 del TRLIS, y los artículos 101, 125, 128, 156, 165, y 191 –teniendo en cuenta que ha habido solicitud por parte del obligado tributario de regularizar una cuestión que ha dado lugar a la cantidad a devolver del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes a los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado mediante el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Concurren en el supuesto los requisitos de competencia, legitimación y formulación en plazo que son presupuesto para la admisión a trámite de la presente reclamación, en la que las cuestiones planteadas consisten en: litispendencia del procedimiento de comprobación de la agrupación de interés económico que origina la regularización, indefensión ante la regularización practicada a la A.I.E., aplicación de la deducción en cuota por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica y de la deducción de cuota por el acontecimiento de excepcional interés público “EXPO Zaragoza 2008”, e intereses de demora en la devolución reconocida por la inspección.

Segundo.

NZ se constituyó con la forma de agrupación de interés económico de duración indefinida, de las contempladas en la Ley 12/1991, de 29 de abril, de Agrupaciones de Interés Económico. El artículo 48 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aplicable *ratione temporis*, regula el régimen fiscal especial de este tipo de entidades, en los siguientes términos:

“Artículo 48. Agrupaciones de interés económico españolas.

1. A las agrupaciones de interés económico reguladas por la Ley 12/1991, de 29 de abril, de agrupaciones de interés económico, se aplicarán las normas generales de este impuesto con las siguientes especialidades:

a) No tributarán por el Impuesto sobre Sociedades por la parte de base imponible imputable a los socios residentes en territorio español.

En el supuesto de que la entidad opte por la modalidad de pagos fraccionados regulada en el apartado 3 del artículo 45 de esta ley, la base de cálculo no incluirá la parte de la base imponible atribuible a los socios que deban soportar la imputación de la base imponible. En ningún caso procederá la devolución a que se refiere el artículo 46 de esta ley en relación con esa misma parte.

b) Se imputarán a sus socios residentes en territorio español:

1.º Las bases imponibles, positivas o negativas, obtenidas por estas entidades. Las bases imponibles negativas que imputen a sus socios no serán compensables por la entidad que las obtuvo.

2.º Las deducciones y bonificaciones en la cuota a las que tenga derecho la entidad. Las bases de las deducciones y bonificaciones se integrarán en la liquidación de los socios, minorando la cuota según las normas de este impuesto o del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

3.º Las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a la entidad.

2. Los dividendos y participaciones en beneficios que correspondan a socios no residentes en territorio español tributarán en tal concepto, de conformidad con las normas establecidas en el texto refundido de Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, y los convenios para evitar la doble imposición suscritos por España.

3. Los dividendos y participaciones en beneficios que correspondan a socios que deban soportar la imputación de la base imponible y procedan de períodos impositivos durante los cuales la entidad se hallase en el presente régimen, no tributarán por este impuesto ni por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

El importe de estos dividendos o participaciones en beneficios no se integrará en el valor de adquisición de las participaciones de los socios a quienes hubiesen sido imputadas.

Tratándose de los socios que adquieran las participaciones con posterioridad a la imputación, se disminuirá su valor de adquisición en dicho importe.

En la transmisión de participaciones en el capital, fondos propios o resultados de entidades acogidas al presente régimen, el valor de adquisición se incrementará en el importe de los beneficios sociales que, sin efectiva distribución, hubiesen sido imputados a los socios como rentas de sus participaciones en el período de tiempo comprendido entre su adquisición y transmisión.

4. La aplicación de lo dispuesto en el apartado 11 del artículo 115 de esta ley exigirá que los activos allí referidos sean arrendados a terceros no vinculados con la agrupación de interés económico que lo afecte a su actividad, y que sus socios mantengan su participación hasta la finalización del período impositivo en el que concluya el mencionado arrendamiento.

5. Este régimen fiscal no será aplicable en aquellos períodos impositivos en que se realicen actividades distintas de las adecuadas a su objeto o se posean, directa o indirectamente, participaciones en sociedades que sean socios suyos, o dirijan o controlen, directa o indirectamente, las actividades de sus socios o de terceros.”

Por su parte, el apartado 1 del art. 51 -“Criterios de imputación”- del TRLIS, que forma parte también del Capítulo II “Agrupaciones de interés económico, españolas y europeas, y de uniones temporales de empresas” de su Título VII “Régimenes tributarios especiales”, indica que:

“1. Las imputaciones a que se refiere el presente capítulo se efectuarán a las personas o entidades que ostenten los derechos económicos inherentes a la cualidad de socio o de empresa miembro el día de la conclusión del período impositivo de la entidad sometida al presente régimen, en la proporción que resulte de la escritura de constitución de la entidad y, en su defecto, por partes iguales.”

Por lo tanto, las agrupaciones de interés económico no tributan por el Impuesto sobre Sociedades por la parte de base imponible que sea imputable a socios residentes, pues son estos los que incorporaran en sus respectivas bases las cantidades imputadas por la agrupación. Como la totalidad de los socios de **NZ A.I.E.** son socios residentes, la referida agrupación no tributa por el Impuesto de Sociedades, ya que la base imponible debe ser imputada íntegramente a dichos socios. En consecuencia, en aplicación del precepto reproducido, y en virtud del porcentaje de participación del obligado tributario en la citada A.I.E. (4.098%), que no es cuestionado, le corresponde a la reclamante un incremento en base imponible (Corrección al Resultado Contable / agrupaciones de interés económico y uniones temporales de empresas) de 322.544,19 € (4.0985 x 7.870.770,84 €).

Tercero.

Alega la reclamante litispendencia del procedimiento de comprobación de la agrupación de interés económico que origina la regularización. **CAX (CAX)**, hoy, **Fundación CAX** poseía un 4,098 % de participación en **NZ AIE** en el ejercicio 2007. A resultas de la comprobación Inspectora seguida contra la citada Agrupación de Interés Económico se han incoado actas y acuerdos de liquidación con fecha 14 de mayo y 2 de julio de 2013 que han sido firmados en disconformidad y recurridos. Se ha interpuesto recurso contencioso-administrativos ante la Audiencia Nacional.

En relación con esta cuestión hemos de señalar en primer lugar que la liquidación impugnada en la presente reclamación tiene la consideración de provisional, como se indica en el propio acuerdo, “por figurar en las declaraciones presentadas por la Entidad imputaciones de Agrupaciones de Interés Económico que no han sido objeto de comprobación en sede de las mismas. Hasta que todos los resultados de dichas Agrupaciones de Interés Económico sean comprobados o transcurra el plazo legal para su comprobación, la propuesta de liquidación tiene el carácter de provisional”.

Por otra parte, una vez comprobada la Agrupación de Interés Económico, la liquidación dictada fue objeto de impugnación. En fecha 15/02/2017 fue dictada Sentencia por la Audiencia Nacional en la que se desestima el recurso interpuesto por **NZ AIE** contra la Resolución de este Tribunal de 01/04/2014, por la que se inadmite por

extemporánea la reclamación económico-administrativa formulada por la interesada contra el acuerdo de liquidación dictado por la Dependencia Regional de Inspección de Canarias por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2007 y 2008.

Señala el Tribunal en su Sentencia que fue la falta de diligencia de la recurrente la que dio lugar al conocimiento tardío de los acuerdos de liquidación y sancionador. A pesar de conocer su inclusión obligatoria en el sistema de notificación en una dirección electrónica habilitada, no lleva a cabo las actuaciones precisas para recibir las notificaciones por el sistema electrónico.

Así pues, una vez confirmada la liquidación dictada a la Agrupación de Interés Económico, corresponde desestimar esta pretensión de la reclamante.

Cuarto.

Alega por otra parte indefensión ante la regularización practicada a la A.I.E. Esta, por no habilitar su buzón de notificación telemática, no tuvo el conocimiento del resultado del procedimiento inspector, de forma que pudiera realizar en plazo sus alegaciones y recursos contra la liquidación realizada por la inspección, todo ello con el desconocimiento de la reclamante. Así pues, en el presente procedimiento revisor no puede someterse a revisión el acuerdo dictado a la Agrupación de interés económico ni la notificación a esta entidad, lo que provoca indefensión a la reclamante. Aporta en alegaciones complementarias Sentencia de 03/07/2014 del TSJ de Madrid en el que, según la reclamante, el Tribunal cuestiona la aplicación directa de los efectos de la notificación por buzón electrónico. Manifiesta la reclamante que se está pretendiendo poner por delante los efectos de las notificaciones por un sistema administrativo, como es la notificación electrónica, relativamente reciente y novedoso, de un derecho fundamental, el resolver conforme a derecho una discrepancia.

Es importante subrayar en primer lugar que la Sentencia aportada se refiere a un supuesto en el que no constaba en el expediente administrativo la notificación del acuerdo de inclusión en el Sistema de dirección electrónica habilitada, lo que no sucede en este caso en el que, como hemos visto, fue la falta de diligencia de la AIE la que dio lugar al conocimiento tardío de los acuerdos de liquidación y sancionador.

Respecto a la indefensión alegada y posibilidad de alegar en lo que a la regularización practicada a **NZ AIE** se refiere, este Tribunal se ha pronunciado en [Resolución de fecha 04/12/2017](#):

<< TERCERO.- En primer lugar, este Tribunal Central ha de prestar atención a lo que recoge el alegado artículo 105.2 RGAT, según el cual “La comprobación de la situación tributaria de las Uniones Temporales de Empresas, Agrupaciones de Interés Económico y demás entidades obligadas a imputar rentas se desarrollará con éstas, sin perjuicio del derecho de sus socios o miembros a oponer todos los motivos de impugnación que estimen convenientes durante la tramitación del procedimiento de comprobación o investigación que se instruya frente a cada uno de ellos en el que se tenga en cuenta los resultados de las actuaciones desarrolladas con la entidad”.

*Ciertamente, se tiene constancia de que el 2 de julio de 2013 el Inspector Regional de Canarias acordó practicar a la **AIE NZ** – en la que la entidad reclamante tenía una participación del 8.1963% – un acuerdo de liquidación provisional por su Impuesto sobre Sociedades 2007 y 2008, disponiendo el aumento de sus bases imponibles. A raíz de dichas actuaciones, y a la vista de su resultado, la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT dispone trasladar sus efectos al sujeto pasivo en los términos expuestos.*

*La particularidad en este caso es que la referida regularización practicada a cargo de **NZ AIE** es ya firme, puesto que la reclamación interpuesta, ante este propio Tribunal Central, por la entidad el 3 de enero de 2014 fue inadmitida por extemporaneidad (Resolución de 1 de abril de 2014, RG .../2014 y acumulada), confirmándose dicha resolución de inadmisión por la Audiencia Nacional mediante Sentencia de 15 de febrero de 2017 (recurso nº .../2014). Frente a dicha sentencia interpuso **NZ AIE** ante el Tribunal Supremo, recurso de casación nº .../2017, que fue inadmitido por Providencia de fecha 5 de julio de 2017 por carencia de interés casacional para la formación de jurisprudencia. Finalmente, en 30 de octubre de 2017, el Tribunal Supremo ha dictado Auto desestimando el incidente de nulidad interpuesto por la entidad contra la anterior Providencia.*

CUARTO.- Teniendo en cuenta, por tanto, que la regularización practicada a **NZ AIE** por la Inspección Regional de Canarias en relación a su Impuesto sobre Sociedades de 2007 y 2008 es un acto firme y vinculante para las partes,

definitivo y que no puede ser objeto de revisión, este Tribunal Central entiende que deben respetarse y mantenerse los efectos que, de él, se derivan, incluyendo los que afectan a las entidades partícipes en la AIE como es el caso que plantea aquí la parte recurrente, habida cuenta del respeto de la extensión de los efectos de los actos firmes sobre la base del principio de igualdad consagrado por el artículo 14 de la Constitución Española.

El artículo 213.3 LGT recoge que “Cuando hayan sido confirmados por sentencia judicial firme, no serán revisables en ningún caso los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones ni las resoluciones de las reclamaciones económico- administrativas”, entendiéndose este Tribunal Central que ello conlleva que no se pueda entrar a analizar las alegaciones planteadas sobre la conformidad a derecho de la actuación inspectora seguida contra **NZ AIE** en los términos expuestos, puesto que la referida firmeza impide un nuevo debate sobre dicha actuación de aplicación de los tributos.

En este sentido, el Tribunal Supremo en Sentencia, entre otras, de 26 de noviembre de 2010 (Recurso de Casación núm. 2213/2007) en referencia a las impugnaciones por los socios de las bases impositivas de las sociedades transparentes, declara : “Lo que no resulta admisible es que, adquirida la condición de firme, la base de una sociedad transparente pueda ser variada en función de la contingencia de que cada socio, al serle imputada en la parte correspondiente, la impugne o no. Se daría el absurdo, si ello fuera factible, de que dicha base, al tiempo que lo era de la sociedad, porque había ganado firmeza, pudiera no serlo respecto del socio que la hubiera impugnado con éxito posteriormente, en concreto, al serle imputada a su base en el IRPF. “

Argumento que este Tribunal estima trasladable a este caso, referido a una AIE a la que se le ha practicado una liquidación que ya es firme, teniendo en cuenta que el régimen fiscal de Agrupaciones y Uniones Temporales de Empresas se caracteriza también por la imputación a sus partícipes de las bases impositivas positivas o negativas en base al porcentaje de participación.

En definitiva, este Tribunal Central desestima la pretensión de la entidad recurrente porque, en caso contrario, sería necesario analizar la conformidad a derecho de un acto que ya es firme (la liquidación practicada a NZ, AIE) cuya revisión sólo podría ser realizada a través de los mecanismos especiales de revisión recogidos en los artículos 216 y siguientes LGT. No se puede entrar a comprobar las alegaciones referidas al procedimiento instruido frente a la AIE puesto que el acuerdo de liquidación practicado a resultados del mismo se ha convertido, tal y como ha quedado acreditado, en firme en tanto no fue recurrido en tiempo y forma.>>

Así pues, debemos desestimar las pretensiones de la reclamante también en este punto.

Quinto.

Continuando con la deducción en cuota por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, que ha sido regularizada por la inspección, debemos comenzar señalando que el grupo fiscal ha consignado en sus autoliquidaciones una deducción en cuota, en los ejercicios objeto de comprobación, por la realización de actividades de I+D+i, consecuencia del desarrollo de aplicaciones informáticas por parte de las sociedades **CAX y CAX Seguros SA**. En relación con esta cuestión, respecto de las cantidades correspondientes a la **CAX**, la Inspección señala que, de la documentación aportada se puede concluir que tan solo dos de los veintidós proyectos desarrollados por el contribuyente (“**Proyecto nº 1**” y “**Proyecto nº 2**”) han sido calificados como de “Investigación y Desarrollo e innovación tecnológica”, mediante el correspondiente Informe Motivado, emitido por el Ministerio de Ciencia y Tecnología. Calificación que debe ser asumida por la Inspección, en virtud de lo dispuesto en el artículo 35.4.a) del TRLIS. Asimismo, el proyecto denominado “Proyectos nº 3” fue considerado como proyecto de I+D por la Inspección en el curso de una comprobación anterior.

El resto de proyectos desarrollados por **CAX** fueron calificados por el propio obligado tributario como innovación tecnológica.

Por lo que se refiere a **CAX Seguros S.A.**, señala la Inspección actuaria que, tal y como consta en apartado F de la Diligencia A04 extendida a la entidad “El representante del contribuyente no ha aportado a esta Inspección informe relativo 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, previsto en el Real Decreto 1432/2003 de 21 de noviembre, modificado posteriormente por el Real Decreto 2/2007 y el Real Decreto 278/2007”. Sí ha aportado la entidad **CAX Seguros SA**, documentación relativa a los gastos que conforman la base de la deducción por actividades de I+D+i, como anexo a la diligencia nº 2, suscrita el 04.09.2013. Adicionalmente, con fecha 25.06.2014 la entidad aportó ante la Inspección, mediante correo electrónico, documentación ampliatoria

sobre los proyectos desarrollados por CAX Seguros SA, con el fin de justificar su calificación como de “innovación tecnológica”, pero en la que la entidad se limita a transcribir diversas consultas de la Dirección General de Tributos (V0463-14, V1714-08, V0806-09).

Al margen de los tres proyectos previamente mencionados (“Proyecto nº 1”, “Proyecto nº 2” y Proyecto nº 3), la Inspección no ha admitido la calificación como proyectos de I+D+i de los 19 restantes proyectos de desarrollo informático realizados, tanto por CAX como por CAX Seguros SA, en los ejercicios objeto de comprobación:

- Proyecto nº 4;
- Proyecto nº 5;
- Proyecto nº 6;
- Proyecto nº 7;
- Proyecto nº 8;
- Proyecto nº 9;
- Proyecto nº 10;
- Proyecto nº 11;
- Proyecto nº 12;
- Proyecto nº 13;
- Proyecto nº 14;
- Proyecto nº 15;
- Proyecto nº 16;
- Proyecto nº 17;
- Proyecto nº 18;
- Proyecto nº 19;
- Proyecto nº 20;
- Proyecto nº 21;
- Proyecto nº 22.

El detalle de cada uno de los diecinueve proyectos señalados consta, tanto en las Memorias Técnicas de Proyectos de I+D+i, correspondientes a los ejercicios 2009 y 2010, elaboradas por el propio contribuyente (**CAX**) y aportadas por él mismo en el seno del procedimiento inspector, tal y como consta en la diligencia número 22, de 19.09.2014, como en los ficheros informáticos aportados por **CAX Seguros SA** ante la Inspección y anexados a la diligencia nº 2.

A su vez, el obligado tributario ha aportado ante la inspección un informe complementario emitido por una entidad consultora con base en el cual pretende justificar que los proyectos denominados “**ACTUACIÓN 2**”, “**Proyecto nº 18**”, “**Proyecto nº 3**” Y “**ACTUACIÓN 1**” merecen la calificación de proyectos de I+D+i.

Tras el análisis detallado de todos y cada uno de los mencionados proyectos, y tomando en consideración las definiciones establecidas en el artículo 35 del TRLIS, la Inspección ha concluido que se trata de proyectos en los que el obligado tributario utiliza software ya existente y no crea sistemas operativos nuevos, ni lenguajes de programación nuevos. Se trata de proyectos que no pueden calificarse como de I+D+i en la medida en que no existe novedad objetiva o subjetiva en ellos, con independencia de que como consecuencia de las nuevas aplicaciones, la información suministrada se presentará con un diseño más atractivo, siendo más fácil su obtención y su parametrización.

En definitiva, en su propuesta de regularización el equipo actuario niega la calificación de I+D+i a aquellos 19 proyectos de desarrollo informático, realizados por las sociedades **CAX y CAX Seguros SA**, en los períodos objeto de comprobación en la medida en que, siguiendo reiterada doctrina de la Dirección General de Tributos, el desarrollo de software no se considera I+D+i, dado que no encaja en las definiciones recogidas en el artículo 35 del TRLIS.

Adicionalmente, la Inspección especifica que, en todo caso, la Dirección General de Tributos ha señalado en sus consultas vinculantes que, tratándose de proyectos de desarrollo de software, todas sus fases quedan excluidas de la base de la deducción en la medida en que no se ajustan a la definición de gastos previstos en el artículo 35.2.b) del TRLIS. Señala el acuerdo de liquidación que, en todo caso, la propia definición de innovación tecnológica exige que esté presente un avance tecnológico; avance que en el supuesto analizado no ha quedado acreditado.

La regulación de esta deducción la encontramos en el artículo 35 TRLIS:

“Artículo 35. Deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica.

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, la creación de un primer prototipo no comercializable, los proyectos de demostración inicial o proyectos piloto y los muestrarios textiles, de la industria del calzado, del curtido, de la marroquinería, del juguete, del mueble y de la madera, siempre que no puedan convertirse o utilizarse para aplicaciones industriales o para su explotación comercial.

b) Base de la deducción.

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:

1.º Actividades de diagnóstico tecnológico tendentes a la identificación, la definición y la orientación de soluciones tecnológicas avanzadas, con independencia de los resultados en que culminen.

2.º 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, así como la elaboración de muestrarios textiles, de la industria del calzado, del curtido, de la marroquinería, del juguete, del mueble y de la madera.

3.º 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 un millón de euros.

4.º 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.

Se consideran gastos de innovación tecnológica los realizados por el sujeto pasivo en cuanto estén directamente relacionados con dichas actividades, se apliquen efectivamente a la realización de éstas y consten específicamente individualizados por proyectos.

(...)

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, excepto los muestrarios textiles y de la industria del calzado, del curtido, de la marroquinería, del juguete, del mueble y de la madera, 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 la letra 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."

Alega la reclamante ante este Tribunal que los gastos asociados a la ejecución de los proyectos ejecutados por **CAX Seguros SA** entre los años 2008 y 2010 se encuentran enmarcados en el punto 2º Diseño industrial e ingeniería de procesos de producción, al incluir los soportes destinados a definir los elementos descriptivos, especificaciones técnicas de las innovaciones y nuevos procesos de producción con el fin de determinar las características de funcionamiento asociados a la producción, puesta en marcha, instalación y uso de los nuevos procesos diseñados; y en el punto 4º Adquisición de tecnología avanzada en forma de licencias para el diseño de nuevos productos y procesos. Respecto a los gastos asociados a la ejecución de los proyectos ejecutados por **CAX** entre los años 2008 y 2010, se encuentran enmarcados en el punto 2º Diseño industrial e ingeniería de procesos de producción, al incluir igualmente los soportes destinados a definir los elementos descriptivos, especificaciones técnicas de las innovaciones y nuevos procesos de producción con el fin de determinar las características de funcionamiento asociados a la producción, puesta en marcha, instalación y uso de los nuevos procesos diseñados.

A la vista de los proyectos aportados a la inspección e incorporados al expediente, así como de las alegaciones presentadas ante este Tribunal, debemos concluir que no ha sido probado el avance tecnológico que exige la norma en la obtención de nuevos productos o procesos de producción o mejoras sustanciales de los ya existentes, como tampoco la adquisición de tecnología avanzada en forma de licencias, sino más bien cabría calificar los proyectos como adaptación de software a las necesidades operativas de la entidad en la gestión de clientes, productos, y, en general, en el tratamiento de la información utilizada por la entidad en el desarrollo de su actividad.

En cuanto a la alegación formulada por la entidad en relación con el Proyecto denominado “**ACTUACIÓN 1**”, desarrollado por **CAX**, de acuerdo con el informe de una entidad consultora aportado por el contribuyente ante la Inspección el mencionado proyecto es calificado como I+D, en la medida en que tiene como objetivo principal lograr “un contenido web accesible en la Aplicación de la Banca Electrónica, siendo necesario para ello cumplir las recomendaciones sobre perceptibilidad, operatividad, comprensibilidad y robustez para los niveles de verificación 1 y 2, es decir, adecuación del nivel Doble A (AA) sobre las especificaciones WGAC 2.0 (Web content accessability guidelines) del W3C (World wide web consortium). Además se pretende adaptar el acceso a dicha aplicación web desde terminales móviles de forma que sea más sencilla y segura para el usuario, eliminando elementos pesados para facilitar la navegación y eliminando elementos gráficos de tamaño considerable para facilitar la visualización en la pantalla del móvil, todo ello enfocado hacia el acceso para cualquier usuario con discapacidad visual (...)”.

El acuerdo de liquidación señala en este punto que, en la medida en que, siguiendo lo dispuesto en el artículo 35.1.a) del TRLIS, tiene la consideración de investigación y desarrollo, entre otras, “*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*”, el proyecto denominado “**ACTUACIÓN 1**” merece la calificación de actividad de I+D.

Alega la reclamante en este punto ante este Tribunal que **CAX** en el ejercicio 2009 desarrolló una línea de actuación englobada dentro del Proyecto GT titulada como “**ACTUACIÓN 1**” y que continuó en 2010 como un proyecto ya independiente. Solicita que, al cumplir con los requisitos dispuestos en el artículo 35.1.a del TRLIS, las actividades ejecutadas por este concepto en el ejercicio 2009 también deben tener la consideración de investigación y desarrollo al formar parte del denominado software avanzado, ya que el módulo desarrollado se diseña con la finalidad de facilitar a las personas discapacitadas el acceso a los servicios de la sociedad de la información.

No obstante, el **Proyecto GT** del 2009 no cumple los requisitos del artículo 35.1.a) por las razones expuestas, y no resulta factible segregar el importe de gastos que la entidad alega en concepto de “**ACTUACIÓN 1**”, puesto que en este ejercicio no constituía un proyecto individualizado, como exige el artículo 35.2.b), lo que impide la imputación de gastos a este concepto en el ejercicio 2009.

En conclusión, no se considera acreditado que los productos que se pretenden obtener de los proyectos desarrollados sean nuevos o incorporen una mejora sustancial, desde el punto de vista tecnológico, por lo que entendemos ajustado a Derecho el acuerdo dictado en este punto.

Sexto.

Respecto a la deducción en cuota por el acontecimiento de excepcional interés público “EXPO Zaragoza 2008”, regularizada por la inspección, en la declaración individual del Impuesto sobre Sociedades del período impositivo 2008, la entidad **CAX** incluyó la cantidad de 1.044.114,17 € de deducción en cuota por el acontecimiento de excepcional interés público “EXPO Zaragoza 2008” (artículo 27 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre), que es íntegramente aplicada en la declaración por el Impuesto sobre Sociedades del Grupo consolidado del ejercicio 2008. En dicho importe están incluidos, entre otros, los siguientes conceptos:

a) Gastos de propaganda y publicidad plurianual efectuados por **CAX** en material de oficina por compra de papel, papel para cartas, papel para extractos, sobres, cheques, talonarios, pagarés y libretas por importe de 826.141,59 €. La deducción de cuota asciende a 30.980,31 €.

En relación con esta partida, la Inspección considera que el que se califique una actividad como de publicidad en la divulgación del acontecimiento no puede alterar la calificación originaria del gasto, transformando íntegramente lo que es un gasto corriente de la actividad empresarial en un gasto de publicidad, pues, aunque el

papel, papel para cartas, papel para extractos, sobres, cheques, talonarios, pagarés y libretas en que se incorpora el logo de "EXPO Zaragoza 2008" se convierta en el soporte del contenido publicitario, continúa siendo un gasto habitual en la actividad financiera en que la caja de ahorros va a incurrir antes, durante y después del acontecimiento "EXPO Zaragoza 2008", por lo que, al no haberse acreditado el importe del gasto en propaganda y publicidad de proyección plurianual que corresponde a la incorporación del logo "EXPO Zaragoza 2008" en el papel, papel para cartas, papel para extractos, sobres, cheques, talonarios, pagarés y libretas utilizados de forma habitual en su actividad financiera, no puede admitirse esta deducción.

b) Gastos de propaganda y publicidad satisfechos con fondos de la Obra Benéfico Social:

- Esenciales: 1.430.046,93 €. La deducción de cuota asciende a 214.507,04 €.
- No esenciales: 250.255,20 €. La deducción de cuota asciende a 9.384,57 €.

En relación con esta deducción considera la Inspección incompatible la deducción por programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público y cualquier otra prevista en la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Señala el acuerdo de liquidación que la regulación en el Impuesto sobre Sociedades de la Obra benéfico-social de las cajas de ahorro (artículo 24 TRLIS) es incompatible con la deducción en cuota del artículo 27 de la Ley 49/2002, por lo que considera que no son procedentes las citadas cuantías de deducción en cuota.

Los beneficios fiscales aplicables al acontecimiento "EXPO Zaragoza 2008" fueron aprobadas por Ley 30/2005, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2006. La disposición adicional quincuagésima decía:

"Uno. La celebración de "EXPO Zaragoza 2008" tendrá la consideración de acontecimiento de excepcional interés público a los efectos de lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo.

Dos. La duración del programa de apoyo a este acontecimiento alcanzará desde el 1 de enero de 2006 hasta el 31 de diciembre de 2008.

Tres. La certificación de la adecuación de los gastos e inversiones realizadas a los objetivos y planes del programa será competencia de un Consorcio que se creará conforme a lo dispuesto en el artículo 27. 2. b) de la citada Ley 49/2002, de 23 de diciembre.

Cuatro. Las actuaciones a realizar serán las que aseguren el adecuado desarrollo del acontecimiento. El desarrollo y concreción en planes y programas de actividades específicas se realizará por el Consorcio al que se ha hecho referencia en el apartado Tres.

Cinco. Los beneficios fiscales de este programa serán los máximos establecidos en el artículo 27. 3 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre".

El artículo 27. 3 de la Ley 49/2002 fue modificado para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2007 por la Disposición Final segunda. 20 de la Ley 35/2006. No obstante, se aplica el precepto "en su redacción originaria para los acontecimientos que se hubiesen regulado en normas legales aprobadas con anterioridad a dicha fecha". Es el caso de "EXPO Zaragoza 2008".

Esta redacción del artículo decía:

"3. Los beneficios fiscales establecidos en cada programa serán, como máximo, los siguientes:

Primero. Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades (...) podrán deducir de la cuota íntegra del impuesto el 15 por 100 de los gastos e inversiones que, en cumplimiento de los planes y programas de actividades establecidos por el consorcio o por el órgano administrativo correspondiente, realicen en los siguientes conceptos:

(...)

c) Realización de gastos de propaganda y publicidad plurianual que sirvan directamente para la promoción del respectivo acontecimiento.

Cuando el contenido del soporte publicitario se refiera de modo esencial a la divulgación del acontecimiento, la base de deducción será el importe total de la inversión realizada. En caso contrario, la base de la deducción será el 25 por 100 de dicha inversión.

(...)

4. La Administración tributaria comprobará la concurrencia de las circunstancias o requisitos necesarios para la aplicación de los beneficios fiscales, practicando, en su caso, la regularización que resulte procedente.

5. Reglamentariamente, se establecerá el procedimiento para la aplicación de los beneficios fiscales previstos en los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público”.

En cumplimiento de lo anterior, el Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos al mecenazgo, dedica a esta cuestión su Capítulo III, artículos 7 a 12. El artículo 8.1 del Reglamento, en su redacción originaria, establece que:

“1. A efectos de la aplicación de los incentivos fiscales previstos en los párrafos a) y b) del apartado primero del artículo 27.3 de la Ley 49/2002, se entenderá que los gastos e inversiones se enmarcan en los planes y programas de actividades establecidos por el consorcio o por el órgano administrativo correspondiente cuando hayan entrado en funcionamiento antes de los seis meses anteriores a la fecha de finalización del acontecimiento de excepcional interés público específico y hayan obtenido la correspondiente certificación acreditativa a que se refiere el artículo 10 de este reglamento.

2. En el supuesto de gastos de propaganda y publicidad de proyección plurianual, se considerará que dichos gastos cumplen los requisitos señalados en el párrafo c) del apartado primero del artículo 27.3 de la Ley 49/2002 cuando obtengan la certificación acreditativa a que se refiere el artículo 10 de este reglamento y reúnan las siguientes condiciones:

a) Que consistan en:

1.º La producción y edición de material gráfico o audiovisual de promoción o información, consistente en folletos, carteles, guías, vídeos, soportes audiovisuales u otros objetos, siempre que sean de distribución gratuita y sirvan de soporte publicitario del acontecimiento.

2.º La instalación o montaje de pabellones específicos, en ferias nacionales e internacionales, en los que se promocióne turísticamente el acontecimiento.

3.º La realización de campañas de publicidad del acontecimiento, tanto de carácter nacional como internacional.

4.º La cesión por los medios de comunicación de espacios gratuitos para la inserción por el consorcio o por el órgano administrativo correspondiente de anuncios dedicados a la promoción del acontecimiento.

b) Que sirvan directamente para la promoción del acontecimiento porque su contenido favorezca la divulgación de su celebración.

La base de la deducción será el importe total de la inversión realizada cuando el contenido del soporte publicitario se refiera de modo esencial a la divulgación de la celebración del acontecimiento. En caso contrario, la base de la deducción será el 25 por ciento de la inversión realizada.”

Séptimo.

Alega la reclamante que en la deducción del artículo 27 de la Ley 49/2002 se establece expresamente la creación de un Consorcio que se encarga precisamente de la ejecución del programa del acontecimiento de excepcional interés público, al que se le atribuye la función de certificar la adecuación de los gastos e inversiones realizadas a los objetivos y planes del mismo (artículo 27.2.b) de la Ley 49/2002), en el que deben estar

representadas las Administraciones públicas interesadas y el Ministerio de Hacienda, determinándose además que “para la emisión de la certificación será necesario el voto favorable de la representación del Ministerio de Hacienda”.

Entiende la entidad que la Inspección no puede entrar a cuestionar la calificación que se ya se había otorgado conforme a un procedimiento reglado con una intensa participación de la propia Administración tributaria y para la cual se produce identidad de documentación acreditativa.

En relación con esta cuestión se ha pronunciado este Tribunal en repetidas ocasiones. El criterio de este Tribunal respecto a la competencia de la inspección para revisar esta deducción ha sido confirmada por el Tribunal Supremo. En Sentencia de 13/07/2017 (rec nº 1351/2016) señala el Alto Tribunal que la Inspección de los Tributos es competente para revisar los certificados de los Consorcios. Son distintos los campos en los que operan, de un lado, el Consorcio encargado de la ejecución del programa de apoyo al acontecimiento y, de otro, la Inspección de los Tributos. Al primero le corresponde la mencionada ejecución, como también la certificación de la adecuación de los gastos realizados a los objetivos y planes del mencionado programa y, en lo concretamente referido a los gastos de publicidad y propaganda, si el contenido del soporte merece la calificación de esencial o no a los efectos del cálculo de la base de deducción. Mientras que a la Inspección de los Tributos le incumbe, a partir de esos extremos certificados por el Consorcio, constatar su realidad y si cabe individualizar en ellos los requisitos que legalmente resultan necesarios para disfrutar del beneficio fiscal y cómo ha de ser cuantificado este último:

“Lo primero que debe decirse al respecto es que son distintos los campos en los que operan, de un lado, el Consorcio encargado de la ejecución del programa de apoyo al acontecimiento y, de otro, la Inspección de los Tributos.

Al primero le corresponde la mencionada ejecución, como también la certificación de la adecuación de los gastos realizados a los objetivos y planes del mencionado programa y, en lo concretamente referido a los gastos de propaganda, si el contenido del soporte merece la calificación de esencial o no a los efectos del cálculo de la base de la deducción. Mientras que a la Inspección de los Tributos le incumbe, a partir de esos extremos certificados por el Consorcio, constatar su realidad y si cabe individualizar en ellos los requisitos que legalmente resultan necesarios para disfrutar del beneficio fiscal y cómo ha de ser cuantificado éste último.

Lo segundo a destacar es que el reconocimiento subsiguiente a la solicitud del beneficio fiscal tiene el carácter de “previo”, como literalmente declara el artículo 9 del Reglamento. Que ese carácter de “previo” lo explica el hecho de que el inicio del procedimiento correspondiente a ese reconocimiento previo tan solo requiere presentar la solicitud en un determinado plazo y adjuntar a ella la certificación del Consorcio, lo que viene a significar que este específico procedimiento tan solo constata la exigencias referidas al cumplimiento del plazo de solicitud, la adecuación de la publicidad al programa del acontecimiento y si merece esta la calificación o no de esencial. Que así lo viene a confirmar la expresa declaración del artículo 27.4 de la Ley 49/2002, que permite a la Administración tributaria comprobar la concurrencia de las circunstancias o requisitos necesarios para el beneficio fiscal y practicar la regularización que resulte procedente. Y que debe señalarse que rigen también aquí las potestades de comprobación que la LGT de 2003 atribuye a la Administración tributaria.”

Debemos, pues, en base a este criterio desestimar las pretensiones de la reclamante en este punto.

Octavo.

Por otra parte, entiende la entidad que en ningún caso se determina que la base de la deducción tenga nada que ver con un concepto distinto y tan preciso como el que pretende la Inspección: el mayor coste en que se pueda incurrir por la inserción del logotipo publicitario del acontecimiento de excepcional interés público que se divulga, promociona o patrocina, siendo este un requisito que no está reflejado ni en la Ley 49/2002, ni en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, ni en ninguna de las Leyes de Presupuestos Generales del Estado que cada año determinan tanto los eventos que merecen la consideración de acontecimientos de excepcional interés público como el alcance de los beneficios e incentivos fiscales aplicables. Y tampoco está en ninguna de las disposiciones de desarrollo de las leyes antes relacionadas, por lo que la Administración tributaria no tiene derecho a añadir un nuevo requisito o límite a la base de deducción: ni hay mención a coste de inserción, ni al importe del mayor esfuerzo, mayor inversión ni mayor gasto, pues el precepto legal es suficientemente preciso cuando dice exactamente que la base deducción la constituye el importe del gasto o inversión.

La entidad recuerda que, para delimitar el importe de la deducción, se establece la obligación de distinguir respecto del gasto o inversión publicitaria en cuanto a si el contenido del soporte publicitario se refiere de manera esencial o no a la divulgación del acontecimiento. En el primer caso, la base de deducción es el importe total de la inversión realizada, y en caso de no ser esencial, dicha base se rebaja a un 25% de tal importe total. A este respecto, considera la entidad que hay que tener en cuenta que la inserción de publicidad en un bien puede dar lugar a que cambie la consideración e incluso la naturaleza económica del bien, como puede comprobarse con numerosos ejemplos del sector publicitario. Por ejemplo, un bolígrafo sin logotipos ni publicidad a efectos económicos o contables normalmente se considera material de oficina. Sin embargo, la inserción en él de publicidad, anagramas o logotipos convierte al bolígrafo en un soporte publicitario, de manera que ya no es un mero bolígrafo, sino que tiene la naturaleza de material publicitario o promocional. En consecuencia, el gasto completo por la adquisición del bolígrafo se califica y considera gasto en publicidad, sin entrar a considerar el coste de la inserción de la publicidad.

Ese enfoque es, a juicio de la entidad, el correcto a la hora de determinar la base de la deducción por acontecimientos de excepcional interés público. De lo contrario, parece desproporcionado y excesivo que el legislador procure un procedimiento de tramitación y acreditación tan detallado para una deducción que de atender solo a costes de inserción de logotipos representaría cantidades a buen seguro insignificantes, perdiendo todo su atractivo incentivador.

La entidad considera que ni la libreta, ni el impreso, ni el sobre, etc. son envases ni embalajes de productos. Ordinariamente, son soportes para contenidos informativos que recogen datos de los contratos y operaciones que realizan los clientes y la entidad en el ámbito de su relación contractual, en el contexto de una prestación de servicios financieros. Pero, al insertarse el logotipo de la Expo Zaragoza 2008 en tales libretas, impresos, sobres, etc. estos pasan a merecer la consideración de soporte publicitario, de publicidad "no esencial", pero soporte publicitario al fin y al cabo, y el correspondiente gasto pasa a calificarse como gasto publicitario, cifrado en el coste total de tal soporte publicitario.

En relación con esta cuestión debemos citar nuevamente la Sentencia del Tribunal Supremo de 13/07/2017, que confirma el criterio de este Tribunal respecto a que, en el caso de soportes publicitarios mixtos (aquellos que adicionan a la función publicitaria otra función distinta que está ligada a una necesidad ordinaria de la actividad productora de la empresa), debe distinguirse la parte del mismo que estrictamente tiene una función de publicidad de aquella otra que tiene otras funciones distintas, de manera que únicamente los costes de esa primera parte pueden disfrutar de la deducción. Señala la Sentencia aludida que tanto la Administración tributaria como el TEAC actuaron correctamente cuando diferenciaron, dentro del soporte publicitario (envase), la parte del mismo que estrictamente tenía una función de publicidad de aquella otra que tenía otras funciones distintas y únicamente aceptaron que los costes de esa primera parte pudieran disfrutar del beneficio fiscal:

"1.- La lectura completa de la Ley 49/2002 permite advertir que las finalidades perseguidas por el beneficio fiscal de que aquí se trata son facilitar la publicidad del acontecimiento de excepcional interés público al que dicho beneficio está referido y evitar en lo posible costes por este concepto a las Administraciones públicas.

Como también permite constatar que para alcanzar esas finalidades se articula un mecanismo que consiste en invitar a las empresas particulares a que, en la actuación publicitaria que desarrollen para dar difusión a su específica actividad empresarial, incluyan simultáneamente propaganda y publicidad del acontecimiento; y en ofrecerles, como contrapartida o incentivo para que lo hagan, un beneficio consistente en "el 15 por cien de los gastos que (...) realicen en la propaganda y publicidad de proyección plurianual que sirvan directamente para la promoción del respectivo acontecimiento".

2.- Es necesario establecer en esta materia varias diferenciaciones.

Una primera y principal que separa, de un lado, el vehículo o soporte material de la publicidad y, de otro, el contenido de la misma.

Una segunda que distingue, en lo que hace al soporte o vehículo, entre el que solamente tiene una función publicitaria y aquel otro que desarrolla otras funciones distintas de la publicitaria y constituye por ello un elemento o activo empresarial ligado a sus necesidades ordinarias diferentes a la de publicidad; diferenciación esta segunda que permite hablar de soportes mixtos y soportes exclusivamente publicitarios.

Y una tercera que, en atención al contenido de la publicidad directamente referido a difusión del acontecimiento de excepcional interés público, distingue entre una publicidad que es esencial y aquella otra que no lo es, viniendo determinada una u otra modalidad según que el contenido de la actividad publicitaria realizada por la empresa para la que se reclama el beneficio fiscal haya estado o no referida de modo principal y en mayor medida

a dicho acontecimiento; una diferenciación, ésta tercera, que, según la Ley 49/2002 (penúltimo párrafo del apartado primero del artículo 27.3), tiene incidencia en lo que concierne a la cuantificación de la base sobre la que ha de aplicarse el porcentaje del 15 por cien en el que queda concretado el beneficio fiscal.

3.- Las posibles dudas interpretativas deben ser resueltas según el criterio hermenéutico que descarta la interpretación analógica o extensiva de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales (artículo 14 de la LGT de 2003); y haciendo también aplicación del principio de igualdad que constitucionalmente rige en la obligación de todos a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (artículo 31.1 CE). Principio, éste último, que, en lo que se refiere a gastos empresariales no publicitarios de sustancial identidad que hayan sido realizados por diferentes operadores económicos, no parece permitir que el tratamiento tributario de su deducción pueda ser diferente según se haya decidido o no participar en la publicidad de los acontecimientos de que se viene hablando.

4.- Las dificultades que pueden presentarse, en algunos de los casos de soportes publicitarios mixtos, para distinguir entre el coste correspondiente a la parte del soporte que está ligada a una función empresarial distinta a la publicitaria y el coste referido a la inserción en dicho soporte del logo, eslogan, dibujo o cualquier clase de imagen en el que haya sido concretado el contenido del mensaje publicitario.

Y la simultánea necesidad de evitar que las anteriores dificultades originen una extensión del beneficio fiscal más allá de lo que es la estricta actividad publicitaria; pero también de impedir que, en aquellos casos en que el valor de la adición publicitaria es mínima en relación con el coste del soporte, resulte inaplicable el beneficio fiscal que es objeto de la actual controversia.

5.- En los casos de publicidad mixta a que se ha hecho referencia, esto es, de soportes publicitarios que adicionan a esa función de propaganda otra función distinta que está ligada a una necesidad ordinaria de la actividad productora o distribuidora de bienes o servicios que encarna el objeto empresarial, deberán diferenciarse estos dos supuestos: (i) aquellos en los que es fácilmente separable el coste de la parte del soporte que cumple una función no publicitaria y el coste de aquella otra parte del mismo cuya función es exclusivamente publicitaria (ejemplo: el envase o la botella en la que se adhiere una etiqueta publicitaria; o el vehículo utilizado por la empresa para el transporte o reparto de mercancías en el que se inserta un rótulo o signo publicitario); (ii) y aquellos otros en los que el deslinde entre una y otra parte del soporte no sea fácil por tener una escasa entidad económica el valor de la inserción publicitaria.

Y sobre la base de la anterior distinción, la prueba exigible al obligado tributario sobre el coste estrictamente publicitario debe ser igualmente diferente. Así, en el primer supuesto, se le podrá imponer que justifique los costes correspondientes a una y otra parte del soporte, mientras que en el segundo se le podrá aceptar como justificación suficiente la que demuestre lo que costaría esa misma publicidad en un soporte papel cuya única función fuese la publicitaria.

IV.- Conclusiones.

Desde las consideraciones anteriores las infracciones denunciadas en el primer motivo deben considerarse fundadas, desde el momento en que la Administración tributaria y la resolución del Tribunal Económico-Administrativo actuaron correctamente, en lo que hace a las liquidaciones aquí litigiosas, cuando diferenciaron, dentro del soporte publicitario, la parte del mismo que estrictamente tenía una función de publicidad de aquella otra que tenía otras funciones distintas; y únicamente aceptaron que los costes de esa primera parte pudieran disfrutar del beneficio fiscal.

Y tiene razón el Abogado del Estado en lo que viene a sostener sobre que la sentencia recurrida, al no tolerar esa diferenciación, ha interpretado y aplicado erróneamente el concepto de gastos de propaganda y publicidad que, según lo dispuesto en el artículo 27.3, punto primero, de la Ley 49/2002, deben ser considerados para cuantificar la base de la deducción según la doble alternativa prevista en función de que la publicidad haya sido o no esencial respecto de la divulgación del acontecimiento.”

Debemos, pues, desestimar también las pretensiones de la reclamante en este punto.

Noveno.

Alega asimismo en cuanto a la cuestión relativa a la exclusión de los gastos e inversiones de la Obra Benéfica Social de una Caja de Ahorros como base de la deducción por Acontecimientos de Excepcional Interés

Público (Expo Zaragoza 2008), señala la entidad que no hay norma que establezca la incompatibilidad de la deducción por acontecimientos de excepcional interés público con la Obra benéfico social de una caja de ahorros, por lo que negar el derecho a la deducción por acontecimientos de excepcional interés público respecto de cualquier actuación realizada por la Obra benéfico-social del obligado tributario no se corresponde con el contenido de la norma ni con lo que se deduce de una verdadera interpretación sistemática de las disposiciones vigentes en los años 2006, 2007 y 2008. Así, ni el artículo 24 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (en adelante, TRLIS), ni los artículos de dicha ley en cuanto a la regulación de las deducciones en la cuota del impuesto, ni el artículo 27 de la Ley 49/2002 determinan ningún tipo de incompatibilidad de la deducción en la cuota por acontecimientos de excepcional interés público ni con la reducción en la base imponible de dicho artículo 24, ni con que sea la Obra benéficosocial de una caja de ahorros la que realice el gasto o inversión acogible a dicha deducción en la cuota.

El artículo 24 del TRLIS regula la Obra benéfico-social de las cajas de ahorro. En el apartado 1 establece que:

“Serán deducibles fiscalmente las cantidades que las cajas de ahorro destinen de sus resultados a la financiación de obras benéfico-sociales, de conformidad con las normas por las que se rigen”.

El apartado 3 señala que:

“No se integrarán en la base imponible:

- a) *Los gastos de mantenimiento de la obra benéfico social, aun cuando excedieran de las asignaciones efectuadas, sin perjuicio de que tengan la consideración de aplicación de futuras asignaciones.*
- b) *Las rentas derivadas de la transmisión de inversiones afectas a la obra benéfico social”.*

Por otra parte, la norma cuadragésima primera de la Circular nº 4/2004, de 22 de diciembre, del Banco de España (“Fondos y obra social”) establece la forma en que las cajas de ahorros reconocerán las partidas relacionadas con la obra social:

“2. Las dotaciones al fondo de la obra social de las cajas de ahorros se reflejarán en el pasivo como una aplicación del beneficio de la caja de ahorros..... Los gastos derivados de la obra social se presentarán en el balance deduciendo del fondo de la obra social, sin que en ningún caso se imputen a la cuenta de pérdidas y ganancias de la caja de ahorros.

3. Los activos materiales y los pasivos afectos a la obra social figurarán en partidas separadas de activo y pasivo en el balance de la caja de ahorros....

Los ingresos y gastos, incluidas las amortizaciones, derivados de la utilización de los activos y pasivos afectos a la obra social, así como las ganancias o pérdidas derivados de su movilización, se cargarán o abonarán directamente contra el fondo de la obra social”.

Con arreglo a esta normativa del Banco de España, el patrimonio afecto a la obra benéfico-social es un patrimonio separado del resto de activos y pasivos de la actividad financiera. Los ingresos y gastos que se derivan de este patrimonio se aplican directamente contra el Fondo de la obra social del pasivo del balance. Fondo que se nutre mediante la aplicación de parte de los beneficios de la actividad financiera de la caja de ahorros.

Como consecuencia del especial tratamiento dado por la norma a la obra benéfico-social de las Cajas de Ahorros, la aplicación de los fondos de esta obra benéfico-social no puede generar un beneficio fiscal como es una deducción de cuota, lo que supondría una doble deducción. Las Cajas de Ahorros tienen dos actividades, la financiera y otra de orden social, que se financia fundamentalmente por los beneficios obtenidos en la primera. Puesto que la normativa del Impuesto sobre Sociedades ha atribuido la naturaleza de gasto deducible a las cantidades que de sus resultados destinen a la financiación de obras benéfico-sociales, tanto unos rendimientos como otros gozan de un tratamiento fiscal privilegiado. Los rendimientos de la actividad financiera podrán minorarse en el importe de las cantidades que se inviertan en la obra social, con la consiguiente reducción de la base imponible del Impuesto y, en consecuencia, logrando la no tributación de tales partidas; los rendimientos de la actividad social

tampoco tributarán, al no integrarse en la base imponible del impuesto. Este es el criterio de la Audiencia Nacional, confirmado por el Tribunal Supremo. Este último, en Sentencia de 20/07/2002 (rec cas nº 5001/1997) se pronunciaba respecto a la incompatibilidad entre la aplicación de deducciones y el beneficio fiscal propio de estas entidades:

“La primera cuestión fue resuelta por la sentencia recurrida (Fundamentos 2 y 3), en el sentido de que la normativa del impuesto sobre sociedades ha atribuido la naturaleza de gasto deducible a las cantidades que las Cajas Generales de Ahorro Popular destinan a la financiación de obras benéfico-sociales, pero que lógicamente la no tributación de tales cantidades impide la aplicación de cualquier otro beneficio fiscal.

La sentencia apoyó sus razonamientos en los 26.1 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, según la redacción dada por la Ley 50/1984, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1985, y en los 121.a), 213 y 214 del Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, de Reglamento de dicho Impuesto.

En su F. 4 la sentencia concluye que la compatibilidad entre la deducción, como gasto, de las cantidades asignadas a la Obra Social y la deducción por inversiones que pudiese corresponder cuantías asignaciones se materialicen en activos fijos nuevos, no está prevista por la norma, y que cuando el legislador ha querido permitir la compatibilidad entre diferentes beneficios fiscales (ya sean por deducción en la base o en la cuota), así lo ha previsto expresamente.

En este aspecto la sentencia recurrida, en análisis de impecable factura, exhibe diferentes ejemplos tomados de los artículos 33 a 49 del Decreto 33659/1967, de 23 de diciembre, por el que se aprobó el Texto Refundido de la Ley del Impuesto General sobre la Renta de Sociedades y demás Entidades Jurídicas, o de la Reserva para Inversiones de Exportación, con el Fondo de Previsión para Inversiones (art. 50 del citado Texto Refundido y la Orden de 25 de junio de 1965), o en materia de Fomento Fiscal al Empleo, regulado en la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, que compatibilizó la deducción por creación de empleo con el Régimen General del citado Fondo de Previsión, compatibilidad que pasó después al art. 221 del Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.”

En conclusión, debemos confirmar el acuerdo de liquidación en lo que a esta deducción se refiere.

Décimo.

En cuanto a los intereses de demora en la devolución reconocida al obligado tributario por el período impositivo 2008, la regularización del período impositivo 2008 da lugar a una devolución de 18.345,26 €, consecuencia de una disminución al resultado contable por pérdidas por deterioro de valor de participaciones en el capital de entidades del grupo, multigrupo y asociadas superior al declarado y puesto de manifiesto en el curso de las actuaciones de comprobación, sobre la que la Inspección actuaria considera que no procede liquidar intereses de demora a favor del obligado tributario.

Sobre esta cuestión, considera la entidad en sus alegaciones que se trata de un supuesto de solicitud de regularización que da lugar a una devolución de ingresos indebidos, con la particularidad de que tal solicitud se ha realizado en el ámbito de unas actuaciones inspectoras, pero que una vez reconocida por la Inspección la procedencia de la devolución, deben devengarse intereses de demora a favor del contribuyente desde el día en que finalizó el plazo voluntario de declaración, o desde la fecha de su presentación en el caso de una complementaria o sustitutiva, sobre la cantidad reconocida por la Inspección, en interpretación sistemática de los artículos 31 34.1.b), y 221 de la Ley 59/2003, General Tributaria, el artículo 139 del TRLIS, y los artículos 101, 125, 128, 156, 165, y 191 –teniendo en cuenta que ha habido solicitud por parte del obligado tributario de regularizar una cuestión que ha dado lugar a la cantidad a devolver del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes a los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado mediante el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

En relación con esta cuestión hemos dicho en anteriores ocasiones que, por aplicación de lo dispuesto en el art. 31.2 LGT, no procederá abonar al sujeto pasivo intereses de demora por las cantidades resultantes a devolver derivadas de la mecánica del impuesto, liquidadas por la Inspección y cuya devolución no hubiere sido solicitada por el contribuyente al no deberse el retraso de su reconocimiento a causa imputable a la Administración.

El artículo 191.4 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, (RGAT), referido a la liquidación de intereses de demora, dispone

“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:

1. 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.

2. Cuando se trate de una devolución derivada de la normativa de un tributo, se liquidarán intereses de demora a favor del obligado tributario de acuerdo con lo previsto el artículo 31 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en el artículo 125 de este reglamento.”

El artículo 31 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en el que se regulan las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, dispone lo siguiente:

“1. La Administración tributaria devolverá las cantidades que procedan de acuerdo con lo previsto en la normativa de cada tributo.

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

2. 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.”

Por su parte, el artículo 32 de la citada Ley, regulador de las devoluciones de ingresos indebidos, señala:

“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 se 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.

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.*

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”.

Por último, el artículo 125 del RGAT, en el que se regula la terminación del procedimiento de devolución, señala lo siguiente:

“2. *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”.*

El artículo 31 de la LGT establece en su apartado 1, la obligación de la Administración tributaria de abonar a los obligados tributarios las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo.

Mientras que el apartado 2 del artículo 31 de la LGT establece:

-Que el “plazo” para efectuar la devolución será el previsto en la “normativa de cada tributo”, y que no podrá ser superior a seis meses; no obstante, no especifica el “día inicial” del cómputo de dicho plazo, cuestión ésta que es objeto de regulación por la normativa de cada tributo

-Que transcurrido dicho plazo previsto en la normativa de cada tributo sin haberse ordenado el pago por causa imputable a la Administración tributaria, ésta deberá abonar los correspondientes intereses de demora sobre el importe de las devoluciones.

Luego, la LGT nos remite a la normativa de cada tributo, en el presente a la LIS, la cual regula en el artículo 139 las citadas devoluciones, bajo la rúbrica “Devoluciones de oficio”, que son aquellas que se “solicitan” por el propio obligado tributario a través de su correspondiente autoliquidación, aunque ésta sea extemporánea.

El artículo 139 de la LIS establece un plazo de seis meses para ordenar el pago de las devoluciones solicitadas por los sujetos pasivos del IS. Este plazo se contará desde la finalización del plazo para presentar la correspondiente autoliquidación, o en el caso de que sea extemporánea, desde la fecha de su presentación (el denominado “período de franquicia” por el Tribunal Supremo).

Por tanto, la Administración tributaria dispone de seis meses para ordenar el pago de la devolución solicitada por el sujeto pasivo en su autoliquidación, o en su caso, podrá verificar si el importe de la devolución solicitada es conforme a derecho al objeto de ordenar su pago (dictando en su caso, una liquidación provisional).

Nos encontramos con una obligación que nace de la ley (*ex lege*); lo que significa, que transcurrido dicho plazo de seis meses sin que la Administración haya efectuado, por causa imputable a la misma, la devolución solicitada por el contribuyente (o en su caso, la determinada en la citada liquidación provisional), la Administración incurrirá en mora, comenzando el devengo de los intereses de demora, de manera automática y sin necesidad de que los reclame el contribuyente, como señala expresamente el artículo 31.2 de la LGT, y el apartado 4 del artículo 139 de la LIS.

Y todo lo anterior, se entiende sin perjuicio de las liquidaciones definitivas o provisionales que posteriormente se puedan practicar (generalmente por los órganos de la Inspección de los Tributos), de las cuales puede resultar que la cantidad a devolver es superior o inferior a la inicialmente solicitada u obtenida por el contribuyente, o incluso determinada dentro del período de franquicia por los órganos de gestión tributaria mediante una liquidación provisional.

Asimismo, el procedimiento a seguir para hacer efectivas estas devoluciones solicitadas por los contribuyentes, (genéricamente denominadas, devoluciones de oficio), se regula actualmente en los artículos 124 a 127 de la LGT bajo la rúbrica “Procedimiento de devolución iniciado mediante autoliquidación, solicitud o comunicación de datos”, y en los artículos 122 a 125 del RD 1065/2007, de 27 de julio, que desarrollan el citado “Procedimiento de devolución iniciado mediante autoliquidación, solicitud o comunicación de datos”.

El artículo 124 se refiere a las formas de inicio, y señala:

“Según se establezca en la normativa reguladora de cada tributo, el procedimiento de devolución se iniciará mediante la presentación de una autoliquidación de la que resulte cantidad a devolver, mediante la presentación de una solicitud de devolución o mediante la presentación de una comunicación de datos”.

Es decir, se inicia con una solicitud del obligado tributario (ya a través de una autoliquidación de la que resulte una cantidad a devolver; a través de una comunicación de datos; o a través de una solicitud de devolución, propiamente dicha).

Los artículos 125 y 126 regulan el plazo para efectuar la devolución, en función de las distintas formas de inicio (en el caso del procedimiento iniciado con la presentación de una autoliquidación del IS de la que resulte una cantidad a devolver, se aplicará lo expuesto en el Fundamento Jurídico anterior). Y finalmente, el artículo 127 regula la “Terminación del procedimiento de devolución”.

Este último precepto establece que la forma normal de terminación del procedimiento será “el acuerdo con el que se reconozca la devolución”, pero además se señalan otras dos formas de terminación, a saber, la caducidad en los términos señalados en el artículo 104.3 de la LGT, y el inicio de un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección. Es decir, el procedimiento de devolución puede finalizar por el inicio de un procedimiento de comprobación (ya sea verificación de datos, comprobación limitada o inspección).

Por su parte, el desarrollo reglamentario del RD 1065/07, concreta la regulación contenida en la LGT, fundamentalmente, en cuanto a su tramitación, y en cuanto a su “terminación”; de especial relevancia, es la especificación contenida en el artículo 125.2 del RD 1065/2007 que establece expresamente:

“2. 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”.

Por tanto, la obligación legal de la Administración tributaria de abonar intereses de demora sobre estas devoluciones de oficio (o devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo solicitadas por el contribuyente), tendrá como límite máximo, en cuanto a la base de cálculo de los intereses de demora, el importe de la devolución solicitada por el propio contribuyente. Lo cual, es lógico, puesto que la obligación legal de satisfacer el interés de demora surge, cuando la Administración no ha ordenado, por causa imputable a la misma, el pago de la “devolución solicitada por el contribuyente” en el plazo previsto para ello (seis meses desde la solicitud del contribuyente); y todo ello de acuerdo con lo dispuesto en la normativa de cada tributo, que es la norma a la que nos remite el artículo 31.2 de la LGT (precepto que establece la obligación legal de abonar intereses de demora).

Este precepto reglamentario resulta aplicable, por tanto, a todos aquellos casos en los que la Administración tributaria abona intereses de demora, “de acuerdo con lo previsto en el artículo 31.2 de la LGT”, en las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, estableciendo que su base de cálculo no podrá ser superior al importe de la “devolución solicitada por el contribuyente”.

Por su parte el apartado 4 del artículo 125 se refiere al supuesto en que se acuerde la devolución en un procedimiento de comprobación, por el que se haya puesto fin al procedimiento de devolución (artículo 127 de la LGT), señalando que deberán satisfacerse los intereses de demora que procedan de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 31.2 de la Ley 58/2003; en este caso, al igual que en el anterior, la base de cálculo de los intereses de demora tendrá límite máximo la devolución solicitada inicialmente por el contribuyente, como disponía expresamente el artículo 125.2 del RD 1065/2007 para todos los supuestos en los que proceda abonar intereses de demora de acuerdo con lo previsto en el artículo 31.2 de la LGT.

En definitiva, el abono de intereses de demora una vez transcurridos los seis meses desde la finalización del plazo establecido para presentar la autoliquidación del IS (o en su caso, desde su presentación extemporánea), sólo procede sobre el importe de la devolución solicitada por el contribuyente, y de hecho, constituye su límite máximo.

Lo cual es lógico, pues en el caso de que los órganos de gestión tributaria hubieran practicado la liquidación provisional una vez transcurridos los seis meses, y de la misma resulta una devolución inferior a la solicitada, la Administración tributaria procederá al abono de la fijada por los órganos de gestión, con los intereses de demora que procedan sobre la misma; mientras que si, ante estas mismas circunstancias, los órganos de gestión fijaran en su liquidación provisional una devolución superior, la Administración tributaria procedería a su abono, junto con los intereses de demora calculados sobre la devolución inicialmente solicitada por el contribuyente, puesto que sobre la cantidad restante, como se argumentó, no se ha incurrido en mora.

En el caso de devoluciones reconocidas por la Inspección de los Tributos en el seno de un procedimiento de comprobación iniciado al margen del procedimiento de devolución, el RD 1065/2007 establece en su artículo 191.4 :

“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) Cuando se trate de una devolución derivada de la normativa de un tributo, se liquidarán intereses de demora a favor del obligado tributario de acuerdo con lo previsto el artículo 31 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en el artículo 125 de este reglamento”.

Y el ya citado artículo 125.2 del RD 1065/2007 establece 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...”*.

Es decir, en caso de “devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo” determinadas o reconocidas por la Administración tributaria, sin previa solicitud del obligado tributario, (como ocurre en el presente, en el seno de un procedimiento inspector), 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, cuyo cómputo se inicia en este caso, desde la fecha de reconocimiento de la obligación).

De lo contrario, se llegaría al absurdo de imponer a la Administración tributaria, so pena de abonar intereses de demora, la obligación de practicar las correspondientes liquidaciones “definitivas”, esto es, la obligación de comprobar e investigar durante el período de franquicia de seis meses, todas las autoliquidaciones presentadas por los contribuyentes cuyo resultado fuera a “devolver”, para verificar, además de los pagos a cuenta, si todos los demás elementos determinantes de la cuota líquida (ingresos, gastos, posibles compensaciones de bases imponibles negativas, bonificaciones, deducciones, etc...) son correctos, puesto que cualquiera de estos elementos incide en que el importe de la devolución definitiva, sea inferior o superior a la solicitada inicialmente por el contribuyente a través de su autoliquidación.

Finalmente, y a título aclaratorio, hemos de resaltar las siguientes ideas; 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, la obligación de satisfacer una “devolución” que fue determinada por la propia Inspección de los Tributos en la fecha en que se dictó el acuerdo de liquidación.

En estos casos, 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 inicial 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, ha de añadirse a lo expuesto que en el presente caso no cabe aceptar el alegato de la reclamante de que la devolución se produjo por su solicitud, pues pierde de vista que ello se produjo en el seno de una comprobación inspectora, cuyo inicio determina que no quepa por parte del contribuyente el inicio del procedimiento de devolución.

En este sentido se ha pronunciado este Tribunal en resoluciones de 17-02-2010 (RG 7260/2008), 30/06/2010 (RG 3979/2009), de 05/04/2011, de 26-01-2010 (RG 4924/2008), de 08-06-2010 (RG 3271/2008), de 11-05-2010 y más recientemente, como recopilatoria de todas ellas, de 05/10/2017.

Procede en consecuencia rechazar las alegaciones de la reclamante en este punto.

Por lo expuesto,

El **TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**, en **SALA**, en la presente reclamación,

ACUERDA

DESESTIMARLA, confirmando el acuerdo de liquidación dictado.
Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas