

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ071392

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 18 de septiembre de 2018

Vocalía 2.^a

R.G. 3363/2015

SUMARIO:

IS. Bonificaciones. Administraciones públicas. *Cuantificación de la bonificación en casos de rentas netas no bonificadas positivas y rentas netas bonificadas negativas.* Coincide el Tribunal Central con lo dispuesto por la Inspección respecto a que la base imponible en el IS se calcula a partir del resultado contable, debiéndose realizar sobre ese resultado contable, primero, los ajustes positivos o negativos que establecen los arts. 11 y siguientes del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), teniéndose en cuenta además si existen bases impositivas negativas de ejercicios anteriores a compensar, siendo la base imponible definitiva sometida al tipo de gravamen la resultante de dicha minoración y siendo ésta la que debe tomarse en consideración para calcular la cuota íntegra sobre la que, en su caso, cabría determinar qué parte corresponde a las actividades bonificadas. Así, respecto al cálculo de esta parte de la cuota íntegra cuando nos encontramos con rentas positivas y negativas, tanto bonificadas como no bonificadas, si bien este Tribunal ha manifestado que para el cálculo de esta bonificación debía fijarse previamente el porcentaje que suponen las rentas positivas bonificadas sobre las rentas positivas totales, entendiéndose que en aquel supuesto, en el que se habían generado rentas positivas, bonificadas y no bonificadas, junto con rentas negativas bonificadas, no era razonable que, a efectos del cálculo de la cuota bonificada, se compensasen rentas positivas y negativas de los distintos sectores bonificados, sin tener en cuenta las rentas positivas no bonificadas. Sin embargo, en el presente caso se presenta un supuesto de partida diferente; nos hallamos ante una renta neta bonificada negativa, mientras que la renta neta no bonificada es positiva, por lo que en definitiva la cuota íntegra resultante procede únicamente de las actividades no bonificadas. En definitiva, las rentas bonificadas no tienen ninguna incidencia en la base imponible excepto para minorar las rentas no bonificadas, por lo que la razón de ser de la bonificación desaparece. Así se percibe claramente si pensamos que si la entidad hubiera llevado a cabo únicamente las actividades bonificadas, no habría resultado cuota íntegra a ingresar, por lo que en consecuencia no hay cuota a bonificar. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 11 y 34.

Ley 43/1995 (Ley IS), art. 32.

Ley 61/1978 (Ley IS), art. 25.

Ley 7/1985 (LRBRL), arts. 25, 31 y 36.

RDL 20/2012 (Medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad), art. 26.

RDL 9/2011 (Medidas para la mejora de la calidad y cohesión del sistema nacional de salud, de contribución a la consolidación fiscal, y de elevación del importe máximo de los avales del Estado para 2011), art. 9.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 179, 183 y 191.

En la Villa de Madrid, a la fecha indicada, el Tribunal Económico-Administrativo Central, reunido en Sala, ha visto las reclamaciones económico-administrativas interpuestas por la entidad **EMPRESA MUNICIPAL X...SA.**, con CIF: ..., y en su nombre y representación D. **Px...**, con NIF: ..., y D. **Bx...**, con NIF: ..., y domicilio a efectos de notificaciones en ..., contra el Acuerdo de liquidación dictado por la Delegación Central de Grandes Contribuyentes con fecha 11-03-2015 relativo al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2012 y su correlativo expediente sancionador.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Con fecha 11-03-2015 la Jefa de la Oficina Técnica de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes dictó Acuerdo de liquidación respecto del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2012, derivado del acta de disconformidad número **A02-...** incoada en el seno del procedimiento iniciado respecto a la entidad **EMPRESA MUNICIPAL X...SA.**, notificándose dicho Acuerdo al obligado tributario el 13-03-2015 y habiéndose iniciado las actuaciones de comprobación e investigación con fecha 01-04-2014.

La entidad **EMPRESA MUNICIPAL X...SA** presentó declaración por el periodo impositivo objeto de comprobación por los siguientes importes:

EJERCICIO	BASE IMPONIBLE	LÍQUIDO A INGRESAR
2012	974.285,17	2.602,33

Siendo los importes comprobados por la Inspección en el Acuerdo de liquidación que aquí nos ocupa, los siguientes:

Ejercicio	BI	Líquido a ingresar	Autoliquidación	Cuota del acta	Intereses demora	Deuda tributaria
2012	974.285,17	291.965,02	2.602,33	289.362,69	0,00	289.362,69

En cuanto a la actividad efectiva desarrollada por la entidad **EMPRESA MUNICIPAL X...SA.**, la misma se encontraba clasificada en el epígrafe 8.332: *"PROMOCIÓN INMOBILIARIA DE EDIFICACIONES"* del IAE.

Segundo.-

Apreciada la posible comisión de una infracción tributaria del artículo 191 de la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre (LGT), se acordó iniciar procedimiento sancionador, notificándose al obligado tributario Acuerdo de imposición de sanción, de fecha 24-09-2015, el 28-09-2015, imponiéndose sanción por infracción leve al 50%.

Tercero.-

Los hechos que motivaron las regularizaciones practicadas por la Inspección fueron, descritos de manera sucinta, los que a continuación se indican:

- El obligado tributario había compensado bases imponibles negativas de forma incorrecta, al haber incumplido el límite de compensación regulado en el artículo 26. Primero. Uno del Real Decreto-Ley 20/2012, de 13 de julio. Así, en la autoliquidación presentada en plazo, el contribuyente compensó una base imponible por importe de 1.299.046,90 €, ascendiendo la compensación de bases imponibles negativas admitida por la Inspección a 324.761,73 €.
- Asimismo, en la declaración por el Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2012 aplicó el obligado tributario la bonificación en cuota prevista en el artículo 34.2 del TRLIS, por las rentas obtenidas en la prestación de servicios públicos locales.

Tercero.-

Disconforme el interesado con el Acuerdo de liquidación, notificado el 13-03-2015, interpuso con fecha 10-04-2015, ante este TEAC, la reclamación económico administrativa nº 3363/15 que nos ocupa, solicitando la anulación del mismo y formulando la siguiente alegación:

Única.- Procedencia de la bonificación en cuota aplicada por el obligado tributario prevista en el artículo 34.2 del TRLIS.

Cuarto.-

Disconforme el interesado con el Acuerdo sancionador, notificado el 28-09-2015, interpuso con fecha 15-10-2015, ante este TEAC la reclamación económico administrativa nº 7670/15 que nos ocupa, solicitando la anulación del mismo formulando la siguiente alegación:

Única.- Inexistencia de infracción tributaria por ausencia de tipicidad y culpabilidad habiendo actuado el interesado según una interpretación razonable de la norma.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.-

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y presentación en plazo hábil, que son presupuesto para la admisión a trámite de las presentes reclamaciones económico-administrativas por las que el interesado solicita la nulidad de sendos Acuerdos de liquidación y sanción dictados por la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, siendo las cuestiones sobre las que debemos pronunciarnos las recogidas en los apartados TERCERO y CUARTO del expositivo de los antecedentes de hecho.

Segundo.-

En lo que respecta al Acuerdo de liquidación alega el interesado la procedencia de la bonificación en cuota aplicada por el obligado tributario prevista en el artículo 34.2 del TRLIS, manifestando al respecto lo siguiente:

“Entiende esta parte que la Inspección de los Tributos está sosteniendo una interpretación extremadamente reduccionista del apartado b) del art. 25.2 de la LBRL, al sostener que la construcción de aparcamientos no guarda relación con la ordenación del tráfico de vehículos. Nada más lejos de la realidad, el sentido común dicta que el sistema de aparcamientos de una ciudad -y el municipio de ... mantiene censados a 169.773 vecinos- forma parte de la ordenación de su tráfico, tal y como concluyó la Audiencia Nacional en la sentencia anteriormente expuesta, razonando sobre *"la preocupación del legislador por la problemática que supone la ordenación vial v el tráfico de vehículos en las ciudades así como la adopción de medidas disuasorias del empleo del vehículo particular, tendentes a facilitar lugares de aparcamiento"*.

En efecto, más allá de si la doctrina jurisprudencial enjuició o no la antigua redacción del artículo regulador de la bonificación fiscal, ésta ha entendido sostenidamente y a lo largo del tiempo: (i) la preocupación existente sobre la ordenación vial y; (ii) la íntima relación existente entre la red/sistema de aparcamientos y la referida ordenación vial. Sirva como ejemplo de ello las sentencias del Tribunal Supremo de 4 de mayo de 2004 (Rec. 717/1999), de 22 de enero de 2009 Rec. 129/2003), de 1 de diciembre de 2011 (Rec. 568/2009) y de 23 de abril de 2012 (Rec. 1422/08).

Por tanto, más allá de que en todas las sentencias precitadas se analiza el régimen establecido en el artículo 25 de la ley 61/1978, del que los artículos 32 de la Ley 43/1995 y 34 del TRLIS traen causa, lo realmente importante es la doctrina jurisprudencial sostiene que la actividad de explotación, mediante construcción y/o venta de aparcamientos en las ciudades está incluida en el ámbito del artículo 25.2 de la LBRL.

Por si quedara alguna duda acerca de la verdadera voluntad atemporal del legislador, baste recordar que la reciente reforma de la LBRL, operada por la Ley 2/2013, de 27 de diciembre, de racionalización y sostenibilidad de la Administración Local, abunda en esta concepción al citar expresamente lo que los tribunales ya habían confirmado, que en el art. 25.2 de la LBRL deben entenderse incluidos *"Infraestructura viaria y otros equipamientos de su titularidad"* (letra d de la regulación actual) y *"Tráfico, estacionamiento de vehículos y movilidad"* (letra g).

En conclusión, mi representada considera insostenible defender que la construcción de aparcamientos queda fuera de la ordenación del tráfico de vehículos. Nótese incluso como la sentencia de la Audiencia Nacional

parcialmente transcrita entiende que el sistema de aparcamientos se integra en la "ordenación vial y tráfico de vehículos", idéntica expresión a aquella contenida en la letra b) del apartado 2 del artículo 25 LBRL -"ordenación del tráfico de vehículos". Por tanto, el razonamiento no puede desembocar sino en la conclusión de que la actividad de construcción y venta de aparcamientos se encuadra en el art. 25.2 de la LBRL.

Conviene a esta parte por último someter a la consideración del Tribunal que la resolución del mismo, de fecha 27 de junio de 2013, que la Inspección trae a colación en su acuerdo de liquidación, en donde se concluye que no resulta de aplicación la bonificación a la actividad de gestión y explotación de aparcamientos públicos de titularidad municipal, ya que "el legislador ha querido restringir expresamente el ámbito de la bonificación, como así se ha puesto de manifiesto en las sucesivas modificaciones en la redacción de la norma", tuvo lugar con anterioridad a que el legislador, mediante la Ley 2/2013, de 27 de diciembre, de racionalización y sostenibilidad de la Administración Local, incluyese expresamente en la enumeración del art. 25.2 de la LBRL la "Infraestructura viaria y otros equipamientos de su titularidad" y el "Tráfico, estacionamiento de vehículos y movilidad", ejecutando el legislador dicha modificación sin alteración alguna de la redacción del artículo 34.2TRLIS."

El apartado 2 del artículo 34 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), establece lo siguiente:

"2. Tendrá una bonificación del 99 por 100 la parte de cuota íntegra que corresponda a las rentas derivadas de la prestación de cualquiera de los servicios comprendidos en el **apartado 2 del artículo 25** o en el apartado 1, letras a), b) y c), del artículo 36, de la Ley 7/1985, de 2 de abril, de Bases del Régimen Local, de competencias de las entidades locales territoriales, municipales y provinciales, excepto cuando se exploten por el sistema de empresa mixta o de capital íntegramente privado.

La bonificación también se aplicará cuando los servicios referidos en el párrafo anterior se presten por entidades íntegramente dependientes del Estado o de las Comunidades Autónomas."

Del referido precepto se deduce la necesidad de que concurren una serie de circunstancias para que pueda aplicarse la bonificación en el ámbito local. Por lo que ahora interesa:

a) Subjetivamente, solo es aplicable a determinadas formas organizativas de prestación de los servicios de competencia municipal. En particular, si el ente instrumental es una sociedad, la bonificación se aplicará solo a aquellas sociedades mercantiles cuyo capital pertenezca íntegramente a la entidad local, es decir, en el caso de gestión directa de los servicios públicos.

b) Objetivamente, la cuota a bonificar debe proceder de ingresos derivados de la prestación de los servicios públicos municipales enumerados concretamente en el apartado 2, del artículo 25 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, de Bases de Régimen Local, o bien de los servicios que las letras a), b) y c) del apartado 1 del artículo 36 de dicha norma establece como propios de las diputaciones. Así pues, los demás servicios públicos que puedan prestar los Municipios (y la citada Ley les permite actuar para "promover toda clase de actividades y prestar cuantos servicios públicos contribuyan a satisfacer las necesidades y aspiraciones de la comunidad vecinal") no darán derecho a la bonificación.

El artículo 25 (redacción original aplicable al caso[1]) de la Ley 7/1985, de Bases del Régimen Local, dispone lo siguiente:

1. El Municipio, para la gestión de sus intereses y en el ámbito de sus competencias, puede promover toda clase de actividades y prestar cuantos servicios públicos contribuyan a satisfacer las necesidades y aspiraciones de la comunidad vecinal.

2. El Municipio ejercerá en todo caso, competencias, en los términos de la legislación del Estado y de las Comunidades Autónomas, en las siguientes materias:

a) Seguridad en lugares públicos.

b) Ordenación del tráfico de vehículos y personas en las vías urbanas.

c) Protección civil, prevención y extinción de incendios.

- d) Ordenación, gestión, ejecución y disciplina urbanística; promoción y gestión de viviendas; parques y jardines, pavimentación de vías públicas urbanas y conservación de caminos y vías rurales.
- e) Patrimonio histórico-artístico.
- f) Protección del medio ambiente.
- g) Abastos, mataderos, ferias, mercados y defensa de usuarios y consumidores.
- h) Protección de la salubridad pública.
- i) Participación en la gestión de la atención primaria de la salud.
- j) Cementerios y servicios funerarios.
- k) Prestación de los servicios sociales y de promoción y reinserción social.
- l) Suministro de agua y alumbrado público; servicios de limpieza viaria, de recogida y tratamiento de residuos, alcantarillado y tratamiento de aguas residuales.
- ll) Transporte público de viajeros.
- m) Actividades o instalaciones culturales y deportivas: ocupación del tiempo libre; turismo.
- n) Participar en la programación de la enseñanza y cooperar con la Administración educativa en la creación, construcción y sostenimiento de los centros docentes públicos, intervenir en sus órganos de gestión y participar en la vigilancia del cumplimiento de la escolaridad obligatoria.

3. Sólo la Ley determina las competencias municipales en las materias enunciadas en este artículo, de conformidad con los principios establecidos en el artículo 2.º.

A su vez, establece el artículo 36.1 de la LBR. (en la redacción aplicable al caso "ratione temporis" que es la dada por el artículo 1.1 de la Ley 57/2003, de 16 de diciembre), que:

1. Son competencias propias de la Diputación las que les atribuyan, en este concepto, las leyes del Estado y de las comunidades autónomas en los diferentes sectores de la acción pública, y en todo caso:

- a) La coordinación de los servicios municipales entre sí para la garantía de la prestación integral y adecuada a que se refiere el apartado a) del número 2 del artículo 31.
- b) La asistencia y la cooperación jurídica, económica y técnica a los Municipios, especialmente los de menor capacidad económica y de gestión.
- c) La prestación de servicios públicos de carácter supramunicipal y, en su caso, supracomarcal.
- d) La cooperación en el fomento del desarrollo económico y social y en la planificación en el territorio provincial, de acuerdo con las competencias de las demás Administraciones Públicas en este ámbito.
- e) En general, el fomento y la administración de los intereses peculiares de la provincia.

La mencionada bonificación tiene por objeto, como tiene declarado este Tribunal en anteriores resoluciones: *"eliminar toda discriminación fiscal relativa a los modos de gestión de servicios públicos, pues resulta evidente que si los Ayuntamientos prestan un determinado servicio público de modo directo, como actividad administrativa stricto sensu, percibiendo las tasas y derechos de naturaleza pública correspondientes, tales ingresos están exentos del Impuesto sobre Sociedades, pero sí, por el contrario, gestionan tal servicio público mediante una actividad empresarial, sometiéndose al Derecho privado, percibiendo precios y no tasas y derechos, tributaría por el Impuesto sobre Sociedades, de ahí que conceda una bonificación del 99 por 100 que convierte al impuesto en algo puramente censal"*.

Tercero.-

Así las cosas, pasaremos a continuación a exponer los hechos acaecidos en el caso que nos ocupa:

- El obligado tributario consignó una bonificación por importe de 289.362,69 €, equivalente al 99% de la cuota íntegra consignada en la citada autoliquidación correspondiente al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2012.
- Los datos del cálculo analítico de la contabilidad son los siguientes:

- Resultado venta locales, beneficio: 1.812.508,73 €.
- Resultado venta aparcamientos libres, beneficio: 3.344.337,46 €.
- Resultado venta parcelas libres, pérdidas: 5.444.707,44 €.
- Resultado actividad ordinaria, pérdidas: 287.861,25 €.
- Resultado venta viviendas y trasteros fase III, protección oficial, beneficio: 1.991.435,97 €.

- La Inspección considera que las actividades que dan lugar a **cuotas bonificadas** son las siguientes:

Venta de parcelas libres, con pérdidas por importe de 5.444.707,44 €. Este resultado corresponde a la venta de parcelas urbanizadas por la entidad siendo la urbanizadora institucional del denominado "...".

EMPRESA MUNICIPAL X...SA es una entidad urbanística designada por el Ayuntamiento de ... para urbanizar los terrenos del denominado "...", realizando la actividad de "ordenación, gestión, ejecución y disciplina urbanística" sobre dichos terrenos, actividad incluida en el artículo 25.2 de la LBRL como servicios públicos de obligatoria competencia municipal (servicios bonificados).

Venta de viviendas y trasteros, fase III, con beneficios de 1.991.435,97 €. Se trata de una actividad incluida en el artículo 25.2 de la LBRL "promoción y gestión de viviendas parques y jardines".

- Las actividades **no bonificadas**, a juicio de la Inspección, son las siguientes:

Venta de locales, con beneficios de 1.812.508,73 €. Esta actividad no consta en el artículo 25.2 de la LBRL, no estando por tanto bonificada.

Venta de aparcamientos, con beneficios de 3.344.337,46 €. Esta actividad no se contempla en el artículo 25.2.b) de la LBRL "ordenación del tráfico de vehículos y personas en las vías urbanas", no estando por tanto tampoco bonificada.

A efectos de resolver la presente controversia es preciso señalar que este Tribunal Central en anteriores resoluciones, entre otras de 06-09-1994 y de 30-11-2001 (RG 4895/98, publicada en DOCTRINA, base histórica), rechazó la bonificación a las rentas derivadas de la actividad de explotación de aparcamientos públicos, y ello por estimar que la bonificación únicamente era de aplicación en los supuestos del apartado 2 del artículo 25 de la LBRL, considerando que la actividad de explotación de aparcamiento público no se encuadraba, como pretende el reclamante, en la letra b) del citado artículo.

Por su parte, la Audiencia Nacional en varias sentencias, entre otras de 22-04-1997 (rec. nº 20/1995), de 10-12-1998 (rec. nº 37/1995) y de 16-09-2002, en recursos contencioso-administrativos interpuestos frente a las resoluciones de este TEAC que mantenían el reseñado criterio, anuló las mismas considerando procedente la aplicación de la bonificación.

Finalmente, el Tribunal Supremo en diversas sentencias desestimó los recursos de casación interpuestos por el Abogado del Estado, declarando conformes a derecho las sentencias de la Audiencia Nacional impugnadas.

Pues bien, a la vista de dichas sentencias considera este Tribunal que de las mismas deriva que no contenían pronunciamiento sobre el encuadramiento de la actividad de aparcamientos municipales en el artículo 25.2.b) de la LBRL, "Ordenación del tráfico de vehículos y personas en las vías urbanas", en cuanto en las mismas la cuestión se resolvía atendiendo a la concepción amplia de servicio público (25.1 LBRL), considerándose que la bonificación era de aplicación a los servicios municipales en sentido amplio, amparando pues a los comprendidos en el 25.1 de la LBRL, y considerándose en dichas sentencias que la actividad controvertida estaba incluida en la concepción amplia del citado artículo resultando de aplicación la bonificación en cuestión.

- Así, en sentencia de 22-04-1997 (rec. nº 20/1995) se señalaba lo siguiente:

"La Sección considera, teniendo en cuenta la preocupación del legislador por la problemática que supone la ordenación vial y el tráfico de vehículos en las ciudades, así como la adopción de medidas disuasorias del empleo del vehículo particular, tendentes a facilitar lugares de aparcamiento, que tales servicios, asumidos por los Ayuntamientos, están incluidos en la concepción amplia que el artículo 25.1 de la normativa local contiene y permite. No hay que olvidar que en su apartado 2 se enumeran las competencias que «en todo caso» ejercerá, describiendo las competencias que obligatoriamente debe asumir. Pero ello no impide que «cuantos servicios

públicos contribuyan a satisfacer las necesidades y aspiraciones de la comunidad vecinal» sean considerados como «servicios públicos municipales», pues como establece el artículo 85.1 de la citada norma, «son servicios públicos locales cuantos tienden a la consecución de los fines señalados como de la competencia de las entidades locales».

En consecuencia, las actividades desarrolladas por la recurrente están sujetas a la bonificación solicitada.”

De acuerdo con lo anterior, dispuso este Tribunal en resolución de 02-07-2015 [2], lo siguiente:

“De forma que, no existiendo jurisprudencia que ampare la interpretación de la recurrente, asimismo este Tribunal considera improcedente la aplicación al presente caso de la bonificación regulada en el artículo 34.2 del TRLIS; y ello manteniendo igual postura que al respecto sostuvo este TEAC en las resoluciones dictadas en aplicación de la Ley 61/1978, pues en ellas, como se ha señalado, la bonificación se rechazaba por considerar que la actividad de explotación de aparcamientos municipales *“que, siendo un servicio que efectivamente puede promover el Ayuntamiento por considerarlo conveniente o incluso necesario”* no estaba comprendida en el art. 25.2.b) LBRL, **encuadramiento que ahora sí se exige expresamente**, pues así se recogió en la Ley 43/1995 en su artículo 32.2, trasladándose dicha exigencia expresa al TRLIS. La existencia de relación entre dicha actividad, la descongestión de las vías públicas y la materia del art. 25.2 b) de la LBRL., no supone el encuadramiento de dicha actividad en el art. 25.2 b) de LBRL, sin perjuicio de su consideración como servicio público, si bien del art. 25.1 de dicha LBRL. Y la relación del servicio de aparcamiento público en régimen de concesión y la competencia municipal sobre la prestación de servicios públicos que contribuyan a satisfacer necesidades de la comunidad vecinal, no es suficiente de por sí para la aplicación de la bonificación. Existiendo muchas actividades conexas a las del apartado 2 del artículo 25 LBRL y pudiéndose encuadrar las mismas en el apartado 1 de dicho artículo, sin embargo el legislador ha querido restringir expresamente el ámbito de la bonificación, como así se ha puesto de manifiesto en las sucesivas modificaciones en la redacción de la norma. De esta forma, la redacción del artículo 25 de la Ley 61/1978 fue objeto de modificación por la Disposición Adicional Novena de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones e Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General, con efectos a partir del primer ejercicio que se inicie a partir de la entrada en vigor de dicha Ley, que establecía lo siguiente:

“Se da nueva redacción a la letra a) del número 1 Tres. del artículo 25 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, que quedará redactada de la siguiente forma: Los rendimientos que se deriven de las?«Uno. explotaciones de servicios municipales o provinciales de prestación obligatoria, según la legislación vigente, aunque se municipalicen o provincialicen en régimen de gestión directa o en forma de empresa privada, pero no cuando se exploten por el sistema de empresas mixtas.»

Y posteriormente, la Ley 43/1995 modificó asimismo la bonificación, restringiéndola de forma expresa en su artículo 32.2 al recoger la exigencia de que los servicios estuvieran comprendidos en los del apartado 2 del art. 25 LBRL, redacción que se contiene en el TRLIS. De forma que no toda actividad que indirectamente tenga cierta relación con un servicio de competencia municipal de los recogidos en ese apartado 2 supone su encuadramiento en el mismo. Y ello ocurre en el presente, en que si bien la actividad se encuadra en el 25.1 LBRL no cabe encuadrarla en “ordenación del tráfico en la vía urbana”, que en su literal hace expresa referencia a “la vía urbana”, derivándose de la normativa en esta materia que la misma afecta estrictamente a las vías urbanas y a los instrumentos que ordenan el tráfico viario en las propias vías urbanas, sin que pueda entenderse del contenido de estas normas que se extienda a otros servicios que, desarrollándose fuera de la vía urbana, puedan estar más o menos relacionados con los mismos.

Y en términos similares debe rechazarse la alegación subsidiaria relativa a que la aplicación de la bonificación encuentra acomodo en el ejercicio de las competencias públicas de ordenación y gestión de la disciplina urbanística del art. 25.2 d) de la LBRL. De acuerdo con las normas de derecho urbanístico, la gestión urbanística incluye actividades tales como el desarrollo del planeamiento, la delimitación de polígonos o unidades de actuación, la elección y desarrollo de sistemas de actuación y la ejecución material de las obras de urbanización, complementándose el concepto con el resto de la enumeración del artículo 25.2 d), que incluye la promoción y gestión de viviendas; parques y jardines, pavimentación de las vías públicas urbanas y conservación de caminos y vías rurales, sin que la actividad de *“explotación de aparcamientos de uso público, en su mayoría subterráneos”* pueda entenderse encuadrada en la ordenación y gestión de la disciplina urbanística como pretende la interesada.

Finalmente, debe tenerse en todo momento presente que nos encontramos ante una bonificación, por lo que debe hacerse una interpretación restrictiva del artículo 34.2 del TRLIS. En este sentido se ha pronunciado la Audiencia Nacional, en Sentencia de 14 de octubre de 2010 (rec 328-2007) si bien referida la bonificación de la DAQuinta de la Ley 19/1994, sobre Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias. Y en este mismo sentido el Tribunal Supremo en Sentencia de 7 de diciembre 1999.

Este ha sido asimismo el criterio mantenido por la Dirección General de Tributos en Consultas Vinculantes 1870/05 y 611/09, en las que se recoge *“no parece que en el concepto de “ordenación del tráfico de vehículos y personas en las vías públicas” pueda incluirse el conjunto de operaciones relacionadas en general con la construcción y explotación de un aparcamiento para vehículos, sino que, como se menciona expresamente, el servicio público de gestión municipal que se bonifica se refiere a una mera actividad de ordenación del tráfico en la vía pública, sin perjuicio de que el municipio pueda desarrollar esa labor al amparo del apartado 1 del artículo 25 del TRLRBRL.”*

En igual sentido se ha pronunciado este Tribunal Central en resoluciones de 27-06-2013 (RG 6130/11[3]), 30-04-2014 (RG 3775/13[4]) y 07-05-2015[5] así como en resolución de 02-06-2011, recaída en recurso de alzada interpuesto por el Director del Departamento, resolución ésta última que fue confirmada por la Audiencia Nacional en sentencia de 05-06-2014 (recurso contencioso-administrativo nº .../2011) en la que se dispuso lo siguiente:

“QUINTO.- El criterio de la parte actora, es contrario a la tesis expuesta, afirmando que aunque las sentencias invocadas por el TEAC no contemplan un pronunciamiento explícito respecto de la inclusión del servicio público de aparcamientos en el ámbito de las competencias que contempla el art. 25.2 b) LBRL, la resolución del TEAC está haciendo una interpretación errónea del criterio contenido en las sentencias de la A. Nacional y del Tribunal Supremo, que en el ámbito del Impuesto sobre Bienes Inmuebles ha manifestado reiteradamente la naturaleza de servicio público de los aparcamientos municipales enfatizando su encaje en el ejercicio competencial de la ordenación del tráfico de vehículos en las vías públicas. Sentencias de 6 de mayo de 1999 y 22 de enero de 2002.

En segundo término, aduce la actora que no se comprende que la Administración Tributaria admita la inclusión del servicio de aparcamiento público en demanio de superficie (zona azul) en el ámbito de las competencias de ordenación del tráfico que contempla el artículo 25.2 LBRL y no admita la inclusión de los aparcamientos públicos en demanio público subterráneo.

Sostiene la parte que, pese a la modificación normativa, tanto el marco positivo regulador de la ordenación del tráfico como los criterios judiciales relativos al IBI, evidencian que la gestión de aparcamientos de uso público encuentra acomodo en el ejercicio de competencias municipales en materia de ordenación de tráfico.

Subsidiariamente, la aplicación de la bonificación encuentra acomodo en el ejercicio de las competencias públicas de ordenación y gestión de la disciplina urbanística que contempla el art. 25.2 d) de la LBRL.

Afirma que el TEAC ha hecho una interpretación restrictiva del art. 32.2 de la LIS y invoca la sentencia de 21 de mayo de 2009, Metro de Madrid y aboga por la naturaleza de servicio público de aparcamientos en demanio subterráneos y su necesaria inclusión en el ámbito competencial de la ordenación del tráfico de personas y vehículos en los mismos términos que el servicio público de aparcamientos en demanio de superficie (zona azul).

Finalmente y también con carácter subsidiario, considera la actora que procede la aplicación del régimen de exención en el IS a la hoy recurrente hasta el ejercicio 2005, con la entrada en vigor de la ley 1/2006, por la que se regula el Régimen especial del Municipio de Barcelona, y que supuso una derogación explícita del Decreto 1166/1960, por el que se regula el régimen especial para Barcelona. (...)

SEPTIMO.- Por lo que respecta a la cuestión de fondo, dispone el artículo 32.2 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, lo siguiente: (...)

Y el artículo 34.2 del TRLIS, en que se contiene la bonificación a que pretende acogerse la actora por la vía de rectificar sus propias declaraciones: (...)

Se trata de un beneficio fiscal contenido en una norma legal parcialmente en blanco, en tanto la bonificación se proyecta sobre la parte de la cuota relacionada con los ingresos derivados de la prestación de los servicios públicos locales tipificados numerus clausus en los preceptos a los que se remite la Ley de Bases de Régimen Local.

Tales artículos dicen así:

- Artículo 25.2: (...)

OCTAVO.- La lectura del artículo 33.2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades pone de manifiesto que para gozar del repetido beneficio fiscal es necesario que concurren en el contribuyente dos requisitos esenciales: uno, de carácter subjetivo, consistente en que la entidad beneficiaria no tenga la consideración de empresa mixta o sea de capital íntegramente privado; otro, material, a cuyo tenor es necesario que los servicios tal entidad presta esté efectivamente comprendidos en el apartado 2 del art. 25 y en el apartado 1, letras a), b) y c), del art. 36, de la Ley 7/1985, de 2 de abril, de Bases del Régimen Local (referidos a las competencias de las entidades locales territoriales, municipales y provinciales).

Procede señalar, tal y como ya ha manifestado esta Sala en repetidas ocasiones, que nos hallamos ante un supuesto de bonificación del Impuesto de Sociedades y, además, de una bonificación que alcanza el 99% de la cuota íntegra del Impuesto, por lo que conforme a lo dispuesto en el artículo 23 de la LGT debe hacerse una interpretación restrictiva.

Así lo establece la doctrina del Tribunal Supremo y del Tribunal Constitucional al señalar que «*como en toda interpretación de las normas relativas a beneficios tributarios, sean exenciones o bonificaciones, debe prevalecer en todo caso una interpretación lógica y restrictiva, tratándose como se trata en definitiva de excepciones al principio de igualdad (artículo 14 de la Constitución) en este caso principio de igualdad en materia tributaria, en orden a hacer efectivo el principio de contribución general de todos al sostenimiento de las cargas públicas como señala el artículo 31.1 de la propia Constitución*».

En este sentido, el Tribunal Constitucional tiene declarado que «*el derecho a la exención o a la bonificación tributarias, que tiene su causa en normas con rango de Ley, es un elemento de la relación jurídica obligacional que liga a la Administración y al contribuyente*», doctrina que, de manera reiterada, se viene manteniendo también por el Tribunal Supremo en numerosas sentencias (por todas, la de 25 de abril de 1995) al decir que «*el disfrute de un beneficio fiscal tiene carácter debilitado y subordinado al interés general por cuanto que quiebra el equilibrio de la justicia distributiva inherente al reparto de la carga tributaria*», lo cual constituye «*una situación privilegiada (STS de 23 de enero de 1995), de manera que, conforme a tal doctrina, todas las normas reguladoras de exenciones y, en general, de beneficios tributarios han de ser objeto de una interpretación restrictiva, como, por lo demás, exigido venía por el artículo 24.1 --y hoy, igualmente, por el artículo 23.3, tras la reforma por Ley 25/1995, de 20 de julio-- de la Ley General Tributaria*».

En el mismo sentido ha señalado el Tribunal Supremo (STS 7 de diciembre 1999) que «*el artículo 24 de la Ley General Tributaria obliga a una interpretación estricta del ámbito del hecho imponible y de las exenciones y bonificaciones ... cuando, además, "si la Ley no distingue no debemos distinguir", resulta contradictorio con la interpretación estricta a la que acaba de hacerse mención*». Por su parte la STS de 13 de abril de 2000 reitera «*el principio de interpretación restrictiva de las normas relativas a beneficios tributarios*».

Por ello, debe examinarse la cuestión controvertida, determinar si concurre en la hoy recurrente el elemento objetivo para poder disfrutar de la pretendida bonificación, es decir la constatación de que la cuota a bonificar proceda de ingresos derivados de la prestación de alguno de los servicios públicos municipales enumerados en el apartado 2 del artículo 25 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, de Bases de Régimen Local, y más concretamente en el apartado 2 b) del expresado artículo (Ordenación del tráfico de vehículos y personas en las vías urbanas), lo que habrá de analizarse atendiendo a una interpretación estricta del precepto.

Conforme a ello, comparte la Sala en este punto el criterio de la resolución del TEAC impugnada, pues partiendo de que la Ley 43/1995, a diferencia de la situación anterior, exige expresamente que las rentas cuya bonificación se pretende, estén comprendidas en el artículo 25.2 b) LBRL, no parece que la actividad de explotación de aparcamientos, si bien puede colaborar a descongestionar el tráfico de vehículos en la vía pública y puede ser una actividad, cuya promoción por el Ayuntamiento, sea recomendable o incluso necesaria, constituya por si misma una actividad integrada en el concepto «*ordenación de tráfico de vehículos y personas en la vía urbana*», pues la interpretación estricta, que no restrictiva, del requisito comprendido en el artículo 32.2 de la Ley 43/1995, en relación al artículo 25.2 b) de la LBRL, no lo permite y sin que quepa hacer una interpretación extensiva o amplia del expresado requisito, según los criterios jurisprudenciales expuestos.

En consecuencia, debe confirmarse la resolución del TEAC impugnada, por entender la Sala que la misma es conforme y se adecua a la exigencia contenida en el art. 32.2 de la Ley 43/1995, sin perjuicio de que la actividad

de explotación de los aparcamientos públicos, pueda tener la consideración de servicio público encuadrada entre las comprendidas en el art. 25.1 LBRL, pero no en el apartado 2 b) de dicho precepto como requiere la Ley 43/1995.”

Sentencia que asimismo ha sido confirmada por el Tribunal Supremo mediante sentencia de 26-05-2016 (recurso de casación nº .../2014) en la que se dispuso:

“SEGUNDO (...) Al analizar la cuestión controvertida, esto es, determinar si concurre en la hoy recurrente el elemento objetivo para poder disfrutar de la pretendida bonificación, es decir, la constatación de que la cuota a bonificar proceda de ingresos derivados de la prestación de alguno de los servicios públicos municipales enumerados en el apartado 2 del artículo 25 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, de Bases de Régimen Local, y más concretamente en el apartado 2 b) del expresado artículo (Ordenación del tráfico de vehículos y personas en las vías urbanas), la Sala de instancia comparte el criterio de la resolución del TEAC, pues partiendo de que la Ley 43/1995, a diferencia de la situación anterior, exige expresamente que las rentas cuya bonificación se pretende estén comprendidas en el artículo 25.2 b) LBRL, no parece que la actividad de explotación de aparcamientos, si bien puede colaborar a descongestionar el tráfico de vehículos en la vía pública y puede ser una actividad cuya promoción por el Ayuntamiento sea recomendable o incluso necesaria, constituya por si misma una actividad integrada en el concepto *"ordenación de tráfico de vehículos y personas en la vía urbana"*, pues la interpretación estricta, que no restrictiva, del requisito comprendido en el artículo 32.2 de la Ley 43/1995, en relación al artículo 25.2 b) de la LBRL, no lo permite y sin que quepa hacer una interpretación extensiva o amplia del expresado requisito.

Del contenido del art. 25.2 b) de la Ley 7/1985, LBRL, no puede entenderse que se extienda a otros servicios que, desarrollándose fuera de la vía urbana, puedan estar más o menos relacionados con los mismos. En efecto, en el concepto de *"ordenación del tráfico de vehículos y personas en las vías públicas"* no puede incluirse el conjunto de operaciones realizadas en general con la **construcción y explotación de un aparcamiento para vehículos**, sino que el servicio público de gestión municipal que se bonifica se refiere a una nueva actividad de ordenación del tráfico en la vía pública, sin perjuicio de que el municipio pueda desarrollar esa labor al amparo de lo dispuesto en el apartado 1 del art. 25 del TRLBRL.

En consecuencia, debe confirmarse la sentencia impugnada en este punto por entender esta Sala que la misma es conforme y se adecua a la exigencia contenida en el art. 32.2 de la Ley 43/1995, sin perjuicio de que la actividad de explotación de los aparcamientos públicos pueda tener la consideración de servicio público municipal encuadrada entre las comprendidas en el art. 25.1LBRL, pero no en el apartado 2 b) de dicho precepto como requiere la Ley 43/1995.

3.- La tesis de la recurrente, en lo que se refiere a la bonificación del 99% de la cuota íntegra, se funda en una interpretación más que extensiva del art. 32.2LIS y 34.2 TR- LIS, con una interpretación igualmente laxa del art. 25LBRL.

Ni en materia de bonificaciones tributarias ni en la de potestades administrativas cabe hacer una interpretación extensiva.

En cuanto a lo primero porque las bonificaciones y exenciones constituyen una excepción a la obligación general de contribuir.

Respecto a lo segundo porque las potestades (poderes que se atribuyen con un fin público y sólo en la medida en que son necesarios para su realización) administrativas se confieren por Ley, para el cumplimiento de unos fines específicos, y su ejercicio pueda dar lugar a límites al ejercicio de las libertades públicas constitucionales de los ciudadanos.

Es doctrina jurisprudencial reiterada, en aplicación de los arts 23.2 LGT (1963 (RCL 1963, 2490)) y 12 y 14 de la LGT (2003 (RCL 2003, 2945)) - que no son sino concreción en el ámbito tributario de los criterios hermenéuticos generales de los arts 3.1 y 4.2 del Código Civil (LEG 1889, 27) - la que establece el carácter restrictivo con el que deben de interpretarse las normas relativas a bonificaciones fiscales, al objeto de asegurar que la exceptuación singular de la obligación general de contribuir - generalidad que tiene consagración incluso a nivel constitucional ex art. 31.1- CE (RCL 1978, 2836) que se establece responde a la finalidad específica fijada por el legislador.

Todo beneficio fiscal ha de ser objeto de interpretación restrictiva, tratándose como se trata en definitiva de excepciones al principio de igualdad consagrado en el artículo 14 de la Constitución, en este caso principio de igualdad en materia tributaria, en orden a hacer efectivo el principio de contribución general de todos al sostenimiento de las cargas públicas como señala el artículo 31.1 de la misma.

Así lo establece, como indica la sentencia recurrida, la doctrina del Tribunal Supremo y del Tribunal Constitucional al señalar que *«como en toda interpretación de las normas relativas a beneficios tributarios, sean exenciones o bonificaciones, debe prevalecer en todo caso una interpretación lógica y restrictiva, tratándose como se trata en definitiva de excepciones al principio de igualdad (artículo 14 de la Constitución), en este caso principio de igualdad en materia tributaria, en orden a hacer efectivo el principio de contribución general de todos al sostenimiento de las cargas públicas como señala el artículo 31.1 de la propia Constitución (RCL 1978, 2836)»*.

En este sentido, el Tribunal Constitucional tiene declarado que *«el derecho a la exención o a la bonificación tributarias, que tiene su causa en normas con rango de Ley, es un elemento de la relación jurídica obligacional que liga a la Administración y al contribuyente»*, doctrina que, de manera reiterada, se viene manteniendo también por el Tribunal Supremo en numerosas sentencias (por todas, la de 25 de abril de 1995 (RJ 1995, 3332)) al decir que *«el disfrute de un beneficio fiscal tiene carácter debilitado y subordinado al interés general por cuanto que quiebra el equilibrio de la justicia distributiva inherente al reparto de la carga tributaria»*, lo cual constituye *«una situación privilegiada (STS de 23 de enero de 1995 (RJ 1995, 109))*, de manera que, conforme a tal doctrina, todas las normas reguladoras de exenciones y, en general, de beneficios tributarios han de ser objeto de una interpretación restrictiva, como, por lo demás, exigido venía por el artículo 24.1 --y hoy, igualmente, por el artículo 23.3, tras la reforma por Ley 25/1995, de 20 de julio (RCL 1995, 2178 y 2787) -- de la Ley General Tributaria».

En el mismo sentido ha señalado el Tribunal Supremo (STS 7 de diciembre 1999 (RJ 1999, 9316)) que *«el artículo 24 de la Ley General Tributaria obliga a una interpretación estricta del ámbito del hecho imponible y de las exenciones y bonificaciones ... cuando, además, "si la Ley no distingue no debemos distinguir", resulta contradictorio con la interpretación estricta a la que acaba de hacerse mención»*. Por su parte la STS de 13 de abril de 2000 (RJ 2000, 3778) reitera *«el principio de interpretación restrictiva de las normas relativas a beneficios tributarios»*.

...

FALLAMOS

Que debemos desestimar, y desestimamos, el recurso de casación interpuesto por la representación procesal de Z SERVEIS MUNICIPALS S.A. contra la sentencia dictada, con fecha 5 de junio de 2014, en el recurso contencioso- administrativo núm. .../2011 (JT 2014, ...), por la Sección Segunda de la Sala de la Jurisdicción de la Audiencia Nacional, con la consecuente imposición de las costas causadas en este recurso a la parte recurrente con el límite señalado en el último de los Fundamentos de Derecho."

Por todo ello, procede desestimar las pretensiones actoras al respecto.

Cuarto.-

En relación a la aplicación de la bonificación en cuestión, alega también el interesado el incorrecto cálculo realizado por la Inspección, manifestando al respecto lo siguiente:

«Por su parte, el Plan General de Contabilidad (Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre) conceptúa el resultado contable como el "resultado, positivo o negativo, del último ejercicio, pendiente de aplicación. Su movimiento es el siguiente: a) Se abonará: a1) Para determinar el resultado del ejercicio, con cargo a las cuentas de los grupos 6 y 7 que presenten al final del ejercicio saldo acreedor...b) Se cargará: b1) Para determinar el resultado del ejercicio, con abono a las cuentas de los grupos 6 y 7 que presenten al fin del ejercicio saldo deudor."»

Por tanto, deberá convenirse que el resultado contable, que en el método de estimación directa resulta el punto de partida de la determinación de la base imponible, es la agregación de las distintas rentas generadas por el obligado tributario. A este respecto, el resultado de mi representada en el ejercicio 2012 se descompone en los siguientes saldos:

Venta de locales	1.812.508,73
Venta de aparcamientos	3.344.337,46
Venta de viviendas y trasteros fase III	1.991.435,97

Venta de parcelas libres	-5.444.707,44
Actividad ordinaria	-287.861,25

La suma de las partidas integrantes de la base imponible que han generado un resultado positivo asciende a 7.148.282,16 euros. Por su parte, la suma de las partidas integrantes de la base imponible que han generado un resultado negativo (descontando el apartado de actividad ordinaria), asciende a 5.444.707,44 euros.

Dado que el resultado contable, que es punto de partida de la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, resulta de la suma y resta de las diferentes partidas que componen la actividad del obligado tributario, se debe determinar qué parte de la cuota tributaria final es imputable a la actividad de venta de locales, que sería la única actividad no bonificable. Para ello, en buena lógica, habrá que reducir proporcionalmente las partidas con saldo positivo con el importe de las partidas con saldo negativo.

La suma de las partidas integrante de la base imponible que determinan una cuota bonificable con arreglo al criterio aceptado por la Inspección más el criterio expuesto en la anterior alegación, supone el 74,64% de la suma total de partidas positivas (3.344.337,46 + 1.991.435,97 / 7.148.282,16).

Es decir, la diferencia entre la actividad positiva - 7.148.282,16 euros - y la actividad negativa - 5.444.707,44 euros - asciende a 1.703.574,72 euros. Aplicando el porcentaje de bonificación anteriormente expuesto -74,64%-, resulta que la parte de la base imponible sobre la que se deberá aplicar la bonificación, una vez que se obtenga la cuota líquida, será de 1.271.618,62 euros. Dado que la bonificación opera sobre la cuota, ésta en la cuota será del 74,64%.”

Disponiendo al respecto la Inspección en el Acuerdo de liquidación impugnado lo siguiente:

“Respecto a la anterior alegación se debe señalar que el obligado tributario parte de una premisa errónea, porque la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades no es la suma de bases de diferentes actividades ni siquiera en el régimen de consolidación fiscal en el que, aunque se parta de la suma de bases imponibles individuales, para llegar a la base imponible consolidada es necesario realizar una serie de ajustes que establece la propia Ley del Impuesto. Pues bien, en el régimen general del impuesto ni siquiera es así, porque, tal como dispone el artículo 10.3 del TRLIS, la base imponible se calcula a partir del resultado contable, pero sobre ese resultado contable, primero, hay que efectuar los ajustes positivos o negativos que establecen los artículos 11 y siguientes de la ley para obtener la base imponible y, además, si como ocurre en el presente caso, existen bases imponibles negativas de ejercicios anteriores que se compensan, la base imponible definitiva sometida al tipo de gravamen es la resultante de dicha minoración, y es la que debe tomarse en consideración para calcular la cuota íntegra y, sobre esa cuota íntegra, de cuantía evidentemente menor, es sobre la que en su caso cabría determinar que parte corresponde a las actividades bonificadas, pero desde luego, en ningún caso, la forma propuesta por el obligado tributario sería correcta, porque parte directamente de los resultados obtenidos en cada actividad según su contabilidad analítica. Es más, si se siguiera al pie de la letra los cálculos propuestos por el obligado, resultaría un importe de la bonificación superior a la cuota íntegra que ha resultado de la regularización, lo cual indica lo absurdo de su propuesta.

Por otro lado, en su propuesta parte de que los resultados positivos obtenidos por la venta de aparcamientos también son, en términos brutos según sus cálculos, objeto de bonificación. De acuerdo con todo lo indicado en el fundamento de derecho anterior, esta actividad se considera no bonificada, por lo que aun en el hipotético caso de que fuera procedente la bonificación, esta actividad no se incluiría para calcular la bonificación.

Pero, al margen de lo anterior, la bonificación no resulta procedente porque conforme al artículo 34.2 del TRLIS la bonificación del 99% se aplica: *“sobre la parte de cuota íntegra que corresponda a la prestación de “cualquiera” de los servicios comprendidos en el artículo 25.2 de la Ley 7/198, de 2 de abril”*; ello implica, tal como ha explicado el actuario en el informe, que deban tomarse en consideración de forma conjunta todas las **rentas bonificadas**, sean positivas o negativas, y, en el presente caso, el resultado neto de dichas rentas es negativo, por lo que no pueden dar lugar a la bonificación, dado que no han generado cuota íntegra positiva; en definitiva, no han soportado gravamen alguno y, por consiguiente, no pueden ser bonificadas.

Por todo lo anterior, se desestiman las alegaciones y se confirma la improcedencia de la bonificación solicitada.”

Coincide este Tribunal con lo dispuesto por la Inspección respecto a que la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades se calcula a partir del resultado contable, debiéndose realizar sobre ese resultado contable, primero, los ajustes positivos o negativos que establecen los artículos 11 y siguientes del TRLIS, teniéndose en cuenta además si existen bases imponibles negativas de ejercicios anteriores a compensar, siendo la base imponible definitiva sometida al tipo de gravamen la resultante de dicha minoración y siendo ésta la que debe tomarse en consideración para calcular la cuota íntegra sobre la que, en su caso, cabría determinar qué parte corresponde a las actividades bonificadas.

En concreto, tal y como ya tenemos dicho en nuestra resolución de 16-07-2018:

La norma a aplicar señala, como hemos dicho, que *“Tendrá una bonificación del 99 por ciento la parte de cuota íntegra que corresponda a las rentas derivadas de la prestación de cualquiera de los servicios (...)”*.

Respecto al cálculo de esta parte de la cuota íntegra cuando nos encontramos con rentas positivas y negativas, tanto bonificadas como no bonificadas, si bien este Tribunal ha manifestado en Resolución de fecha 11/09/2017 (RG 426/2014) que para el cálculo de esta bonificación debía fijarse previamente el porcentaje que suponen las rentas positivas bonificadas sobre las rentas positivas totales, entendiendo que en aquel supuesto, en el que se habían generado rentas positivas, bonificadas y no bonificadas, junto con rentas negativas bonificadas, no era razonable que, a efectos del cálculo de la cuota bonificada, se compensasen rentas positivas y negativas de los distintos sectores bonificados, sin tener en cuenta las rentas positivas no bonificadas.

Sin embargo, en el presente caso se presenta un supuesto de partida diferente; nos hallamos ante una renta neta bonificada negativa, mientras que la renta neta no bonificada es positiva, por lo que en definitiva la cuota íntegra resultante procede únicamente de las actividades no bonificadas. En definitiva, las rentas bonificadas no tienen ninguna incidencia en la base imponible excepto para minorar las rentas no bonificadas, por lo que la razón de ser de la bonificación desaparece. Así se percibe claramente si pensamos que si la entidad hubiera llevado a cabo únicamente las actividades bonificadas, no habría resultado cuota íntegra a ingresar, por lo que en consecuencia no hay cuota a bonificar.

En este sentido la Contestación a la Consulta Vinculante V0491-06, de 24 de marzo, de la Dirección General de Tributos que sirve de fundamento a la tesis que pretende aplicar a su caso la reclamante, sin embargo sostiene un a priori para aplicarla, al señalar *“...y presumiendo la existencia de renta positiva bonificada”*.

Con el cálculo que la entidad pretende estaríamos bonificando una parte de la cuota que resulta exclusivamente de las actividades no bonificadas, lo que es contrario a la redacción de la norma, que establece este beneficio fiscal para *“la parte de cuota íntegra que corresponda a las rentas derivadas de la prestación de cualquiera de los servicios...”* bonificados. Debemos, pues, desestimar las pretensiones de la reclamante también en este punto, entendiendo que el acuerdo dictado es correcto.

Pues bien, unido lo anterior a lo dispuesto en el Fundamento de Derecho TERCERO de la presente resolución sobre la improcedente aplicación por el interesado de la bonificación respecto de la actividad de venta de aparcamientos al tratarse de una actividad que no se contempla en el artículo 25.2.b) de la LBRL, no podemos sino desestimar las pretensiones actoras también en este punto.

Quinto.-

En lo que respecta al Acuerdo sancionador alega el interesado la inexistencia de infracción tributaria por ausencia de tipicidad y culpabilidad habiendo actuado el interesado según una interpretación razonable de la norma.

Pues bien, corresponde la sanción impuesta por la Inspección a la compensación por el obligado tributario de bases imponibles negativas en exceso sobre los límites legalmente establecidos, entendiendo la Inspección que, en función de las circunstancias concurrentes, le era exigible al contribuyente una conducta distinta a la desempeñada. Y así, en relación a los límites de compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, dispone expresamente el artículo 26.º Primero del RD Ley 20/2012:

Primero. Con efectos para los períodos impositivos que se inicien dentro de los años 2012 y 2013, se introducen las siguientes modificaciones en el régimen legal del Impuesto sobre Sociedades:

Uno. Se modifica el número dos del apartado primero del artículo 9.º del Real Decreto-ley 9/2011, de 19 de agosto, de medidas para la mejora de la calidad y cohesión del sistema nacional de salud, de contribución a la

consolidación fiscal, y de elevación del importe máximo de los avales del Estado para 2011, que queda redactado de la siguiente forma:

«Dos. Para los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 121 de la Ley 37/1992, haya superado la cantidad de 6.010.121,04 euros durante los doce meses anteriores a la fecha en que se inicien los períodos impositivos dentro del año 2012 ó 2013, en la compensación de bases imponibles negativas a que se refiere el artículo 25 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades se tendrán en consideración las siguientes especialidades:

- La compensación de bases imponibles negativas está limitada al 50 por ciento de la base imponible previa a dicha compensación, cuando en esos doce meses el importe neto de la cifra de negocios sea al menos veinte millones de euros pero inferior a sesenta millones de euros.

- La compensación de bases imponibles negativas está limitada al 25 por ciento de la base imponible previa a dicha compensación, cuando en esos doce meses el importe neto de la cifra de negocios sea al menos sesenta millones de euros.

Lo previsto en este apartado no será de aplicación a los pagos fraccionados cuyo plazo de declaración haya vencido a la entrada en vigor de este Real Decreto-ley.»

En lo que respecta a la conducta relativa a la bonificación en cuota prevista en el artículo 34.2 del TRLIS, dispuso la Inspección el Acuerdo sancionador impugnado lo siguiente:

“Aunque el acta efectivamente extendida ha sido de disconformidad, lo cierto es que **sobre la cuestión controvertida, relativa a la procedencia o no de la bonificación, la Inspección no propone la imposición de sanción alguna**, puesto que la conducta que había originado la omisión de ingreso con anterioridad a la actuación de comprobación, era la relativa a la compensación de bases imponibles negativas, sin que la invocación ulterior, ya durante la actuación de comprobación, de la aplicación de la bonificación en cuestión, haya dado lugar, en puridad, a la conducta típica de dejar de ingresar.”

En relación a la sanción impuesta es preciso traer a colación lo dispuesto en los artículos 183 y siguientes de la LGT así como en el Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario aprobado por el Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre y, en particular el artículo 191.1 de la LGT en el que se indica que:

Artículo 191.1 de la LGT:

“1. Constituye infracción tributaria dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, salvo que se regularice con arreglo al artículo 27 o proceda la aplicación del párrafo b) del apartado 1 del artículo 161, ambos de esta Ley.”

El marco normativo sustantivo al que nos hemos referido hace plena la recepción en el ámbito tributario del principio de inadmisión de la responsabilidad objetiva en el Derecho Administrativo sancionador que afirma nuestra jurisprudencia (sentencia de 26-04-1990 del Tribunal Constitucional y reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo). En consecuencia, para poder calificar la conducta del obligado tributario como infracción tributaria, con la consiguiente sanción, se precisa la concurrencia del elemento subjetivo en forma de dolo, culpa o simple negligencia junto a los elementos objetivos de antijuricidad y tipicidad.

Concurriendo según lo confirmado en fundamentos anteriores el hecho típico y antijurídico resta apreciar la concurrencia del elemento subjetivo, esto es, la culpabilidad.

El artículo 183 de la Ley 58/2003 establece que: “*Son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley*”, de tal forma que la imposición de una sanción requiere “*la concurrencia de culpabilidad, por vía de dolo, que implica conciencia y voluntariedad, o por vía de culpa o negligencia, que exige la omisión de las cautelas,*

precauciones o cuidados de una cierta entidad, o la no adopción de las medidas precisas para evitar que puedan considerarse producidas las infracciones tributarias...” (SAN de 07-12-1994).

Tal y como dispone el artículo transcrito las infracciones tributarias serán sancionables incluso a título de simple negligencia. El obligado tributario, como sujeto pasivo, debía ser conocedor de la normativa aplicable y, de manera concreta, de los requisitos exigidos a efectos de compensar bases imponibles negativas en el Impuesto sobre Sociedades.

Pues bien, como consecuencia de la conducta descrita se produjo un considerable beneficio fiscal para el sujeto pasivo que, de no haber intervenido la Inspección de los Tributos, habría quedado definitivamente consolidado. En el caso concreto que nos ocupa se estima que la conducta del obligado tributario no puede ser calificada sino de voluntaria y culpable, en el sentido que se entiende que le era exigible otra conducta distinta en función de las circunstancias concurrentes, pues el obligado tributario debía de conocer sus obligaciones y deberes para con la Hacienda Pública, no pudiéndose apreciar la diligencia debida en la conducta del mismo en orden al cumplimiento de sus obligaciones fiscales, realizando las conductas tipificadas, ya con pleno conocimiento y conciencia de su gravedad, ya, al menos, con negligencia punible, esto es, con ausencia del cuidado y atención que le eran exigibles.

Por otro lado, este Tribunal Económico Administrativo Central ha venido, asimismo, manteniendo de forma reiterada la vigencia del principio de culpabilidad en el ámbito del Derecho Tributario Sancionador, sosteniendo que: *“la apreciación de la culpabilidad en la conducta del sujeto infractor es una exigencia que surge directamente de los principios constitucionales”* (resoluciones de 21-10-1987, entre otras). En este sentido, pues, se ha admitido que la interpretación razonable pudiera ser causa excluyente de la culpabilidad, pero ello ha de ser precisado a fin de no amparar el abuso de la interpretación jurídica y del error de hecho o de derecho por parte de los obligados tributarios. Por ende, la invocación de estas causas no operan de modo automático como excluyentes de la culpabilidad sino que han de ser ponderadas caso por caso, en función de las circunstancias concurrentes, de tal modo que excluyan la calificación de la conducta como negligente, ya sea por la existencia de una laguna legal, ya por no quedar clara la interpretación de la norma o porque la misma revista tal complejidad que el error haya de reputarse como de difícilmente vencible. Pues bien, en el caso que nos ocupa, de lo dicho en la resolución de este Tribunal, que confirma la regularización tributaria realizada por la Inspección, se desprende que no cabe apreciar interpretación razonable eximente de responsabilidad dada la claridad de las normas fiscales y contables que regulan la materia y que debían ser conocidas por el contribuyente.

Así pues, la concurrencia tanto de los elementos necesarios para calificar la conducta del obligado tributario como constitutiva de infracción tributaria como la apreciación de, cuanto menos, negligencia en dicha conducta, justifica la imposición de sanción, sin que pueda apreciarse ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en el artículo 179 de la Ley 58/2003.

Por cuanto antecede,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, reunido en Sala en el día de la fecha, en las reclamaciones económico-administrativas nº 3363/15 y 7670/15 interpuestas por la entidad **EMPRESA MUNICIPAL X...SA.**,

ACUERDA:

DESESTIMARLAS confirmando los Acuerdos de liquidación y de imposición de sanción objeto de las mismas.

[1] El cambio de redacción se dio por el artículo 1º-8 de la Ley 27/2013, de 27 de diciembre.

[2] Resolución firme por desistimiento del recurso contencioso administrativo nº. .../2015 interpuesto por el contribuyente frente a la misma.

[3] Resolución confirmada por SAN de 06-06-2016 (rec. nº. .../2013)

[4] Resolución confirmada por SAN de 11-07-2016 (rec. nº. .../20014)

[5] Resolución firme por desistimiento del recurso contencioso administrativo nº. .../2014 interpuesto por el contribuyente frente a la misma.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.