

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ089425

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 25 de abril de 2023

Sala 1.^a

R.G. 3146/2022

SUMARIO:

Principios constitucionales y generales del Derecho Tributario. Seguridad jurídica. Principio de confianza legítima. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. La controversia suscitada en el presente recurso extraordinario de alzada consiste en determinar si los efectos del criterio sentado por el Tribunal Central, corrigiendo el seguido por el TEAR, se han de extender a aquellos ejercicios en los que el obligado tributario procedió a realizar las declaraciones conforme a lo establecido por el TEAR. Pues bien, por un lado, cuando hablamos de «criterio administrativo vigente en el momento de presentar la autoliquidación» debe entenderse el que vinculaba a la Administración tributaria que regulariza la situación del contribuyente y que, por ende, estaba obligada a aplicar, ya sea porque era fruto de sus propios actos o manifestaciones, expresados, por ejemplo, en los manuales de confección de las autoliquidaciones, de contestaciones a consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos, de resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central constitutivas de doctrina o dictadas en unificación de criterio o en unificación de doctrina o de la jurisprudencia del Tribunal Supremo.

Por otra parte, de los arts. 89, 239, 242 y 243 de la Ley 58/2003 (LGT) se infiere, que las contestaciones a las consultas tributarias escritas formuladas por el obligado tributario vinculan a los órganos encargados de la aplicación de los tributos. También lo hacen respecto de otros obligados tributarios que no formularon la consulta cuando exista identidad de hechos y circunstancias respecto al que la formuló. Asimismo, la doctrina que de modo reiterado establezca el Tribunal Económico-Administrativo Central en las resoluciones de las reclamaciones y recursos en vía económico-administrativa así como los criterios establecidos por el Tribunal Económico-Administrativo Central en sus resoluciones dictadas en unificación de criterio vinculan también a los órganos encargados de la aplicación de los tributos y a los tribunales económico-administrativos regionales y locales.

Dicho esto, esta cuestión está directamente relacionada con el principio de confianza legítima, sobre el que tanto el Tribunal Central como el Tribunal Supremo se han pronunciado en diversas ocasiones, manifestando este último que su eficacia depende de las concretas circunstancias de cada caso, sin que ello impida señalar algunos requisitos generales que delimitan su naturaleza y su alcance: el principio no puede amparar creencias subjetivas de los administrados; no puede descansar la aplicación del principio en la mera expectativa de una invariabilidad de las circunstancias; es imprescindible que el comportamiento esperado de la Administración derive de actos o signos externos lo suficientemente concluyentes como para generar una razonable convicción en el ciudadano -más allá de aquellas insuficientes creencias subjetivas o expectativas no fundadas- de que existe una voluntad inequívoca de la Administración de ajustar su comportamiento a un determinado modo de proceder.

Llegados a este punto el Tribunal Central anticipa que no comparte la tesis sostenida por el TEAR de que la actuación del obligado tributario quedaba amparada por el principio de protección de la confianza legítima de forma que la Administración tributaria no podía regularizar los períodos 2015, 2016, 2017 y 2018 conforme al criterio de la resolución del Tribunal Central ocasionando un perjuicio al contribuyente.

El criterio sentado por el TEAR no podía ser considerado como el «criterio administrativo vigente» en el momento de presentación de las autoliquidaciones del IRPF de los ejercicios 2015, 2016, 2017 y 2018, toda vez que, al no vincular a la Administración tributaria, ésta no estaba obligada a seguirlo. El principio de protección de la confianza legítima implica la exigencia de un deber de comportamiento de la Administración que consiste en la necesidad de observar en el futuro la conducta que sus actos anteriores hacían prever y aceptar las consecuencias vinculantes que se desprenden de esos propios actos. En el caso que nos ocupa, los actos anteriores del órgano encargado de la aplicación de los tributos, esto es, las regularizaciones de los períodos 2010 a 2014, no permitían prever al obligado tributario, incluso después de conocerse la resolución revisora del TEAR, que en la comprobación de los ejercicios 2015 a 2017 la AEAT se avendría al criterio de este último, conforme al cual había autoliquidado, pues no sólo no tenía carácter vinculante para ella, sino que además la AEAT estaba vinculada por el criterio de la DGT. Así pues, lo previsible era que el órgano encargado de la aplicación de los tributos siguiera manteniendo su criterio anterior, basado en la consulta de la DGT que le vinculaba.

Incluso en el hipotético caso de que la conducta del órgano de aplicación de los tributos no hubiera venido impuesta por la existencia de un criterio previo de la DGT que le vinculara, el hecho de que el criterio del TEAR tampoco le vincule impediría generar en el contribuyente una razonable convicción de que la voluntad

inequívoca de dicho órgano iba a ajustarse al criterio del tribunal regional y no, más bien, mantenerse en su criterio previo reforzándolo en su caso con argumentos adicionales para intentar refutar las objeciones del órgano económico-administrativo.

Cabe concluir que la vinculación del criterio establecido en la resolución de un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio respecto del órgano de aplicación de los tributos, a que se refiere el art. 242.4 de la Ley 58/2003 (LGT), extiende sus efectos no sólo hacia el futuro sino también hacia situaciones pretéritas no prescritas cuando en este último caso y pese a resultar perjudicial para el contribuyente, no entrara en juego el principio de protección de la confianza legítima por haber seguido el obligado tributario en la autoliquidación del hecho imponible un criterio distinto y no vinculante para la Administración tributaria como es el de un TEAR. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 89, 239, 242 y 243.

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 17 y 25.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

Se ha visto la presente reclamación interpuesta contra el acuerdo desestimatorio de beneficios fiscales aplicables al acontecimiento "WWY" de fecha 26 de marzo de 2021 emitido por la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes (DCGC) de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El día 29/04/2021 tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación, interpuesta en 26/04/2021 contra el acuerdo desestimatorio de beneficios fiscales aplicables al acontecimiento "WWY" de 26 de marzo de 2021 identificado en el encabezamiento.

A continuación se exponen los hitos más relevantes del expediente.

Segundo.

Con fecha 16 de marzo de 2021 la sociedad **XZ ESPAÑA, S.L.U.** (en adelante, **XZ**), con NIF ..., solicitó ante la Administración Tributaria, mediante escrito presentado al efecto, el reconocimiento del derecho a la deducción contemplada en el artículo 27.3 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, en relación con los gastos incurridos en relación al evento "WWY". Junto con dicho escrito presentó la certificación expedida por la Comisión Interadministrativa encargada de la ejecución del programa de apoyo a la celebración del evento.

El día 26 de marzo de 2021 le fue notificado al obligado tributario, por la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios, el acuerdo desestimatorio de beneficios fiscales solicitado.

Tercero.

Posteriormente, y de acuerdo con la normativa, el día 26 de abril de 2021 **XZ** interpuso ante este Tribunal Económico Administrativo Central reclamación económica administrativa. Las alegaciones presentadas, en síntesis, son las siguientes:

- Procedencia de la aplicación de los incentivos al mecenazgo en el ejercicio 2020.
- Irrelevancia del posible defecto formal del procedimiento reglamentario previsto para el reconocimiento de la deducción.
- Incumplimiento del principio de buena administración.
- Vulneración del principio de reserva de ley.
- Vulneración de la confianza legítima y la seguridad jurídica.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

La conformidad, o no, a derecho del acuerdo sobre beneficios fiscales aplicables al acontecimiento "WWY" identificado en los ANTECEDENTES DE HECHO.

Tercero.

Antes de entrar en el fondo del asunto se debe hacer mención a la posibilidad de acumular la resolución de este expediente con el expediente RG 5491/2021, como solicita el contribuyente.

Sobre la acumulación de expedientes en vía económico - administrativa, a efectos de su tramitación y resolución, la Ley General Tributaria dispone:

"Artículo 230. Acumulación de reclamaciones económico-administrativas.

1. Los recursos y las reclamaciones económico-administrativas se acumularán a efectos de su tramitación y resolución en los siguientes casos:

a) Las interpuestas por un mismo interesado relativas al mismo tributo, que deriven de un mismo procedimiento.

b) Las interpuestas por varios interesados relativas al mismo tributo siempre que deriven de un mismo expediente, planteen idénticas cuestiones y deban ser resueltas por el mismo órgano económico-administrativo.

c) Las que se hayan interpuesto por varios interesados contra un mismo acto administrativo o contra una misma actuación tributaria de los particulares.

d) La interpuesta contra una sanción si se hubiera presentado reclamación contra la deuda tributaria de la que derive.

2. Fuera de los casos establecidos en el número anterior, el Tribunal, de oficio o a instancia de parte, podrá acumular motivadamente aquellas reclamaciones que considere que deben ser objeto de resolución unitaria que afecten al mismo o a distintos tributos, siempre que exista conexión entre ellas. En el caso de que se trate de distintos reclamantes y no se haya solicitado por ellos mismos, deberá previamente concedérseles un plazo de 5 días para manifestar lo que estimen conveniente respecto de la procedencia de la acumulación.

Las acumulaciones a las que se refiere este apartado podrán quedar sin efecto cuando el tribunal considere conveniente la resolución separada de las reclamaciones."

En este supuesto concreto no concurre ninguna de las causas relativas a la acumulación obligatoria del art. 230.1 LGT ya que se recurren dos actos diferentes de la AEAT: un acuerdo de fecha 26 de marzo de 2021 y otro de fecha 3 de junio de 2021. Por ello, este Tribunal considera que no estamos ante ninguno de los supuestos establecidos como determinantes para la acumulación obligatoria de los expedientes, a efectos de su resolución en esta vía de revisión económico - administrativa, por lo que ha de rechazarse la pretensión que, en este sentido, plantea la entidad reclamante.

Tampoco se ha entendido procedente hacer uso de la facultad que el apartado 2 de dicho precepto otorga a este Tribunal Central para acordar, de oficio, la acumulación de ambas reclamaciones, por lo que se procede a resolverlos de manera individual.

Cuarto.

En lo que es, en realidad, su PRIMERA ALEGACIÓN contra el acto administrativo impugnado, la sociedad justifica la procedencia de la aplicación de los incentivos al mecenazgo a las inversiones realizadas en el ejercicio 2019, por los que se presentó la solicitud, en cuanto a su IS de 2020.

Tal y como consta en el expediente, XZ solicitó, con fecha 16 de marzo de 2021, la acreditación de la deducción correspondiente a las inversiones en propaganda y publicidad de proyección plurianual realizadas en el

marco del acontecimiento **WWY**. El obligado tributario quería imputar la deducción correspondiente, por unos gastos de 3.047.172 euros incurridos en 2019, a la liquidación del IS del ejercicio 2020.

Posteriormente, el Departamento de Asistencia y Servicios Tributarios de la DGC de denegó la solicitud al considerar que el beneficio fiscal, en todo caso, debería surtir efectos en el ejercicio en el que se realizaron e imputaron los gastos de acuerdo con las normas de imputación del IS, lo que implicaría que, en este caso, sería para el IS del ejercicio 2019 (se apoya en resolución de 8 de enero de 2015 del TEAC - RG 4019/2013, confirmada por SAN de 7 de mayo de 2018- rec. nº 256/2015-). Entiende, por tanto, la AEAT que si los gastos tenidos, por los que se pretende el derecho a la deducción, se tuvieron o fueron generados entre el 1 de mayo y el 31 de julio de 2019, el beneficio fiscal procedente, en su caso, correspondería al periodo impositivo 2019, no al de 2020, aunque así lo pretenda la entidad.

La sociedad justifica que la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS) establece un plazo de caducidad para el ejercicio del derecho a la deducción generada en el ejercicio y no aplicada de 15 o 18 años, plazo que considera aplicable a la deducción por inversión en programas de excepcional interés público, recalando que no hay una norma de rango de ley o reglamentario que obligue a ejercer la deducción en el mismo ejercicio en el que se soporta el gasto. Por otro lado, acude al artículo 9 del 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 fiscales al mecenazgo, del que se deduce, a su juicio, que no se dispone de ningún plazo para que surtan los efectos del beneficio fiscal. Como en la Resolución de 4 de marzo de 2019, de la Subsecretaría, por la que se publica el Convenio entre el Ministerio de Hacienda, el Ministerio de Industria, Comercio y Turismo, la Fira Internacional de Barcelona y la Asociación Española de Fabricantes de Automóviles y Camiones, para la creación de la Comisión Interadministrativa del acontecimiento de excepcional interés público "WWY", se establece que el programa de apoyo al acontecimiento tendría una duración desde el 1 de septiembre de 2018 al 1 de septiembre de 2021, ese último día las entidades que hubiesen colaborado con el evento tendrían derecho al reconocimiento del beneficio fiscal, pero no se establecía ninguna indicación de que la certificación debiese solicitarse anualmente respecto de los gastos soportados en el ejercicio.

En definitiva, viene sosteniendo la entidad interesada que estaría en plazo para solicitar la certificación, puesto que cumplió su obligación de informar a la Administración Tributaria con una antelación superior al plazo de los 45 días anteriores al inicio del plazo para presentar la declaración del IS para el que se pretendía la deducción (período 2020).

Quinto.

La Ley 49/2002 regula, en su artículo 27, los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público, estableciendo, en su apartado 3, los beneficios fiscales aplicables, disponiendo el apartado Primero el supuesto específico para los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades:

<<1. Son programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público el conjunto de incentivos fiscales específicos aplicables a las actuaciones que se realicen para asegurar el adecuado desarrollo de los acontecimientos que, en su caso, se determinen por Ley.

2. La Ley que apruebe cada uno de estos programas regulará, al menos, los siguientes extremos:

a) La duración del programa, que podrá ser de hasta tres años.

b) La creación de un consorcio o la designación de un órgano administrativo que se encargue de la ejecución del programa y que certifique la adecuación de los gastos e inversiones realizadas a los objetivos y planes del mismo.

En dicho consorcio u órgano estarán representadas, necesariamente, las Administraciones públicas interesadas en el acontecimiento y, en todo caso, el Ministerio de Hacienda.

Para la emisión de la certificación será necesario el voto favorable de la representación del Ministerio de Hacienda.

c) Las líneas básicas de las actuaciones que se vayan a organizar en apoyo del acontecimiento, sin perjuicio de su desarrollo posterior por el consorcio o por el órgano administrativo correspondiente en planes y programas de actividades específicas.

d) Los beneficios fiscales aplicables a las actuaciones a que se refiere el párrafo anterior, dentro de los límites del apartado siguiente.

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

Primero.- Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que realicen actividades económicas en régimen de estimación directa y los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que operen en territorio español mediante

establecimiento permanente podrán deducir de la cuota íntegra del impuesto el 15 por 100 de los gastos que, en cumplimiento de los planes y programas de actividades establecidos por el consorcio o por el órgano administrativo correspondiente, realicen en la propaganda y publicidad de proyección plurianual que sirvan directamente para la promoción del respectivo acontecimiento.

El importe de esta deducción no puede exceder del 90 por 100 de las donaciones efectuadas al consorcio, entidades de titularidad pública o entidades a que se refiere el artículo 2 de esta Ley, encargadas de la realización de programas y actividades relacionadas con el acontecimiento. De aplicarse esta deducción, dichas donaciones no podrán acogerse a cualquiera de los incentivos fiscales previstos en esta Ley.

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

Esta deducción se computará conjuntamente con las reguladas en el Capítulo IV del Título VI del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, a los efectos establecidos en el artículo 44 del mismo.>>

Por tanto, para que se pueda aplicar la deducción es necesario que se cumplan, esencialmente, dos requisitos: haber realizado gastos de publicidad y propaganda de proyección plurianual que sirva a la promoción del respectivo acontecimiento y, además, haber realizado una donación al consorcio o entidad de titularidad pública encargada de la realización de los programas y actividades relacionadas con el acontecimiento.

El Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre, por el que se aprueba, en desarrollo de la anterior Ley, el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo regula, en el artículo 9, el procedimiento para el reconocimiento de los beneficios fiscales por la Administración Tributaria, señalando, en el apartado 1, las especificidades para los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades:

<<1. El reconocimiento previo del derecho de los sujetos pasivos a la aplicación de las deducciones previstas en el Impuesto sobre Sociedades, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes se efectuará por el órgano competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, previa solicitud del interesado.

La solicitud habrá de presentarse al menos 45 días naturales antes del inicio del plazo reglamentario de declaración-liquidación correspondiente al período impositivo en que haya de surtir efectos el beneficio fiscal cuyo reconocimiento se solicita. A dicha solicitud deberá adjuntarse la certificación expedida por el consorcio o por el órgano administrativo correspondiente que acredite que los gastos con derecho a deducción a los que la solicitud se refiere se han realizado en cumplimiento de sus planes y programas de actividades.

El plazo máximo en que debe notificarse la resolución expresa del órgano competente en este procedimiento será de 30 días naturales desde la fecha en que la solicitud haya tenido entrada en el registro de dicho órgano competente. El cómputo de dicho plazo se suspenderá cuando se requiera al interesado que complete la documentación presentada, por el tiempo que medie entre la notificación del requerimiento y la presentación de la documentación requerida.

Transcurrido el plazo a que se refiere el párrafo anterior sin que el interesado haya recibido notificación administrativa acerca de su solicitud, se entenderá otorgado el reconocimiento.>>

La cuestión esencial, por tanto, que se plantea en este expediente es determinar cuál es el período impositivo en el que debe surtir efectos el beneficio fiscal cuyo reconocimiento se solicita, para poder determinar, en consecuencia, si la solicitud presentada por el interesado estuvo dentro del plazo previsto por la normativa.

Aclarar que no cumpliéndose los requisitos previstos por el artículo 27 (gastos en publicidad y propaganda y donación al consorcio) no se adquiere el derecho a aplicar el beneficio fiscal; y que, cumpliéndose, es requisito necesario que la solicitud del reconocimiento previo se haya presentado dentro del plazo legalmente establecido. Por tanto, hay que distinguir el requisito necesario para el nacimiento del derecho (solicitud de reconocimiento previo en plazo), de los requisitos necesarios para la aplicación de la deducción (los previstos en el artículo 27 de la Ley 49/2002), siendo imprescindible el cumplimiento de todos ellos para la procedencia de la aplicación del beneficio fiscal.

Hay que destacar la Resolución de 14 de junio de 2007, RG 2855/05 (confirmada por SAN de 21 de octubre de 2010 - rec. n.º. 75/2008) que, en relación a cuando surte efecto el beneficio fiscal de esta naturaleza, dispone lo siguiente:

<<SEXTO: Por último, alega la entidad que no puede denegarse el reconocimiento del beneficio ya que la norma no condiciona la obtención del beneficio al período temporal en que se produzca la inversión.

En definitiva la cuestión se ciñe a determinar si las citadas inversiones originan el derecho a la deducción exclusivamente en el ejercicio en el que se han realizado, o es posible, como la entidad pretende,

que el derecho a la deducción nazca en cualquiera de los ejercicios a los que se refiere la norma, y ello con independencia de cuando se haya realizado la inversión; siendo suficiente para ello, exclusivamente la solicitud de la entidad de acogerse al beneficio.

Es cierto que la norma, la Disposición adicional segunda de la Ley 53/2002, no establece expresamente en qué período impositivo se produce el nacimiento del derecho a la deducción; así el apartado Dos de esta disposición establece: "Dos. 1. Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades podrán deducir de la cuota íntegra del impuesto el 15 por 100 de las inversiones que, efectuadas en el ámbito territorial que reglamentariamente se determine, se realicen en cumplimiento de los planes y programas de actividades establecidos por el «Consejo Jacobeo» y consistan en:

(.....)".

No obstante, esta falta de precisión **no puede llevar a concluir, que la norma pretendía dejar a opción del sujeto pasivo el momento temporal en el que nació el derecho al beneficio fiscal, que sería lo que acontecería si se interpretara tal y como pretende la entidad.** Apoya esta idea el hecho de que, por el contrario, la norma sí prevé específicamente algunos supuestos en los que mantiene el nacimiento del derecho a la deducción aún a pesar de que se den circunstancias que pudieran afectar a la aplicación de la misma y opta por resolver directamente estos inconvenientes. Así la norma prevé la posibilidad de que se retrase uno de los requisitos (la obtención del certificado), estableciendo, no el retraso del nacimiento del derecho sino su aplicación provisional, y también prevé la posibilidad de que el beneficio no pueda aplicarse cuando nace, por falta de cuota suficiente, resolviendo esta dificultad en el sentido de considerar nacido el derecho aunque permitiendo la posibilidad de aplicarlo en años posteriores.

La normativa general del Impuesto sobre Sociedades, tanto en lo regulado en la ley 43/1995 como en su antecesora la ley 61/1978 y también en las normas especiales que regulan beneficios fiscales han previsto siempre el nacimiento de los beneficios fiscales referido a un único período impositivo (cuando se realizara la inversión, cuando entra en funcionamiento, etc.), y ello es así, porque la liquidación del Impuesto sobre Sociedades de cualquier período impositivo debe realizarse aplicando la normativa vigente en ese ejercicio, y es en ese ejercicio donde deben producirse todos los requisitos exigidos por la norma.

Así, la disposición adicional segunda. Dos. De la ley 53/2002, establece que "los sujetos pasivos...podrán deducir de la cuota...el 15% de las inversiones que, efectuadas en el territorio...". Parece obvio que la norma requiere para la aplicación del beneficio que las inversiones se hayan efectuado en el ejercicio en el que se pretende la aplicación del beneficio, y no en cualquier otro.

Tanto el Tribunal Supremo (Sentencias de 11 de junio de 2001, recurso 2733/1996 y de 9 de mayo de 2005, recurso 4900/2000, entre otras) como la Audiencia Nacional (sentencias de 11 de abril de 2002, recurso 642/1995 y de 27 de abril de 2006, recurso 1042/2003, entre otras) se han manifestado con claridad sobre la necesidad de que todas las normas reguladoras de exenciones y, en general beneficios tributarios, han de ser objeto de una interpretación restrictiva y además ha de realizarse una interpretación conjunta y coordinada de todas las normas que integran un texto legal.

En consecuencia, este Tribunal considera que la interpretación pretendida por la entidad no es correcta, ya que ella permitiría aplicar el beneficio fiscal a un ejercicio u a otro a voluntad del sujeto pasivo, lo que supone una interpretación muy amplia del beneficio regulado que en nada tiene que ver con lo establecido históricamente respecto a los beneficios fiscales, no pudiendo considerarse apoyo suficiente para esta interpretación la redacción dada en la norma que lo regula.

Por tanto, este Tribunal considera que la entidad debió presentar una solicitud relativa a las inversiones realizadas en 2003, en el plazo correspondiente, y otra relativa a las realizadas en 2004, de modo que debe confirmarse el acuerdo de la Inspección en lo relativo a la extemporaneidad de la solicitud para aplicar el beneficio fiscal correspondiente al ejercicio 2003.

Es evidente que para las inversiones cuestionadas la Administración Tributaria no ha reconocido su aplicación, de modo que, como la entidad ha formulado la petición fuera de plazo, concluye la acción para instar la aplicación del incentivo fiscal de conformidad con lo dispuesto en el artículo 7.1 del RD 895/2003, de 11 de julio. De acuerdo con lo expuesto, a las inversiones realizadas en el ejercicio 2003 no se les puede reconocer el derecho a su deducción en el ejercicio 2004. Por ello, no puede admitirse la pretensión de la interesada de trasladar al ejercicio 2004 la aplicación de las deducciones.

Este Tribunal ha confirmado este criterio en resolución de 27/10/2006 (RG 4207-04 y 2078-05) y en resolución de 17/05/2007 (RG 2490-05).

En consecuencia, procede confirmar el acuerdo por el que se deniega el reconocimiento previo del derecho a la aplicación del beneficio cuestionado.>>

Por su parte, la Resolución 4019/13 del TEAC, de 8 de enero de 2015 (confirmada por SAN de 7 de mayo de 2018 - rec. n.º. 256/2015) en relación a un supuesto similar al planteado, añade que:

<<Es evidente que el "período impositivo en que haya de surtir efectos el beneficio fiscal cuyo reconocimiento se solicita" a que se refiere el precepto antes mencionado, será aquel en el que apliquemos la norma reguladora del beneficio fiscal, esto es, el artículo 27 de la Ley 49/2002, según el cual los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades podrán deducir de la cuota íntegra del impuesto el 15 por 100 de los gastos que, con el cumplimiento de los requisitos establecidos, realicen en la propaganda y publicidad de proyección plurianual que sirvan directamente para la promoción del respectivo acontecimiento. Señala por otra parte la norma que esta deducción se computará conjuntamente con las reguladas en el Capítulo IV del Título VI del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, a los efectos establecidos en el artículo 44 del mismo. En consecuencia, si los gastos se han realizado en el ejercicio 2011 estamos ante una deducción imputable al ejercicio 2011, sin perjuicio de que, por la aplicación de los límites del artículo 44 del TRLIS, las cantidades correspondientes al período impositivo no deducidas se apliquen en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en sucesivos períodos.

En términos similares se pronuncian las sentencias del Tribunal Supremo 1412/2012, de 5 de marzo de 2012 (recurso 5813/2008) y 8212/2012, de 4 de diciembre de 2012 (recurso 4022/2010).

Y la más reciente, Sentencia de la Audiencia Nacional de 9 de diciembre de 2021 (Rec. CA 410/2018):

Con esta regulación, difícilmente puede compartirse el argumento de la recurrente. Y es que prestando atención al precepto -en un contexto de beneficios fiscales - se comprueba que el importe del gasto sobre el que se aplica el porcentaje de deducción y el límite sobre el que se calcula han de haberse producido en un mismo periodo. En asuntos similares se ha pronunciado el Tribunal Supremo en sentencias de 7 de noviembre de 2012 (casación 6765/2010) referida a beneficios fiscales relativos al régimen fiscal del mecenazgo, donde también se pretendió la aplicación del beneficio en un ejercicio distinto al de realización de los gastos, en la que se reitera lo declarado en la sentencia de 5 de marzo de 2012 (casación 5813/2008), respecto a los beneficios fiscales aplicables a "Salamanca Capital Europea de la Cultura 2002", en el sentido de que la deducción únicamente puede surtir efectos y ser eficaz en el ejercicio devengado. De manera que los beneficios no pueden trasladarse a periodos distintos al objeto de generar una mayor deducción, lo que, por lo demás, supondría una alteración del principio del devengo y, fuera de ello, no existe previsión de que si los gastos superan el límite en cierto ejercicio, el remanente de no computados pueda trasladarse al siguiente para generar una nueva deducción.

De todo lo anterior resulta que, habiendo realizado el obligado tributario gastos de publicidad y propaganda en el ejercicio 2019, que, además, de acuerdo con las normas de imputación del Impuesto sobre Sociedades se imputaron al ejercicio 2019, el periodo impositivo en el que debe surtir efecto el beneficio fiscal vinculado a estos gastos sería el ejercicio 2019, y no el 2020 como parece pretender la entidad reclamante. Lo contrario implicaría aceptar la posibilidad de que gastos realizados en cualquier periodo impositivo pudieran trasladarse al ejercicio en el que se cumplen los requisitos para aplicar la deducción (particularmente, el referido a la presentación de la solicitud del reconocimiento previo). La deducción nace en el momento en el que se realizan los gastos a los que da lugar, pero no puede aplicarse hasta que no se cumplen en el mismo periodo impositivo los dos requisitos previstos en el artículo 27 de la Ley 49/2002 así como lo dispuesto en el art. 9.1 Real Decreto 1270/2003.

Como el periodo en el que debe surtir efectos el beneficio fiscal es el ejercicio en el que se han realizado e imputados los gastos (en el caso que nos ocupa 2019), la solicitud del reconocimiento previo del citado beneficio debe realizarse 45 días antes del inicio del plazo reglamentario de declaración del Impuesto sobre Sociedades (tal y como dispone el artículo 9.1 del Real Decreto 1270/2003). Así, el plazo para solicitar el citado reconocimiento previo relativo a los gastos del ejercicio 2019 finalizó, como bien señala la AEAT en el acuerdo objeto aquí de impugnación, el 16 de mayo de 2020, por lo que el obligado tributario presentó la solicitud fuera de plazo.

Por tanto, este Tribunal acuerda desestimar la alegación formulada por el obligado tributario, por considerar que no cumple los requisitos para la aplicación de la deducción del artículo 9.1 del Real Decreto 1270/2003 por los gastos correspondientes al ejercicio 2019, ya que presentó fuera de plazo la solicitud de reconocimiento previo del citado beneficio fiscal.

Sexto.

De forma subsidiaria a la anterior alegación, el obligado tributario argumenta la irrelevancia del posible defecto formal del procedimiento reglamentario previsto para el reconocimiento de la deducción.

Manifiesta el sujeto pasivo que, aunque se considere que el beneficio fiscal debía aplicarse en el mismo ejercicio en el que se soportan los gastos, y que, por ello, en este caso, su solicitud se hubiese presentado fuera del plazo establecido para presentarla y obtener el reconocimiento previo del órgano competente - el plazo previsto en el artículo 9.1 RD 1270/2003 - estaríamos ante un incumplimiento que se refiere a un requisito formal de la

deducción, que no sustantivo para el reconocimiento de la misma. En consecuencia, alega **XZ** que el incumplimiento no debería suponer la pérdida automática del derecho del contribuyente a aplicar el beneficio fiscal, siempre y cuando acreditase el cumplimiento de los que sí son, a su juicio, los requisitos esenciales. En definitiva, el sujeto pasivo concluye su argumento estableciendo que aunque se considerase un requisito de carácter sustantivo, el incumplimiento del plazo de solicitud de reconocimiento previo debería tener, como única consecuencia, el diferimiento del derecho a deducir al ejercicio siguiente.

Este Tribunal ya se ha pronunciado sobre este aspecto en varias resoluciones, pudiendo citarse la dictada el 15 de octubre de 2018 (RG 7336/2015):

"En cuanto a la naturaleza del referido plazo, su carácter esencial ya ha sido confirmado por la Dirección General de Tributos la cual, en la consulta vinculante V0799/2011 de 28 de marzo de 2011, manifiesta (el subrayado es nuestro):

"Adicionalmente, el artículo 12.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, (BOE de 18), en adelante LGT, nos remite a los criterios interpretativos del artículo 3.º 1 del Código Civil (Cc), en virtud del cual:

«1. Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas.»

Conforme a lo anterior, la norma debe aplicarse partiendo de su literalidad y teniendo en cuenta fundamentalmente su espíritu y finalidad.

En este sentido, el literal del artículo 9.º 1 del Reglamento exige, básicamente, como requisitos procedimentales para disfrutar de los beneficios fiscales del artículo 27 de la Ley 49/2002 el reconocimiento previo del derecho por el órgano competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), previa solicitud del interesado.

En relación al término «reconocimiento» cabe señalar que el artículo 12.2 de la LGT establece que:

«2. En tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda.»

En este sentido, en la medida en que dicho término no está definido legalmente es necesario remitirse a su sentido usual. Así, la acepción 1.ª del diccionario de la Real Academia Española (RAE) señala que «reconocimiento» es la «Acción y efecto de reconocer o reconocerse». Por otro lado, por «reconocer» el mismo diccionario entiende en su acepción 8.ª «Considerar, advertir o contemplar». En cuanto a «considerar» el diccionario de la RAE entiende que en su significado 3.º que es «Juzgar, estimar». En relación a «juzgar» el propio diccionario en su acepción 1.ª considera que es «Deliberar acerca de la culpabilidad de alguien, o de la razón que le asiste en un asunto, y sentenciar lo procedente».

En consecuencia, la AEAT que es quien debe otorgar el reconocimiento, debe deliberar acerca del asunto, es decir, la solicitud de los beneficios fiscales y sentenciar (resolver) lo procedente. Por tanto, el propio sentido de las palabras nos lleva a concluir que es necesario que la Administración resuelva sobre la solicitud del beneficio fiscal.

Esta afirmación es coherente con lo dispuesto en el artículo 100.1 de la LGT, con arreglo al cual:

«1. Pondrá fin a los procedimientos tributarios la resolución, el desistimiento, la renuncia al derecho en que se fundamente la solicitud, la imposibilidad material de continuarlos por causas sobrevenidas, la caducidad, el cumplimiento de la obligación que hubiera sido objeto de requerimiento o cualquier otra causa prevista en el ordenamiento tributario.»

Obviamente, también en base a este precepto hay que considerar que el término «reconocimiento» únicamente es subsumible en la categoría de resolución.

Una vez determinado que el término «reconocimiento» equivale a «resolución», es necesario analizar el hecho de que el literal del Reglamento exige que dicho reconocimiento sea previo a su aplicación a través de declaración-liquidación.

Es decir, la AEAT como órgano competente debe reconocer el beneficio con carácter previo a su aplicación. Ello implica, necesariamente, en la medida en que la solicitud debe ser presentada para que se inicie el correspondiente procedimiento (artículo 9.º 1 del Reglamento y 68 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común, BOE de 27, en adelante LRJ), que debe ser presentada con carácter previo al reconocimiento. En consecuencia, los plazos establecidos para la solicitud no pueden ser considerados como algo accidental, independiente y meramente formal, al estar

íntimamente relacionados y concatenados con el eventual reconocimiento posterior, debiendo cumplir el «iter» legalmente establecido sin cuyo cumplimiento no se entiende, ya que si solo puede haber reconocimiento de los beneficios fiscales, si este es previo a la aplicación de dichos beneficios y solo puede haber reconocimiento si la solicitud correspondiente es previa al mismo, sólo puede haber solicitud si es previa al reconocimiento y se cumplen los plazos legalmente establecidos.

En este sentido, debe afirmarse que el carácter previo del reconocimiento del beneficio fiscal al cual se refiere el artículo 9.1 del Reglamento no es baladí, ya que es esencial para que el sujeto pasivo ordene su conducta con plena seguridad jurídica con anticipación al cumplimiento de sus obligaciones tributarias mediante la presentación de la correspondiente autoliquidación. Dicho principio de seguridad jurídica es reconocido con carácter especial como uno de los motivos inspiradores de la propia Ley 49/2002 en el párrafo tercero del apartado I de la exposición de motivos, considerándose, por tanto, como un elemento esencial del régimen tributario regulado en la citada Ley. El principio se reconoce en los siguientes términos:

«(...) siendo necesario un nuevo régimen fiscal para las entidades sin fines lucrativos que, adaptado a la presente realidad, flexibilice los requisitos para acogerse a los incentivos que prevé esta Ley y dote de seguridad jurídica suficiente a tales entidades en el desarrollo de las actividades que realicen en cumplimiento de los fines de interés general que persiguen.».

El principio de seguridad jurídica se vería mermado si se admitiera que el cumplimiento del plazo de presentación de la solicitud es meramente formal, al estar como se ha expuesto, dicho plazo imbricado en el reconocimiento previo del beneficio fiscal siendo éste, a su vez, un elemento esencial para dar cumplimiento al principio de seguridad jurídica, fundamental tal como se expone por la propia Ley.

En segundo lugar, en relación con la obligatoriedad de los plazos administrativos.

Tal como se ha señalado con anterioridad, en virtud de lo preceptuado por el artículo 103.1 de la Constitución, los artículos 27 de la Ley 49/2002 y 9.1 del Reglamento mencionado vinculan a la Administración.

En este sentido, el artículo 9.1 del Reglamento citado que desarrolla el artículo 27.5 de la Ley 49/2002 establece, en suma, un plazo para presentar una solicitud de un beneficio fiscal a reconocer por la Administración. Dicho plazo es de 45 días naturales antes del inicio del plazo reglamentario de declaración-liquidación correspondiente al período impositivo en que haya de surtir efectos el beneficio fiscal cuyo reconocimiento se solicita. En relación a los plazos, el artículo 47 de la LRJ establece que:

«Los términos y plazos establecidos en ésta u otras Leyes obligan a las autoridades y personal al servicio de las Administraciones Públicas competentes para la tramitación de los asuntos, así como a los interesados en los mismos.»

Por lo tanto, con carácter general, todos los plazos de los procedimientos administrativos, también los tributarios, son obligatorios tanto para la Administración y como para los interesados. Lógicamente si los plazos son de obligado cumplimiento y la solicitud se presenta fuera de plazo, es decir, en contravención de norma, el acto será nulo de pleno derecho, por aplicación de la sanción general que establece el artículo 6.3 del Cc que señala que:

«3. Los actos contrarios a las normas imperativas y a las prohibitivas son nulos de pleno derecho, salvo que en ellas se establezca un efecto distinto para el caso de contravención.»

La consecuencia necesaria de la nulidad es que la petición de acogimiento al régimen presentada fuera de plazo no puede ser considerada como solicitud.

Por último, cabe traer a colación la doctrina del TS dimanante de la STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 3.ª), de 3 mayo 2004, fundamento de derecho 3.º, la cual subraya el contenido esencial del cumplimiento de los plazos administrativos:

«No hay nada, por consiguiente, en los términos de ambos decretos que pueda interpretarse como favorable a una relativización de la perentoriedad de dichos plazos que, efectivamente y como arguye la Administración autonómica canaria, son de preceptivo cumplimiento tanto para los particulares como para la propia Administración pública (artículo 47 de la Ley 30/1992 [RCL 1992, 2512, 2775 y RCL 1993, 246]). Ahora bien, frente a la clara e incondicionada exigencia contenida en dichos preceptos sostiene la Sentencia recurrida que "la simple inobservancia de una formalidad temporal no puede desvanecer el contenido esencial de una documentación ajustada a las exigencias.

Sin embargo, en modo alguno puede devaluarse la exigencia legal de los plazos para los diversos trámites de los procedimientos administrativos a una mera "formalidad temporal", frente a la que se alcen como únicos factores relevantes de la decisión el cumplimiento de los requisitos materiales que sean precisos en cada procedimiento. Antes al contrario, los plazos cumplen diversos objetivos esenciales para el interés público, entre los

que se cuentan el de posibilitar la ordenada tramitación de los procedimientos administrativos, garantizar la seguridad jurídica o asegurar un trato igual para los administrados. Basta en el presente asunto subrayar la importancia del cumplimiento del plazo legal en cuestión en relación con el principio de seguridad jurídica, que debe proporcionar a todos los sujetos o entidades afectados la certeza de que disponen de un plazo claro y preciso para atender una exigencia legal, sin depender de la discrecionalidad sobre la apreciación de la relevancia de su incumplimiento por parte de la Administración.»

En conclusión, debe afirmarse que el plazo para la presentación de la solicitud a la cual se refiere el párrafo primero del artículo 9.º 1 del Reglamento citado tiene consideración de esencial.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria."

En el mismo sentido se ha pronunciado el mismo Centro Directivo en consulta vinculante V0446/2011 de 25 de febrero de 2011 en la que se señala (el subrayado es nuestro):

La presente contestación se emite partiendo de la consideración de que, en el ejercicio 2009, la consultante realizó, con arreglo a lo previsto en el artículo 27.3 Primero párrafo segundo de la Ley 49/2002, donaciones en cuantía suficiente para aplicar la deducción del 15% de los gastos de propaganda y publicidad de proyección plurianual devengados durante el ejercicio y destinados a promover la Barcelona World Race.

Por tanto, dado que la deducción regulada en el artículo 27.3. Primero de la Ley 49/2002 tiene como base los gastos de propaganda y publicidad realizados durante el ejercicio, con independencia de que dichos gastos tengan proyección plurianual, en la medida en que en ese mismo ejercicio la consultante haya realizado las donaciones legalmente previstas en cuantía suficiente, tendrá derecho a aplicar la mencionada deducción en la cuota íntegra del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al período impositivo en que se devengaron tales gastos de propaganda y publicidad, siempre y cuando cumpla el procedimiento de reconocimiento previo reglamentariamente establecido.

En el supuesto concreto planteado, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 9.º 1 del Real Decreto 1270/2003 previamente transcrito, la consultante solicitó, fuera de plazo, el reconocimiento previo del derecho a aplicar la deducción del 15% sobre los gastos de propaganda y publicidad realizados en el ejercicio 2009, por lo que el órgano competente de la AEAT denegó a la interesada el reconocimiento de dicho derecho.

En definitiva, la consultante no podrá ejercer el derecho a aplicar la deducción del 15% de los gastos de propaganda y publicidad realizados en el ejercicio 2009 en la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente a ese ejercicio ni en los siguientes dado que tal derecho fue negado por los órganos competentes de la Administración Tributaria, siendo un requisito sustancial para su aplicación el reconocimiento previo del mismo por parte de la Administración tributaria.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria."

Cabe citar, asimismo, la Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de noviembre de 2012 (recurso 2158/2011) en la que hace referencia a su anterior sentencia de 3 de julio de 2012, (recurso 2563/2010) citada por el obligado y a su correcta interpretación por lo que se refiere a la naturaleza del plazo que es objeto de estudio en el presente expediente.

Así, en el fundamento de derecho segundo de dicha Sentencia señala el Alto Tribunal, para un caso similar a este (el subrayado es nuestro):

"...en sentencia de 3 de julio de 2012, dictada en el recurso de casación 2563/2010, apuntó la tesis favorable a la sostenida por la Administración en cuanto afirmábamos, con relación al caso que allí enjuiciábamos, que

"(...) si bien es cierto que en la primera parte de su argumentación la sentencia recurrida sin duda debilita en exceso el valor de los requisitos formales impuestos legal o reglamentariamente -en este caso por esta vía normativa- que condicionen la eventual adquisición de un derecho, una vez supuesto que se han cumplido las condiciones sustanciales para que éste sea reconocido, de modo que resulta correcta y acertada la invocación que la Administración recurrente hace del artículo 47 de la Ley 30/92, en orden a la exigencia de que los términos y plazo sean cumplidos, (...)"

limitando a este escueto texto nuestra argumentación sobre el particular, porque la "ratio decidendi" de nuestro fallo de entonces no se ubicó en el eventual efecto de una solicitud presentada fuera de plazo, sino en la circunstancia de que la causa de la presentación extemporánea era imputable a la propia Administración.

(...)

El mencionado artículo 47 fija la obligación de cumplir los plazos establecidos y la consecuencia de esta obligación habrá de ser normalmente, en lo que se refiere a los interesados, la pérdida de la oportunidad de hacerse con la excepcionalidad que supone el poder disfrutar de un beneficio tributario.

(...)

En este sentido, no cabe hablar de que en el caso que contemplamos el que la consecuencia del incumplimiento del plazo sea la pérdida del beneficio haya de calificarse de desproporcionada con arreglo al artículo 31 de la Constitución (RCL 1978, 2836), ya que en el mismo los datos sustanciales son los de capacidad económica e igualdad y el beneficio no tiene por razón de ser estos principios, sino el favorecimiento de un interés general ajeno al estrictamente fiscal, como lo es en la norma aplicable el de fomentar las inversiones para el mejor éxito del "Año Santo Jacobo 2004.

Nos habla la sentencia recurrida, como segunda razón de su fallo, de que el plazo es meramente reglamentario, por lo que una interpretación adecuada del mismo debe llevar también a su valoración como un requisito formal y no sustantivo cuyo incumplimiento determine la pérdida del beneficio.

Al no plantearse en el argumento el tema de la eventual ilegalidad de la norma reglamentaria que fija el plazo, nada añade esta observación a lo sostenido con anterioridad por la sentencia recurrida, ya que existente legalmente el plazo, es ineludible su cumplimiento y la consecuencia gravosa para el interesado que debe seguirse de su incumplimiento.

A este respecto cabe señalar que no nos ofrece duda la legalidad de la norma, a la vista de que la Disposición Adicional que regula el beneficio "autoriza al Gobierno a dictar cuantas disposiciones sean necesarias para el desarrollo y ejecución de lo previsto en esta disposición adicional" y de que el plazo determinante de estas consideraciones es coherente con la regulación de los fijados para la declaración del impuesto de sociedades sobre el que la parte pretende aplicarse el beneficio."

Así pues, contrariamente a lo señalado por el obligado en su reclamación, la presentación en plazo, por parte de un obligado tributario, de la solicitud de reconocimiento previo por parte de la Administración tributaria sobre la procedencia de aplicar el beneficio previsto en el artículo 27.3 Ley 49/2002 se configura como un requisito esencial para la aplicación de la deducción, por lo que el incumplimiento del mismo impedirá normalmente su aplicación, no siendo por tanto un mero requisito formal como afirma el obligado.

En el mismo sentido se ha pronunciado este TEAC en resolución de 5 de octubre de 2017 (RG 2376/14)."

Sirva referir una reciente Sentencia de la Audiencia Nacional, de 9 de diciembre de 2021 (Rec. CA 410/2018) en la que se establece, en el mismo sentido:

QUINTO. *Sobre el requisito formal del reconocimiento previo de los beneficios fiscales por la Administración tributaria para la validez de la deducción.*

Al respecto de la tercera cuestión, la resolución del TEAC recurrida, al igual que se disponía en el acuerdo de liquidación, considera que la falta de solicitud del previo reconocimiento de la deducibilidad de estos gastos a la Administración Tributaria en los ejercicios 2010 y 2011 es motivo suficiente para denegar la deducción, debido al carácter esencial de este requisito.

El Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo ya citado (Real Decreto 1270/2003), dispone en el artículo 7.2 que «la aplicación de los beneficios fiscales [previstos en los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público] requerirá el reconocimiento previo de la Administración tributaria conforme al procedimiento regulado en este capítulo (se refiere al capítulo 3). El artículo 9 se ocupa del procedimiento para el reconocimiento de los beneficios fiscales por la Administración tributaria, que ha de efectuarse por el órgano competente de la AEAT previa solicitud del interesado, a la que deberá adjuntarse la certificación expedida por el consorcio o por el órgano administrativo correspondiente que acredite que los gastos con derecho a deducción a los que la solicitud se refiere se han realizado en cumplimiento de sus planes y programas de actividades». Y el artículo 10 se refiere a la obtención de las certificaciones por el Consorcio, en las que, entre otros extremos, ha de constar que la actividad se enmarca o el gasto se ha realizado en cumplimiento de los planes y programas de actividades del consorcio o del órgano administrativo correspondiente para la celebración del acontecimiento respectivo, así como en el caso de gastos de propaganda y publicidad, calificación de esencial o no del contenido del soporte a efectos del cálculo de la base de deducción.

Pues bien, en su sentencia de 13 de noviembre de 2012 (casación 2158/2011) referida a los beneficios fiscales aplicables al "Año Santo Jacobo 2004" - en ese caso no había sido cumplido el plazo de solicitud del reconocimiento previo del derecho a la deducción-, el Tribunal Supremo declaró que los requisitos formales establecidos en el reglamento son de obligado cumplimiento para poder aplicar el incentivo fiscal, lo cual es plenamente trasladable al caso examinado, determinando su incumplimiento la pérdida del

derecho a aplicar los beneficios fiscales. Esta sentencia es rememorada en las de 4 de diciembre de 2012 - propaganda y de publicidad del "Forum Universal de las Culturas Barcelona 2004" - (casación 4022/2010) y 28 de febrero de 2013 - "Forum Universal de las Culturas Barcelona 2004"-(casación 2232/2010)], cuyos argumentos son trasladables al caso examinado en el que el incumplimiento fue absoluto pues la recurrente no presentó la solicitud exigida por el artículo 7.2 del Reglamento anotado.

Respecto a la sentencia del Tribunal Supremo de 27 de febrero de 2018 alegada por el obligado tributario, en ella se dispone:

"A la vista de lo expuesto y dado que nos movemos en un sector armonizado, en el que la normativa doméstica es trasposición de las disposiciones aprobadas en el seno de la Unión Europea, que ha de ser aplicada con arreglo a los criterios interpretativos señalados por el TJUE, este Tribunal Supremo debe corregir su jurisprudencia sobre los incumplimientos formales en el ámbito de los impuestos especiales y su trascendencia, en el sentido de que el mero incumplimiento formal no puede acarrear la automática pérdida de la exención o del tipo reducido en el impuesto si, pese a ello, se acredita que los productos sometidos al mismo han sido destinados a los fines que dan derecho a la ventaja fiscal."

Por lo tanto, no es de aplicación al caso objeto de reclamación económico administrativa ya que no se trata de impuestos especiales y tampoco de una materia que sea trasposición directa de las disposiciones europeas.

En definitiva, sigue vigente lo dispuesto en la resolución de 15 de octubre de 2018 de este Tribunal Económico Administrativo Central, es decir, se sigue considerando el plazo como requisito sustantivo lo cual implica que se debe DESESTIMAR la alegación.

Séptimo.

XZ argumenta que la interpretación extremadamente estricta que realiza la Administración de la normativa reglamentaria, al impedir la aplicación de un beneficio fiscal por incumplir un requisito formal, provoca la vulneración del principio de buena administración.

Como ya se ha analizado en el FUNDAMENTO DE DERECHO CUARTO, no se trata de un incumplimiento de un requisito formal sino sustantivo, lo cual implica que es una condición imprescindible para aplicar el beneficio fiscal. El órgano inspector actuó de forma correcta y, por lo tanto, no se incumplió el principio de buena administración. Se DESESTIMA la alegación.

Octavo.

En su siguiente **XZ** argumenta que la interpretación del artículo 9 del RD 1270/2002 realizada por la Administración vulnera el principio de reserva de ley en materia tributaria. Justifica la sociedad que solo mediante una norma con rango de ley se debe establecer el derecho de los contribuyentes a disfrutar de beneficios o incentivos fiscales en el ámbito tributario. Es por ello que el obligado tributario considera improcedente el acuerdo de denegación ya que se basa en una interpretación errónea del Real Decreto que provoca que no se aplique la deducción por haberse incumplido un requisito reglamentario.

El principio de reserva de ley está regulado en el art. 8 LGT:

"Artículo 8. Reserva de ley tributaria.

Se regularán en todo caso por ley:

(...)

d) El establecimiento, modificación, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones, bonificaciones, deducciones y demás beneficios o incentivos fiscales.

(...)"

Es el artículo 27 de la Ley 49/2002 el que define y establece el beneficio fiscal o los incentivos establecidos, con carácter general, para los Programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público, señalando, además, que deberá ser una ley la que regule los programas que establezcan los incentivos fiscales consecuencia del apoyo a acontecimientos de excepcional interés público. En este supuesto concreto es la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 que en su DA 100º dispone:

"Disposición adicional centésima. Beneficios fiscales aplicables al evento «WWY».

Uno. La celebración de los actos del evento «WWY» 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 de este programa alcanzará desde el 1 de septiembre de 2018 al 31 de diciembre de 2021.

Tres. La certificación de la adecuación de los gastos e inversiones realizados a los objetivos y planes del programa será competencia de un órgano administrativo competente 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 la concreción de las actividades específicas se realizarán por el órgano competente al que se ha hecho referencia en el apartado Tres de esta disposición.

Cinco. Los beneficios de este programa serán los máximos previstos en el artículo 27.3 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre."

En definitiva, es una Ley regula la posibilidad de que exista el beneficio fiscal (la Ley 49/2002, en su artículo) y luego es otra Ley (La Ley 6/2018) la que fija los elementos que la anterior establece que deben ser regulados por dicho instrumento normativo, en cuanto al evento **WWY**. Se cumple, así, el principio de reserva de ley al establecerse la deducción por una norma de ese rango y naturaleza, sin perjuicio de que algún aspecto concreto del beneficio esté condicionado al cumplimiento de un requisito fijado en la normativa reglamentaria de desarrollo, u otros instrumentos normativos de inferior rango, como en este caso es el plazo para solicitar el reconocimiento previo establecido en el ya aludido artículo 9.1 RD 1270/2003.

Se DESESTIMA, por tanto, la alegación.

Noveno.

En la ÚLTIMA ALEGACIÓN la sociedad alega que se vulneró la confianza legítima y la seguridad jurídica.

XZ se escuda en que la certificación de 20 de julio de 2020 se emitió sin que el miembro del Ministerio de Hacienda que debía votar favorablemente manifestase que se había perdido el derecho a la aplicación de la deducción por las inversiones en propaganda y publicidad realizadas durante el ejercicio 2019 al haberse incumplido el plazo previsto en el artículo 9 del RD 1270/2003. Esta contradicción supone el quebranto del principio de confianza legítima según el obligado tributario.

En la certificación de la Comisión Interadministrativa se establece:

*"Confirmar, a efectos de lo dispuesto en la normativa legal citada en la parte expositiva del presente acuerdo y toda la que resulte de aplicación, que la inversión en campañas publicitarias, dirigidas al Programa del acontecimiento declaradas por **XZ ESPAÑA, S.L.U**, con NIF: ..., con domicilio fiscal y a efectos de notificaciones en ..., por importe de TRES MILLONES CUARENTA Y SIETE MIL CIENTO SETENTA Y DOS EUROS (3.047.172,00euros), excluido el IVA soportado deducible, se enmarcan dentro de los planes y programas aprobados por la Comisión interadministrativa encargada de la ejecución del programa de apoyo a la celebración del acontecimiento de excepcional interés público « **WWY** », divulgando dicho acontecimiento:*

- De MODO ESENCIAL por una cuantía 3.047.172,00 euros

Todo ello sin perjuicio de la comprobación por parte de la Administración tributaria de la concurrencia de las circunstancias o requisitos necesarios para la aplicación de los beneficios fiscales, quien practicará, en su caso, la regularización que resulte procedente de conformidad con lo establecido en el artículo 27.4 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.

De conformidad con el artículo 9.1 del Reglamento, deberá presentar una solicitud ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria, al menos 45 días naturales antes del inicio del plazo reglamentario de declaración-liquidación correspondiente al período impositivo en que haya de surtir efectos el beneficio fiscal cuyo reconocimiento se solicita, a la que deberá acompañar la presente certificación."

En definitiva, no se está incumpliendo ni el principio de confianza legítima ni el de seguridad jurídica ya que, simplemente, a través de dicha resolución de la Comisión Interadministrativa competente se certificaba que los gastos incurridos por la entidad se enmarcaban dentro de los planes y programas aprobados por la Comisión a efectos del evento en cuestión (**WWY**) dejando claro, además, de forma fehaciente y expresa que la Administración Tributaria podía comprobar si concurrían cualesquiera otros requisitos necesarios para aplicar el beneficio fiscal. Por lo tanto, no se aprecia ningún vicio o defecto en la actuación de la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios susceptible de llevar a su anulación.

En ese sentido, la ya varias veces citada Sentencia de la Audiencia Nacional de 9 de diciembre de 2021 (Rec. CA 410/2018) recuerda:

El siguiente problema es determinar si una vez validados los costes de la promoción por el Consorcio creado conforme a lo dispuesto en el artículo 27.2.b) de la citada Ley 49/2002, es posible practicar una nueva comprobación tributaria de los gastos deducidos.

Amparándose en los artículos 27.2 b) de la Ley 49/2002 y en el 7.2 del RD 1270/2003, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, sostiene la recurrente que una vez validado por organismo ad hoc (en este caso el Consorcio referido) que determina qué gastos son adecuados a los objetivos, fines y características del programa, la procedencia de incluir los costes de envases y embalajes de referencia para el cálculo de la base de la deducción, no es posible realizar una nueva comprobación tributaria sobre la aplicación de los beneficios fiscales.

El planteamiento del recurrente no puede ser acogido y es contrario a la previsión del artículo 27.4 de la propia Ley 49/2002, conforme al cual «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».

De acuerdo con dicho precepto, la Administración Tributaria puede entrar en la calificación fiscal de las partidas excluyendo las que no reúnan los requisitos del art. 27 citado, debiendo diferenciarse la adecuación de la naturaleza o clase de gasto a los objetivos del programa, a decidir por el Consorcio, por un lado y, por otro, los aspectos estrictamente fiscales relativos a la concurrencia en los gastos o inversiones de las circunstancias o requisitos precisos para obtener el beneficio fiscal, que pueden ser examinados por la inspección de los tributos.

Del mismo modo, el artículo 7.3 del Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (Real Decreto 1270/2003) prevé que «la Administración tributaria podrá comprobar el cumplimiento de los requisitos necesarios para la aplicación de los beneficios fiscales a que se refiere este capítulo y practicar, en su caso, la regularización que resulte procedente».

Así pues, son distintos los campos en los que operan el Consorcio encargado de la ejecución del programa de apoyo al acontecimiento, por un lado, y la Inspección de Tributos, por otro, como tuvo ocasión de señalar la STS 13-7-17 (casación 1351/2016) en su fundamento jurídico noveno.

En todo caso, con la solución alcanzada en el fundamento anterior ya no es necesario profundizar en el examen de esta polémica, aparte de que con arreglo al art. 115.3 LGT en los actos de concesión o reconocimiento de beneficios fiscales que estén condicionados al cumplimiento de ciertas condiciones futuras o a la efectiva concurrencia de determinados requisitos no comprobados en el procedimiento en que se dictaron tienen carácter provisional.

De esta forma, la Administración tributaria puede comprobar en un posterior procedimiento de aplicación de los tributos la concurrencia de las condiciones o requisitos y, en su caso, regularizar la situación tributaria del obligado sin necesidad de proceder a la previa revisión de esos actos provisionales .

Se DESESTIMA, en definitiva, por todo ello, la alegación.

Por lo expuesto
Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando el acto impugnado.

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