

Tribunal Económico-Administrativo Central, Sección Vocalía 3ª, Resolución de 15 Oct. 2018, Rec. 7336/2015

Nº de Recurso: 7336/2015

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos. Beneficios fiscales a actividades de mecenazgo: evento "Greco 2014". Denegación procedente de beneficio fiscal por presentación extemporánea de la solicitud. Contrariamente a lo señalado por el obligado tributario en su reclamación constituye un requisito esencial para la aplicación de la deducción, la presentación en plazo 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 cuyo incumplimiento impide normalmente su aplicación. Criterio reiterado.

El TEAC desestima reclamación económico-administrativa interpuesta contra el acuerdo de la Delegación Especial de la AEAT de Madrid confirmando el acuerdo impugnado que deniega la solicitud para el reconocimiento previo de los beneficios fiscales del beneficio fiscal previsto en el artículo 27.3 de la Ley 49/2002.

L 49/2002 de 23 Dic. (régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo) art. 27.3

Denegación de deducción por actividades de mecenazgo debido a la presentación fuera de plazo de la solicitud de reconocimiento previo de la procedencia de aplicar el beneficio fiscal

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba señalada, el Tribunal Económico-Administrativo Central, reunido en Sala, ha resuelto la reclamación económico-administrativa que, en única instancia, ha interpuesto la entidad **XS... ESPAÑA, S.L.**, con NIF ..., actuando en su nombre y representación Don **Jx...**, con domicilio a efectos de notificaciones en ..., contra el acuerdo dictado en fecha 29 de julio de 2015, notificado el siguiente día 30, por la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de Madrid por el que se desestima el recurso de reposición interpuesto contra la previa Resolución de esa misma Unidad, de fecha 12 de junio de 2015, por la que se deniega la solicitud para el reconocimiento previo de los beneficios fiscales del beneficio fiscal previsto en el artículo 27.3 de la Ley 49/2002.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Con fecha 27 de mayo de 2015 la entidad **XS... ESPAÑA, S.L.** presentó escrito ante la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de Madrid por el que solicitaba solicita el reconocimiento previo de los beneficios fiscales aplicables a la celebración del IV CENTENARIO DEL FALLECIMIENTO DEL PINTOR DOMÉNICO THEOTOCÓPULI, CONOCIDO COMO EL GRECO, previstos en la Disposición adicional quincuagésima cuarta de la Ley 39/2010, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2011 y en la Disposición adicional sexagésima segunda de la Ley 22/2013, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014.

La referida solicitud fue desestimada mediante Resolución de fecha 12 de junio de 2015 por la que se

deniega la referida solicitud por haber sido solicitada fuera de plazo; la referida resolución desestimatoria es notificada a la entidad interesada en fecha 15 de junio de 2015.

Así, en la referida Resolución se manifiesta lo siguiente:

"VISTO lo dispuesto en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, y en el Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo,

CONSIDERANDO que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 9.1 del R.D. 1270/2003 citado:

La solicitud habrá de presentarse al menos 45 días naturales antes del inicio del plazo reglamentario de declaración liquidación correspondiente al periodo impositivo en que haya de surtir efectos el beneficio fiscal cuyo reconocimiento se solicita.

*Procede dictar el siguiente **ACUERDO** :*

DENEGAR al interesado la aplicación del beneficio fiscal solicitado, toda vez que la solicitud no se ha presentado dentro del plazo reglamentario establecido, de acuerdo con lo dispuesto el número 1 del art 9 del Real Decreto 1270/2003."

SEGUNDO.- Disconforme con la referida resolución el obligado interpuso en fecha 15 de julio de 2015 recurso de reposición frente a la misma, el cual fue desestimado mediante acuerdo dictado por el Inspector Regional Adjunto en fecha 29 de julio de 2015, que fue notificado al obligado en fecha 30 de julio de 2015.

En el referido acuerdo se establece:

"...En el caso que nos ocupa la entidad presentó su solicitud el día 27 de mayo de 2015 y siendo el inicio del plazo reglamentario el 1 de julio de 2015, la presentación esta fuera de plazo.

TERCERO. Se acuerda desestimar el presente recurso."

TERCERO.- Frente a la desestimación del recurso de reposición el obligado interpuso en fecha 12 de agosto de 2015 reclamación económico-administrativa ante este Tribunal Económico-Administrativo Central que fue referenciada con el número 00/07366/2015.

Tras la preceptiva puesta de manifiesto del expediente se ha presentado fecha 25 de febrero de 2016 escrito de alegaciones, tratando de defender la procedencia de la aplicación del reconocimiento, por la Administración, del derecho a aplicar el beneficio fiscal por la colaboración que llevó a cabo en la promoción del evento "GRECO 2014".

El obligado entiende que la denegación del beneficio en base exclusivamente a la presentación fuera de plazo de la solicitud es desproporcionada e injusta, remarcando que la finalidad del plazo establecido para cursar la solicitud es la de permitir el examen a la Administración de que las inversiones han sido admitidas por el Consorcio, con carácter previo a la presentación de la declaración; en este sentido, y teniendo en cuenta que en este caso la Administración aún disponía de un amplio plazo al haber sido presentado la solicitud el 27 de mayo de 2015, considera que debe atenderse a que el incumplimiento (en todo caso, se trata de un requisito de carácter formal) no debería conllevar una consecuencia tan desproporcionada como impedir su aplicación.

Añade que, en este caso, la presentación de la solicitud no se realizó en el plazo establecido debido al retraso del propio CONSORCIO del Evento "GRECO 2014" en emitir el certificado previsto en el artículo 27.2.b) de la ley 49/2002 y el artículo 10 del Real Decreto 1270/2003, puesto que la instancia para ello se presentó en fecha 15 de enero de 2015, teniendo aquél para contestar un plazo de dos meses; sin embargo no fue notificado al obligado hasta pasado el 17 de mayo de 2015 y por tanto no pudo presentar en plazo la solicitud, a la que había de adjuntar el certificado referido a

emitir por el CONSORCIO del evento.

Asimismo, en apoyo de sus argumentos, señala que deben tenerse en cuenta las sentencias del Tribunal Supremo de 3 de julio de 2012 (Rec. 2563/2010) y 2 de noviembre de 2012 (Rec. 6218/2010) que establecen que cuando el retraso en solicitar el beneficio ha sido provocado por la Administración al notificar el certificado fuera de plazo, no resulta procedente determinar la pérdida del beneficio. Se cita, también, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 28 de julio de 2014.

FUNDAMENTO DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal Económico - Administrativo Central es competente para conocer de la reclamación económico-administrativa que se examina, que ha sido interpuesto en tiempo y forma por persona legitimada al efecto, de conformidad con lo previsto en los artículos 226 y siguientes de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, Ley General Tributaria (en adelante, LGT) y en el RD 520/2005 de 13 de mayo por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, de aplicación a este procedimiento, siendo la única cuestión a resolver en la presente reclamación la procedencia o no del reconocimiento previo de los beneficios fiscales aplicables a la celebración del IV CENTENARIO DEL FALLECIMIENTO DEL PINTOR DOMÉNICO THEOTOCÓPULI, CONOCIDO COMO EL GRECO, previstos en la Disposición adicional quincuagésima cuarta de la Ley 39/2010, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2011 y en la Disposición adicional sexagésima segunda de la Ley 22/2013, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014, en virtud de la solicitud presentada por el obligado en fecha 27 de mayo de 2015.

SEGUNDO.- La cuestión debe resolverse a la luz de lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de la Entidades Sin Fines Lucrativos y de los Incentivos fiscales al Mecenazgo:

Artículo 27. Programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público.

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.

Segundo. (...)

Tercero. (...).

Cuarto. (...).

Quinto. (...).

Sexto. (...)

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

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

Por su parte, el 9.1 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, señala:

Artículo 9. Procedimiento para el reconocimiento de los beneficios fiscales por la Administración tributaria.

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.

TERCERO.- Una vez sentado lo anterior procede analizar las alegaciones del obligado comenzando por lo relativa a la naturaleza del plazo establecido para presentar la solicitud de aplicación del beneficio.

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). 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, 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 Jacobeo 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.

CUARTO.- En el presente caso, resulta acreditado que el interesado presentó la solicitud el 27 de mayo de 2015, es decir, después de los 45 días naturales previos al inicio del periodo reglamentario de declaración del IS 2014 y por tanto fuera del plazo concedido para presentar la referida petición de acuerdo con el 9.1 RD 1270/2003 (la fecha límite, teniendo en cuenta que se trataba del Impuesto sobre Sociedades de 2014, era el 15 de mayo 2015) por lo que resulta incontrovertido que el obligado ha incumplido un requisito esencial para poder disfrutar de dicho beneficio, como es la presentación de la referida solicitud en plazo.

En cuanto a la alegación de que el retraso fue imputable a la Administración y que, por ello, no procede denegar el beneficio por la presentación extemporánea, se debe señalar que en el presente caso el obligado viene planteando, tanto en las alegaciones realizadas ante la AEAT en reposición como en la presente reclamación, que la presentación fuera de plazo de la solicitud - circunstancia que nunca ha sido discutida - fue debida, únicamente, al retraso de la Administración, en este caso el Consorcio del Evento "EL GRECO", en expedir y notificar el certificado correspondiente al obligado.

Sin embargo, ni ante la AEAT ni en el marco de la presente reclamación, ha presentado el obligado prueba alguna en dicho sentido, más allá de las fechas que cita en sus escritos, no constando en el expediente, ni habiéndose aportado tampoco en la presente reclamación, ni el referido Certificado, ni documentación acreditativa de la fecha en que éste fue solicitado por el obligado al Consorcio "El GRECO", ni la fecha en que dicho Certificado fue notificado al obligado, sin que, por tanto, pueda concluirse que el obligado haya acreditado de manera suficiente que el referido incumplimiento del requisito esencial de la presentación en plazo de la solicitud no le era imputable a él sino que fue provocado por la propia Administración.

A este respecto, conviene recordar que la LGT, en su artículo 105.1, impone a quien pretenda hacer valer un derecho en el marco de un procedimiento de aplicación de los tributos a que pruebe los hechos constitutivos del mismo; como ya ha reconocido este Tribunal Central en anteriores ocasiones, cada parte de la relación jurídico-tributaria ha de probar el supuesto de hecho de la norma cuyas consecuencias jurídicas invoca a su favor, debiendo atribuirse la carga de la prueba a aquella parte más próxima a las fuentes de prueba, y para la cual resulta de extrema sencillez la demostración de los hechos esenciales en el asunto (Resolución de 31 de enero de 2012, o Resolución de 20 de julio de 2017, RG 6355/2014). No está de más incidir en que son reiterados los

pronunciamientos judiciales que sientan la doctrina de que, en el ámbito tributario, la prueba de la existencia del hecho imponible y su magnitud económica son carga de la Administración, mientras que al contribuyente le corresponde acreditar los hechos que le favorecen tales como exenciones, bonificaciones, deducciones de cuota, requisitos de deducibilidad de gastos etc. Si, en este caso, y tal como ha quedado expuesto, era requisito esencial para el reconocimiento del derecho a la deducción que se presentase, en plazo, la solicitud todo lo que se refiera a tratar de justificar que no se cumplió con dicha exigencia (como puede ser que la demora se produjese como consecuencia de un retraso del Consorcio en sus funciones) corresponde probarlo al sujeto pasivo, que es quien pretende acogerse al beneficio fiscal.

Como consecuencia de todo lo expuesto, procede desestimar las alegaciones del obligado confirmando la denegación de la solicitud de reconocimiento previo del beneficio fiscal referido al haber sido presentado la misma fuera del plazo establecido al sin que éste haya aportado pruebas de que dicho retraso fuera únicamente imputable a la Administración.

Por cuanto antecede,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, reunido **EN SALA** en el día de la fecha, vista la reclamación económico - administrativa interpuesta por **XS... ESPAÑA, S.L.**, contra el acuerdo dictado en fecha 29 de julio de 2015, notificado el siguiente día 30, por la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de Madrid

ACUERDA:

DESESTIMARLA, confirmando el acuerdo impugnado.