



Roj: **STSJ PV 3195/2017 - ECLI: ES:TSJPV:2017:3195**

Id Cendoj: **48020330012017100421**

Órgano: **Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Bilbao**

Sección: **1**

Fecha: **21/09/2017**

Nº de Recurso: **84/2017**

Nº de Resolución: **354/2017**

Procedimiento: **CONTENCIOSO**

Ponente: **LUIS JAVIER MURGOITIO ESTEFANIA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DEL PAIS VASCO**  
**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**  
**RECURSO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Nº 84/2017**  
**PROCEDIMIENTO ORDINARIO**  
**SENTENCIA NUMERO 354/2017**

ILMOS. SRES.

PRESIDENTE:

D. LUIS JAVIER MURGOITIO ESTEFANÍA

MAGISTRADOS:

D. JUAN ALBERTO FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ

DÑA. MARGARITA DÍAZ PÉREZ

En Bilbao, a veintiuno de septiembre de dos mil diecisiete.

La Sección 1ª de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, compuesta por el Presidente y Magistrados/as antes expresados, ha pronunciado la siguiente SENTENCIA en el recurso registrado con el número 84/2017 y seguido por el procedimiento ordinario, en el que se impugna el Acuerdo de 1-12-2016 del Tribunal **Económico**-Administrativo Regional del País Vasco que desestimó la reclamación nº 48-297/16 interpuesta por Kaefer Servicios Industriales S.A. contra la Resolución de 12-07-2016 de la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la Delegación Especial de la AEAT en el País Vasco que aprobó la liquidación provisional del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2.014.

Son partes en dicho recurso:

- **DEMANDANTE** : KAEFER SERVICIOS INDUSTRIALES S.A.U., representada por el Procurador Don LUIS PABLO LÓPEZ-ABADÍA RODRIGO y dirigida por el Letrado Don KOLDO CAMINOS GARCÍA.
- **DEMANDADA** : La ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO-MINISTERIO DE HACIENDA Y FUNCIÓN PÚBLICA, representada y dirigida por el ABOGADO DEL ESTADO.

Ha sido Magistrado Ponente el Ilmo. Sr.. D. LUIS JAVIER MURGOITIO ESTEFANÍA.

#### **I.- ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.-** El día 2 de febrero de 2017 tuvo entrada en esta Sala escrito en el que Don LUIS PABLO LÓPEZ-ABADÍA RODRIGO actuando en nombre y representación de KAEFER SERVICIOS INDUSTRIALES S.A.U, interpuso recurso contencioso-administrativo contra el Acuerdo de 1-12-2016 del Tribunal **Económico**-Administrativo Regional del País Vasco que desestimó la reclamación nº 48-297/16 interpuesta por Kaefer



Servicios Industriales S.A. contra la Resolución de 12-07-2016 de la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la Delegación Especial de la AEAT en el País Vasco que aprobó la liquidación provisional del Impuesto sobre sociedades del ejercicio 2014; quedando registrado dicho recurso con el número 84/2017.

**SEGUNDO.-** En el escrito de demanda se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia en base a los hechos y fundamentos de derecho en el expresados y que damos por reproducidos.

**TERCERO.-** En el escrito de contestación, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ellos expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que se desestiman los pedimentos de la actora.

**CUARTO.-** Por Decreto de 9 de junio de 2017 se fijó como cuantía del presente recurso la de 11.261,35 Euros.

**QUINTO.-** En los escritos de conclusiones las partes reprodujeron las pretensiones que tenían solicitadas.

**SEXTO.-** Por resolución de fecha 8 de septiembre de 2017 se señaló el pasado día 14 de septiembre de 2017 para la Votación y Fallo del presente recurso.

**SÉPTIMO.-** En la sustanciación del procedimiento se han observado los trámites y prescripciones legales.

## II.- FUNDAMENTOS JURÍDICOS

**PRIMERO.-** El presente recurso contencioso-administrativo se promueve contra el Acuerdo del Tribunal **Económico-Administrativo Regional del País Vasco** de 1º de Diciembre de 2.016, que desestimó la reclamación nº 48-297/16 interpuesta por la mercantil hoy actora. contra la Resolución de 12 de Julio de 2.016 de la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la Delegación Especial de la AEAT en el País Vasco que aprobó la liquidación provisional del Impuesto sobre sociedades del ejercicio 2.014.

Por medio del escrito de demanda que obra a los folios 34 a 59 de estas actuaciones, la pretensión se fundaba en los motivos siguientes:

1.- *Nulidad de la liquidación por falta de adecuación del procedimiento de comprobación limitada tramitado para regularizar la situación de la recurrente*, con extralimitación de las facultades atribuidas a la Administración tributaria por el artículo 136.2 de la LGT .

2.- *Nulidad por incompetencia de la AEAT para regularizar la situación de la recurrente*, por corresponder en exclusiva a la Diputación Foral de Bizkaia correspondiente al domicilio fiscal de la sociedad de conformidad con el artículo 19.Uno de la Ley 12/2002 del **Concierto económico** en relación al artículo 15.Uno de la misma norma .

3.- *Deducibilidad de los intereses de demora liquidados por la Administración tributaria*: inaplicación de la Resolución del TEAC de 7 de mayo de 2.015 y de la sentencia de 25-02- 2010 del Tribunal Supremo (Rec. 10396/2004 ) a que se remite la anterior.

4.- *Vulneración del artículo 89.1 de la LGT* ; vinculación a los criterios expuestos por la Dirección General de los Tributos y por TEAC, con anterioridad a la Resolución citada en el anterior, sobre la deducibilidad de los intereses de demora en aplicación de la Ley 43/1995 o del TRLIS.

5.- *Inaplicación a los intereses de demora de lo previsto para las donaciones o liberalidades por el artículo 10.3 de la NFIS* : gasto contable deducible en razón a su naturaleza indemnizatoria y por no hallarse excluida su deducción en el artículo 14.1 e) de la Norma Foral 3/1996 del IS.

6.- *El antecedente histórico de la Ley 43/1985 de 27 de Diciembre*, del Impuesto de sociedades en comparación con el texto de esa norma (ídem, el correspondiente en el texto refundido de 2004).

7.- *Simetría entre el cómputo de los intereses de demora pagados por la Administración al contribuyente como ingreso de este y el computo como gastos del mismo sujeto cuando son abonados por este a la Hacienda Pública* .

La Administración demandada se ha opuesto a la estimación del recurso contencioso por los motivos siguientes:

1.- La competencia de la AEAT para regularizar la situación de la recurrente mediante un procedimiento de gestión (no de inspección) como el comprobación limitada en el ejercicio de sus facultades de exacción reconocidas por la Ley 12/2002 del **Concierto económico** (Artículos 15 y 19 ) .

2.- La adecuación del procedimiento de comprobación limitada para verificar la deducción discutida y determinar su improcedencia, sin requerimiento dirigido al examen de la contabilidad mercantil del sujeto



pasivo. Admisión de la deducción o ajuste negativo a la base imponible de los intereses de demora pagados en el ejercicio.

3.- La improcedente deducción de los intereses legales: gastos fiscalmente no deducibles (Art. 14.1 de la Norma Foral 3/19969.

4.- La doctrina del TEAC (Resoluciones de 23.11.2010 y 7.05.2015) contrarios a la deducción de los intereses de demora pagados por el contribuyente a la Hacienda y su vinculación para el TEAR ( Art. 239.8 de la LGT ). Inaplicación de las consultas de la DGT invocadas por la recurrente, amparadas en la Ley 27/2014 del IS, a la liquidación recurrida.

**SEGUNDO.-** En el R.C- A nº 85/2017 , simultáneamente votado y fallado, se ha dictado la Sentencia de 20 de setiembre de 2.017 , que resuelve los mismos puntos de controversia entre las partes con ocasión de la liquidación correspondiente al ejercicio 2.011, y vamos a atenernos a sus estrictos términos, -con las imprescindibles adaptaciones de fechas (2014 por 2011)-, ante la necesidad de que los pronunciamientos cuenten con la exigible coherencia y unidad resolutoria ante supuestos iguales.

Se dice en la misma que;

"La recurrente tiene el domicilio fiscal en Bizkia y tributa a esta Administración y la del Estado (AEAT) en proporción a la cifra de operaciones en sus respectivos territorios.

Con fecha 29-02-2016 la recurrente fue requerida por la Delegación Especial de la AEAT en el País Vasco con el siguiente objeto:

*"1º.- Aportación de documentación que, sin integrar la contabilidad mercantil, permita acreditar la procedencia y cuantificación de los aumentos o, en su caso de la ausencia de éstos, efectuados en el resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias por otros gastos no deducibles. En particular, se solicita la aportación de un documento en el que se desglose la cuantía de cada una de las sanciones (tributarias o no) y/o recargos por presentación fuera de plazo de declaraciones o autoliquidaciones pagados en el ejercicio, junto con la fecha de imposición de las sanciones y/o recargos, así como el detalle del ejercicio **económico** en el cual se contabilizaron los gastos de los mismos.*

*2º.- Aportación de la documentación, que sin integrar la contabilidad mercantil, permita acreditar el ajuste positivo al resultado de pérdidas y ganancias por los intereses de demora del Acta de conformidad de IRPF-Retenciones de Trabajo Personal extendida y pagada en el 2011."*

La recurrente contestó al requerimiento mediante escrito presentado el 11-03-2016 en el que alegó la deducción, y su procedencia, de los intereses legales de demora (58.003 €) incluidos en el Acta de conformidad del IRPF (retenciones de trabajo personal) y pagados en 2011.

La Administración demandada dio traslado a la recurrente con fecha 14-06-2016 de la propuesta de liquidación del IS-2011 para alegaciones que fueron presentadas el 24-06-2016 por la interesada.

La liquidación aprobada el 12-07-2016 por la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la D.E. de la AEAT en el País Vasco incrementó la base imponible declarada en el importe de los intereses de demora incluidos en el Acta de referencia, al amparo del artículo 14.1 e) del RDL 4/2004 de 5 de marzo (ídem, el precepto correlativo de la Norma Foral 3/1996 de 26 de junio de Bizkaia) y fijó en (...) € el importe de la cuota debida por la contribuyente. (...)

(...) La Administración tributaria del Estado (AEAT) tramitó un procedimiento de gestión- el de comprobación limitada- para regularizar la situación de la recurrente; concretamente para "verificar a partir de la información disponible sobre sanciones y/o recargos pagados por el sujeto pasivo o contribuyente la posible cuantía a consignar como aumento de la base imponible y por "otros gastos no deducibles; ídem, sobre las actas pagadas por el sujeto pasivo.

Y las actuaciones practicadas con dicho objeto no consistieron en el examen de la contabilidad mercantil (libros o registros de esa clase) de la recurrente sino en el requerimiento de la documentación acreditativa de los gastos deducidos (en lo que hace al caso, en concepto de intereses de demora del acta de conformidad "retenciones-IRPF" pagados en 2011) y del ajuste de su importe al resultado contable del ejercicio; documentos que por sí solos no integran la contabilidad de la sociedad.

Además, la recurrente admitió en contestación al mencionado requerimiento que había deducido en concepto de intereses de demora pagados en el ejercicio el importe en que fue incrementada la base imponible del IS-2011 mediante la liquidación recurrida, con lo cual el hecho que ha determinado esa regularización se ha dado por acreditado al margen de cualquier justificación documental, mercantil o contable.



Dicho lo cual, la actuación realizada por la Administración demandada no ha excedido los límites del procedimiento de comprobación limitada ( artículos 136 y 142 de la LGT ); ni tan siquiera ha comportado el examen de elementos de la obligación tributaria no declarados o distintos de los declarados por el obligado, con lo cual no puede sostenerse que las actuaciones practicadas fueren propias de la función inspectora atribuida a la Administración (Diputación Foral de Bizkaia) del domicilio fiscal de la recurrente por el artículo 19.1 de la Ley 12/2002 del **Concierto económico**.

Considerando, así, que la verificación o comprobación realizada ha consistido, formal y materialmente, en una actuación gestora de la Administración tributaria del Estado hemos de afirmar, a la vez, la adecuación del procedimiento incoado y la competencia de la Administración actuante.

En lo que concierne a la competencia de la Administración del Estado para practicar actuaciones de gestión respecto a los contribuyentes que, como es el caso, tributan a varias Administraciones en proporción a su cifra de operaciones en cada uno de sus territorios y están sujetos, en razón a los puntos de conexión establecidos por la Ley del **Concierto económico** a la competencia inspectora de otra Administración tributaria, reproducimos los fundamentos de la sentencia dictada en el Recurso 645/2016 :

*"SEGUNDO.- El recurso contencioso se sustenta, en primer lugar, en la falta de competencia de la Administración del Estado para regularizar la situación tributaria (IVA) de la recurrente, porque esta tiene su domicilio fiscal en Bizkaia de suerte que solo la Hacienda Foral de ese Territorio puede ejercer sobre ella funciones de comprobación e investigación, según el artículo 29. Seis b) 2ª de la Ley 12/2002 de **Concierto Económico** con el País Vasco .*

*El precepto que se acaba de citar reconoce a cada una de las Administraciones tributarias (foral y común) la competencia para exigir y exaccionar el IVA en proporción a la cifra de operaciones realizada por el contribuyente en sus respectivos territorios y reserva a la Administración Foral del domicilio del contribuyente las funciones de comprobación e investigación, con efectos frente a todas las Administraciones competentes.*

*Pero el **Concierto Económico** aprobado por la Ley 12/2002 no delimita las funciones de gestión entre las dos Administraciones tributarias, entendiéndose las inherentes a sus respectivas competencias para exigir y exaccionar el IVA, que por su propios y diferenciados denominación y objeto así en la Ley general tributaria de 2003 como en las Normas Forales (la 2/2005, general tributaria de Bizkaia, en lo que hace al caso) respecto a las de comprobación e investigación, o sea, de inspección no pueden entenderse comprendidas en estas últimas.*

*La sentencia dictada por esta Sala con fecha 21-04-2016 en el Recurso 500/2015 reconoció la competencia de la Administración, en aquel caso la del Estado, a la que correspondía resolver la solicitud de devolución del IVA ( artículo 29-5 de la Ley 12/2002 del **Concierto Económico** ) para ejercer las funciones de comprobación (simple gestión) inherentes a dicho procedimiento.*

*Por la misma razón, hay que reconocer la competencia de la Administración demandada para la verificación o cotejo de datos concernientes a la declaración-liquidación presentada por la recurrente de la cual trae causa la liquidación recurrida; en otro caso el ejercicio de esas funciones en la aplicación del Impuesto dependería del resultado de la autoliquidación, no obstante la competencia de cada Administración para exaccionar el tributo, esto es, cualquiera que sea el resultado de su liquidación.*

*Claro está que el resultado de esa actividad de gestión no tendrá efectos frente a todas las Administraciones competentes y que no puede determinar la modificación del porcentaje de tributación a cada una de ellas, ya que esa modificación pasa por el ejercicio de la función inspectora atribuida con carácter general a la Administración del domicilio del sujeto pasivo" .-*

*(....) La Sala debe resolver la cuestión de fondo controvertida, esto es, la procedencia o improcedencia de la deducción del gasto generado a la recurrente por el pago de intereses de demora a la AEAT en el ejercicio (2011) en aplicación de la normativa foral de Bizkaia a que se halla sometida la tributación de la recurrente en concepto de IVA y sin vinculación a las consultas evacuadas por la Dirección General de Tributos o resoluciones del TEAC citadas por las partes.*

Antes bien, no puede admitirse la alegación de vinculación de la Administración del Estado a las precitadas resoluciones o consultas (las que sostienen la deducción de los intereses de demora pagados por el sujeto pasivo, de conformidad con la Ley estatal de 1995 del Impuesto de sociedades y/o el TRLIS de 2004 y la vulneración, en caso contrario, del artículo 89 de la LGT , porque tal vinculación presupone identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se expongan en la contestación a la consulta (apartado 3) y de que la contestación responda a la misma normativa tributaria (apartado 2), lo cual no es el caso, ya que la cuestión debe resolverse en aplicación de normativa foral, aun coincida esta con la normativa estatal aplicada en las precitadas consultas o resoluciones, y esto al margen de la consolidación o modificación de los criterios



fijados en estas en virtud de contestaciones o resoluciones posteriores de la misma Administración tributaria y de su fundamentación en la normativa del Impuesto de sociedades vigente en el ejercicio liquidado.

Tampoco pueden traerse al caso los fundamentos de la sentencia del Tribunal Supremo de 25-02-2010 (Rec. 10396/2004 ) porque se ha dictado en aplicación de normativa fiscal (estatal) anterior a la vigente en el ejercicio en que la recurrente pagó los intereses de cuya deducción se trata.

Pues bien, (...) los intereses legales de demora pagados por el contribuyente no pueden subsumirse en algunos de los conceptos que tienen la consideración de fiscalmente no deducibles, conforme al artículo 14.1 de la Norma Foral 3/1996 de 26 de junio de y, concretamente, por su distinta categorización y naturaleza, en el apartado c) referido a las multas, sanciones penales y administrativas y recargos, sino que precisamente la inclusión de esos conceptos como gastos no deducibles y no, así, de los intereses legales de demora comporta la exclusión de estos últimos a los mismos efectos.

*Inclusius unius, exclusius alterius.*

Los antecedentes -anteproyecto de la Ley estatal de 1995 del Impuesto de sociedades- son significativos sobre la inclusión (en el anteproyecto) y exclusión (en el texto final) de los intereses legales de demora de la consideración de gasto fiscalmente no deducible.

Además, el carácter indemnizatorio -no sancionador- de los intereses legales de demora pagados por el contribuyente o cobrados por este (en este segundo supuesto computables como ingreso del sujeto pasivo) y su sustantividad respecto a los recargos en la normativa tributaria, no consiente su asimilación a esos conceptos en razón a una supuesta causa común, esto es, la conducta ilícita del contribuyente; como si pudiera compararse el simple incumplimiento de la obligación de ingresar el tributo dentro de plazo con el impago de la deuda liquidada dentro del período de pago voluntario y, consiguiente iniciación, del procedimiento de recaudación ejecutiva o comisión de una infracción tributaria o penal."

**TERCERO.-** Siendo la necesaria consuencia la estimación del recurso, y siguiendo también el criterio de la Sentencia concordante, no se hace imposición de las costas procesales a la Administración demandada porque la decisión, tanto las cuestiones de competencia y procedimiento como de la cuestión de fondo, no aparece exenta de serias dudas de Derecho - Art. 139.1 de la LJCA -.

Vistos los preceptos citados y demás de general aplicación, la Sala, (Sección Primera) dicta el siguiente:

## FALLO

**Estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Procurador de los Tribunales Don Luis Pablo López-Abadía Rodrigo en representación de "KAEFER SERVICIOS INDUSTRIALES S.A.U" contra Acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Regional del País Vasco de 1º de Diciembre de 2.016, que desestimó la reclamación nº 48-297/16 interpuesta por dicha sociedad mercantil. contra la Resolución de 12 de Julio de 2.016 de la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la Delegación Especial de la AEAT en el País Vasco, que aprobó liquidación provisional del Impuesto sobre sociedades del ejercicio 2.014, y declarando su disconformidad a derecho, anular los actos recurridos, sin hacer imposición de costas.**

Notifíquese esta resolución a las partes, advirtiéndoles que contra la misma cabe interponer RECURSO DE CASACIÓN ante la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo y/o ante la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, el cual, en su caso, se preparará ante esta Sala en el plazo de TREINTA DÍAS ( artículo 89.1 LJCA ), contados desde el siguiente al de la notificación de esta resolución, mediante escrito en el que se dé cumplimiento a los requisitos del artículo 89.2, con remisión a los criterios orientativos recogidos en el apartado III del Acuerdo de 20 de abril de 2016 de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, publicado en el BOE nº 162, de 6 de julio de 2016, asumidos por el Acuerdo de 3 de junio de 2016 de la Sala de Gobierno del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco.

Quien pretenda preparar el recurso de casación deberá previamente consignar en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de este órgano jurisdiccional en el Banco Santander, con nº 4697 0000 93 0085 17, un depósito de 50 euros, debiendo indicar en el campo concepto del documento resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso".

Quien disfrute del beneficio de justicia gratuita, el Ministerio Fiscal, el Estado, las Comunidades Autónomas, las entidades locales y los organismos autónomos dependientes de todos ellos están exentos de constituir el depósito ( DA 15ª LOPJ ).

Así por esta nuestra Sentencia de la que se llevará testimonio a los autos, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.





**PUBLICACIÓN** .- Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, estando celebrando audiencia pública la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en el día de su fecha, de lo que yo el Letrado de la Administración de Justicia doy fe en Bilbao, a 21 de septiembre de 2017.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ