Roj: **STSJ PV 1522/2024** - **ECLI:ES:TSJPV:2024:1522**

Id Cendoj: **48020330012024100097**
Órgano: **Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso**
Sede: **Bilbao**
Sección: **1**
Fecha: **02/04/2024**
Nº de Recurso: **299/2023**
Nº de Resolución: **112/2024**
Procedimiento: **Procedimiento ordinario**
Ponente: **TRINIDAD CUESTA CAMPUZANO**
Tipo de Resolución: **Sentencia**

FONDO DOCUMENTAL CE

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DEL PAÍS VASCO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

RECURSO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO N.º 0000299/2023

DE PROCEDIMIENTO ORDINARIO

SENTENCIA NÚMERO 000112/2024

ILMOS. SRES.

PRESIDENTE

D. LUIS ÁNGEL GARRIDO BENGOETXEA

MAGISTRADOS

Dª. OLATZ AIZPURUA BIURRARENA

Dª. TRINIDAD CUESTA CAMPUZANO

En Bilbao, a 2 de abril del 2024.

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 0000299/2023 y seguido por el procedimiento ordinario, en el que se impugna la resolución 37.221, de dieciocho de abril del año pasado, del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Guipúzcoa (en adelante, TEAF), estimatoria parcial de la reclamación NUM000 , planteada contra liquidación provisional del Impuesto sobre Sociedades (en lo sucesivo, IS) de 2019.

Son partes en dicho recurso:

- **DEMANDANTE**: ORONA SOCIEDAD COOPERATIVA, representada por la procuradora D.ª CRISTINA GÓMEZ MARTÍN y dirigida por la letrada D.ª ANE IRURETAGOYENA AMUCHASTEGUI.

- **DEMANDADA**: LA DIPUTACIÓN FORAL DE GIPUZKOA, representada por el procurador D. LUIS PABLO LÓPEZ-ABADÍA RODRIGO y dirigida por el letrado D. IÑAKI ARRUE ESPINOSA.

Ha sido Magistrada Ponente la Ilma. Sra. D.ª TRINIDAD CUESTA CAMPUZANO.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El veintiséis de junio de 2023, la procuradora de los tribunales doña Cristina Gómez Martín, actuando en nombre y representación de Orona Sociedad Cooperativa (en adelante, Orona), presentó escrito de interposición de recurso contencioso-administrativo contra la resolución 37.221, de dieciocho de abril del año pasado, del TEAF, estimatoria parcial de la reclamación NUM000 , planteada contra liquidación provisional del IS de 2019.

A la vista de lo anterior, el señor letrado de la administración de justicia dictó, el día tres del mes siguiente, decreto mediante el cual se admitió a trámite el recurso interpuesto. Al mismo tiempo, se requería a la administración para que remitiera el expediente correspondiente.

SEGUNDO.- Una vez recibido el expediente, se dictó, el cuatro de septiembre del año pasado, diligencia mediante la cual se daba traslado para la presentación de la demanda.

El día cuatro del mes siguiente, la procuradora de los tribunales doña Cristina Gómez Martín, actuando en nombre y representación de Orona, presentó su escrito de demanda. Este terminaba suplicando que se dictara, en su día, sentencia por la que, estimando íntegramente las pretensiones formuladas en el escrito de demanda, se anulara la resolución emitida por el TEAF en fecha de dieciocho de abril de 2023, dejando sin efecto la liquidación provisional emitida por parte de la Hacienda Foral de Guipúzcoa por el concepto de IS de 2019, y declarándose, en consecuencia, que proyecto Succesfact ejecutado por Orona tendría la condición de proyecto IT a efectos del artículo 63 de la NFIS. Y ello, con expresa imposición de las costas a la demandada.

TERCERO.- Cinco días después, el señor letrado de la administración de justicia dictó diligencia mediante la cual se tenía por deducida la demanda. Al mismo tiempo, se daba traslado a la administración para que contestara.

La Diputación Foral de Guipúzcoa (en lo sucesivo, DFG) dio cumplimiento a este trámite por medio de escrito presentado, el diez de noviembre del año pasado, por el procurador de los tribunales don Luis Pablo López-Abadía Rodrigo. Este terminaba suplicando que se dictara sentencia por la cual se desestimara en su integridad el recurso formulado de adverso, con expresa imposición de las costas a la parte recurrente.

Ese mismo día, se dictó diligencia teniendo por contestada la demanda.

CUARTO.- El día veintiocho de ese mismo mes, el señor letrado de la administración de justicia dictó decreto mediante el cual se fijó provisionalmente la cuantía del pleito en 26.814,20 euros, sin perjuicio de lo que se resolviera definitivamente en sentencia.

QUINTO.- El trece de diciembre de 2023, fue dictado auto recibiendo el proceso a prueba. Al mismo tiempo, se declararon pertinentes y se admitieron la documental y la pericial propuestas por la actora.

SEXTO.- El diecisiete de enero del año en curso, el señor letrado de la administración de justicia dictó diligencia dando por terminado el período probatorio y abriendo el trámite de conclusiones.

El día dos del mes siguiente, la procuradora de los tribunales doña Cristina Gómez Martín, actuando en nombre y representación de Orona, presentó su escrito de conclusiones sucintas.

El día veinte de ese mismo mes, hizo lo propio el procurador de los tribunales don Luis Pablo López-Abadía Rodrigo, quien actuaba en nombre y representación de la DFG.

SÉPTIMO.- Para la votación y fallo del asunto se señaló el veintiuno de marzo del año en curso; fecha en que se practicó la diligencia. Seguidamente, quedaron los autos conclusos para dictar sentencia.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- POSICIÓN DE LA RECURRENTE.

Orona se alza frente a la resolución 37.221, de dieciocho de abril de 2023, del TEAF, por la cual se estimó parcialmente la reclamación NUM000 , planteada contra la liquidación provisional del IS de 2019.

La demanda explica que Orona se dedica, entre otras actividades, al diseño, desarrollo y fabricación de ascensores y demás elementos de elevación. Durante el ejercicio 2019, habría llevado a cabo diversos proyectos que procuraban una innovación tecnológica en el seno de la organización. Ello la habría llevado a que, en ese ejercicio, en la autoliquidación del IS, aplicara la deducción por actividades de innovación tecnológica (en adelante, IT) prevista en el artículo 63 de la NFIS.

El doce de mayo de 2021, la actora recibió un requerimiento de información del servicio de gestión de impuestos directos de la DFG por el que se iniciaba un procedimiento de revisión de autoliquidaciones y liquidaciones provisionales del artículo 124.bis de la NFGT. En concreto, se le solicitaba determinada documentación relativa a la deducción por IT, que fue entregada el día veinticinco de ese mismo mes. En particular, por cada proyecto, se incluyó una memoria técnica; un certificado de IT emitido por la Agencia de Certificación en Innovación Española, S.L. (en adelante, Acie); e informes de auditoría de gastos emitidos por Acie o reconocimiento de gastos en aquellos proyectos en que la certificación era *ex ante*, junto con el detalle del cálculo de la deducción e identificación de las cuentas contables utilizadas.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ

El siete de julio de 2021, Orona recibió una comunicación de inicio de un procedimiento de comprobación limitada por el mismo impuesto, ejercicio y concepto. Habiéndosele solicitado nuevamente la misma documentación, se dio respuesta al requerimiento por remisión a la documentación ya aportada en el marco del procedimiento de revisión.

El diecisiete de diciembre de ese mismo año, la recurrente recibió propuesta de resolución que, entre otras cosas, denegaba la calificación de determinados proyectos como de IT. Para ello, se basaba en un informe emitido por el Departamento de Promoción Económica, Turismo y Medio Rural. En concreto, ese informe llegaba a la conclusión de que los proyectos Movitec, Imansystems y Succesfact carecían de la consideración de IT a efectos del artículo 63.2. de la NFIS.

El veintiocho de marzo de 2022, se notificó a la actora liquidación provisional que eliminaba la deducción por IT asociada al proyecto Succesfact, tras la emisión de un nuevo informe por el Departamento de Promoción Económica, Turismo y Medio Rural; y denegaba la posibilidad de que los proyectos accedieran al porcentaje de deducción incrementado del 20%.

Interpuesta reclamación económico-administrativa, esta fue parcialmente estimada, en los puntos siguientes:

* Que el período trascurrido entre la solicitud de emisión de un informe motivado por el Servicio de Gestión de Impuesto Directos al Departamento de Promoción Económica, Turismo y Medio Rural y su recepción no podía ser tenido en cuenta como interrupción justificada del cómputo del plazo de resolución y de duración de las actuaciones de la administración tributaria. No obstante, se entendió que ello no tenía incidencia en la validez del procedimiento, porque este no había superado los nueve meses de duración.

* Y que los proyectos IT ejecutados podían acceder al porcentaje de deducción del 20%.

Sentado lo anterior, Orona defiende que el plazo de duración del procedimiento de comprobación limitada del artículo 133 de la NFGT vulneraría la Ley General Tributaria.

En el caso que nos ocupa, el procedimiento de comprobación limitada seguido frente a Orona habría tenido una duración de ocho meses y veinte días. El TEAF habría llegado a la conclusión de que ello no tenía incidencia en su validez, dado que el artículo 133 de la NFGT prevería una duración máxima de nueve meses.

Sin embargo, Orona considera que esa previsión vulneraría el plazo máximo de seis meses que para este tipo de procedimientos prevé el artículo 104 de la LGT, aplicable a estos efectos al amparo del artículo 3 de la Ley 12/2002 y de la interpretación que de ella habría realizado el Tribunal Supremo. En concreto, se remite a la sentencia 541/2018, de tres de abril, que analizó el alcance del principio de armonización de las normas tributarias de la Comunidad Autónoma del País Vasco con las del territorio común. En ella habría concluido que una norma tributaria aprobada por las provincias vascas no podría contradecir el esquema conceptual básico de la LGT. De este modo, las reglas de tramitación de los procedimientos de gestión tributaria previstas en la normativa foral y, por tanto, sus plazos, no podrían ser diferentes de las previstas en la LGT. En caso contrario, se vulneraría el principio de seguridad jurídica en su vertiente procedimental. Esto sería, precisamente, lo sucedido en el caso que nos ocupa.

En la medida en que, en el supuesto analizado, el procedimiento de comprobación limitada habría superado los seis meses de duración, estima Orona que la resolución impugnada habría de ser anulada.

Por otro lado, la recurrente se refiere al alcance del procedimiento de revisión de autoliquidaciones y liquidaciones provisionales del artículo 124.bis de la NFGT, que, según su criterio, vulneraría la LGT. Destaca que, entre los procedimientos de gestión tributaria previstos en esta, no estaría incluido el procedimiento de revisión de autoliquidaciones y liquidaciones provisionales, que habría sido el iniciado por la Hacienda Foral.

Admite que podría interpretarse que este sería equivalente al procedimiento de verificación de datos de los artículos 131 a 133 de la LGT. Este sería aquel procedimiento de comprobación en el que la administración dispondría de unas facultades de revisión limitadas. La eventual regularización que podría llevar a cabo se basaría, con carácter general, en errores evidentes o discrepancias apreciadas por la administración tributaria con carácter rutinario. También podrían apreciarse discrepancias jurídicas sencillas, derivadas de la propia autoliquidación.

Sin embargo, en el procedimiento de revisión de autoliquidaciones y liquidaciones provisionales la eventual discrepancia jurídica apreciada excedería de la sencilla admitida para el procedimiento de verificación de datos de la LGT. De este modo, el alcance de aquel sería notablemente más amplio que el de este. Por consiguiente, el artículo 124.bis de la NFGT contradiría los conceptos básicos de la LGT y vulneraría el principio de seguridad jurídica en su vertiente procedimental.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ

Orona sostiene que la comprobación de su situación tributaria en cuanto a la deducción de la IT no podría realizarse en el marco de un procedimiento de revisión de autoliquidaciones y liquidaciones provisionales. Por consiguiente, los actos administrativos que dieron origen a este procedimiento serían nulos de pleno derecho, y también lo sería la resolución impugnada.

A continuación, la recurrente defiende que, en el cómputo del plazo del procedimiento de comprobación limitada, había de incluirse el plazo de duración del procedimiento de revisión de autoliquidaciones. Argumenta que el primer requerimiento se la dirigió el doce de mayo de 2021, y fue contestado en plazo con la aportación de un completo dossier. El siete de julio de ese mismo año, se comunicó el inicio del procedimiento de comprobación limitada por los mismos impuesto, objeto y ejercicio. Este procedimiento concluyó con la liquidación provisional el veintiocho de marzo de 2022. Para ello, no fue preciso que Orona aportase nueva documentación.

De lo expuesto, la interesada extrae la conclusión de que los dos procedimientos fueron utilizados por la administración para aumentar el plazo del que disponía (dos meses del procedimiento de revisión de autoliquidaciones y ocho meses y medio del de comprobación limitada) para revisar la deducción por IT. En consecuencia, habría de entenderse que el procedimiento de comprobación limitada caducó antes de que se emitiera la liquidación provisional.

Orona argumenta que la demandada en ningún momento habría justificado la causa por la que habría sido necesario iniciar un procedimiento de comprobación limitada. Reconoce la posibilidad de iniciar un procedimiento y terminarlo con el comienzo de otro distinto. Ahora bien, tal circunstancia debería estar justificada por alguna causa que lleve a tal forma de actuar. Pues bien, a su juicio, tal causa no se daría en el caso que ahora nos ocupa. Destaca que correspondía a la Hacienda Foral justificar la concurrencia de esta, pero no se habría dado cumplimiento a tal obligación.

A mayor abundamiento, la actora señala que, de la revisión de la actuación de la Hacienda Foral, se derivaría que su interés consistía en que fuera el Departamento de Promoción Económica, Turismo y Medio Rural el órgano que comprobase si los proyectos ejecutados por Orona tenían la condición de IT. Para tal fin, el único procedimiento adecuado sería el de comprobación limitada. Ello demostraría que el procedimiento de revisión de autoliquidaciones y liquidaciones provisionales no era el adecuado para que la Hacienda Foral alcanzara su objetivo de que la calificación de los proyectos recayera sobre el Departamento de Promoción Económica, Turismo y Medio Rural. Ello supondría que su plazo de duración no podría ser excluido a la hora de determinar el plazo de duración máxima del procedimiento de comprobación limitada. De no entenderlo así, la DFG se estaría aprovechando de una incorrecta aplicación de la normativa tributaria en materia procedimental. Ello contravendría el principio de buena administración.

A continuación, Orona alega que la liquidación provisional no estaría debidamente motivada. Argumenta que se habría limitado a reproducir la normativa que regula la deducción por IT y a remitirse a una sentencia de la Audiencia Nacional. A continuación, simplemente habría mencionado que el proyecto Succesfact estaría relacionado con la gestión interna de los recursos humanos de la empresa, por lo que no podría considerase directamente relacionado con el proceso productivo. Según la interesada, tales afirmaciones no podrían ser consideradas como una motivación suficiente, a la vista de que ella habría aportado un informe elaborado por un experto técnico de carácter independiente que acreditaría que el proyecto Succesfact sí que ameritaba el derecho a la deducción por IT. Además, la sentencia mencionada por la administración no sería aplicable al caso, por lo que no serviría para justificar la posición de la DFG. En todo caso, nos encontraríamos ante una motivación meramente formal, que no cumpliría con la obligación de motivación real exigible a los actos de naturaleza tributaria.

Seguidamente, la demanda defiende que el proyecto Succesfact tendría la consideración de proyecto de IT, de acuerdo con el artículo 63 de la NFIS. Destaca que la doctrina habría precisado los siguientes criterios generales con respecto al concepto de innovación tecnológica:

* El producto o proceso obtenido o que se pretende obtener ha de ser nuevo o incorporar una mejora sustancial con respecto a los preexistentes.

* La novedad ha de producirse en el ámbito tecnológico del proceso productivo o del producto.

* No se requiere la obtención de un producto o proceso inexistente en el mercado, sino el desarrollo de un nuevo producto o proceso que no haya sido previamente desarrollado por la propia entidad, o una mejora sustancial en ellos desde el punto de vista tecnológico.

La actora considera que la resolución del TEAF la habría colocado en una situación de indefensión, dado que habría restringido, de forma injustificada, su derecho a la prueba en la vía económico-administrativa, en la medida en que aquel habría llegado a la conclusión de que su posición ha de coincidir con la postura del

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ

Departamento de Promoción Económica, Turismo y Medio Rural. Señala que, de prosperar esta doctrina, la única instancia de que dispondrían los administrados para defender su postura sería la judicial.

Igualmente, se queja de que el TEAF se inclinara por dar mayor valor al informe del Departamento de Promoción Económica, Turismo y Medio Rural, sin exponer las razones que lo habrían llevado a ello. Considera que no se habría tenido en cuenta que, de acuerdo con la sentencia del Tribunal supremo de veintitrés de abril de 2023, los informes periciales han de ser valorados atendiendo a la cualificación técnica de los expertos que los emiten. A partir de ahí, la administración podría desviarse del criterio defendido por los expertos que sostienen la postura del contribuyente. Pues bien, el TEAF se habría apartado de esa jurisprudencia, al considerar irrelevante la capacitación técnica del firmante del informe del Departamento de Promoción Económica, Turismo y Medio Rural. Por consiguiente, la valoración de la prueba efectuada por el TEAF habría sido arbitraria.

A partir de ahí, la demanda se refiere al contenido del informe emitido por el Departamento de Promoción Económica, Turismo y Medio Rural. Destaca que no se conoce la cualificación técnica de quien realizó el análisis técnico del proyecto. Sin embargo, la acreditación de un experto por parte de ENAC demostraría la cualificación de las personas que han calificado positivamente los proyectos.

En cualquier caso, el informe en cuestión no contendría valoraciones de carácter técnico, sino que realizaría valoraciones de carácter jurídico. Ello, a su juicio, reduciría notablemente su fuerza probatoria.

Seguidamente, Orona analiza el concepto de IT. Señala que, para interpretarlo, hay que acudir al Manual de Oslo de la OCDE, que constituiría la guía para la realización de mediciones y estudios de actividades científicas y tecnológicas.

Sentado lo anterior, la actora señala que el artículo 63.4 de la NFIS lo que establecería sería que los gastos de IT han de estar directamente relacionados con la obtención de nuevos productos o procesos productivos. Se refiere, por tanto, a la forma de determinación de la base de deducción por IT, pero no a la definición de este concepto. Sin embargo, la liquidación provisional habría ido mucho más allá de lo fijado por la norma, dado que consideraría que, no solo los gastos, sino también los proyectos de IT deberían estar directamente relacionados con procesos productivos o nuevos productos.

La recurrente refiere que el Manual de Oslo admitiría que las actividades de innovación en ámbitos de soporte del proceso productivo también recibirían la calificación de IT. En ese concepto cabría incluir a las actividades de recursos humanos.

Orona insiste en que constaría en el expediente la calificación positiva del proyecto Succesfact como actividad de IT por parte de Acie. Esta, en virtud de su acreditación por la ENAC, dispondría de la competencia necesaria para la emisión de certificados e informes técnicos de calificación de los proyectos de investigación, desarrollo e innovación.

Adicionalmente, la demandante habría solicitado un informe pericial elaborado por un doctor en informática que prestaría servicios para la Comisión Europea como experto en seguridad y para la entidad EQA, que sería una entidad internacional de certificación, verificación e inspección en materia de I+D+i. Esta, al igual que Acie, estaría acreditada por ENAC. Este informe concluiría que el proyecto Succesfact podría calificarse como de innovación en procesos y, por tanto, estaría incluido en el concepto de IT.

Por lo demás, Orona señala que el informe elaborado por el Departamento de Promoción Económica, Turismo y Medio Rural de la DFG aparecería firmado por don Federico . Su experiencia estaría vinculada, exclusivamente y desde hace cuarenta años, a la DFG, como responsable de distintos departamentos relacionados con la promoción económica e innovación. Entre su formación no constaría ninguna titulación relacionada con la informática, ingeniería o materias técnicas vinculadas al I+D+i. Ello, a juicio de la actora, demostraría que el autor de este informe no habría acreditado experiencia en la calificación de índole técnica de proyectos de innovación tecnológica.

SEGUNDO.- POSICIÓN DE LA PARTE DEMANDADA.

La DFG, por su parte, reclama que se desestime el recurso contencioso-administrativo planteado por Orona y que, en consecuencia, se confirme la resolución impugnada.

Por lo que se refiere al plazo de caducidad del procedimiento de comprobación limitada, la administración se remite al artículo 133 de la NFGT, que lo fijaría en nueve meses a contar desde la notificación del acuerdo de inicio sin que se notifique resolución expresa. Reconoce que este plazo no es coincidente con el de seis meses establecido en la LGT. Ahora bien, niega que tal falta de correspondencia vulnere el principio de armonización fiscal del artículo 3.1 del Concierto.

Razona la demandada que la obligación de adecuar a la LGT la terminología y conceptos de la normativa de las provincias vascas no impediría que estas, en virtud de la autonomía normativa en materia tributaria, establezcan sus propias especificidades en cuestiones de procedimiento y aplicación de los tributos.

A continuación, el escrito de contestación a la demanda se refiere al alcance del procedimiento de revisión de autoliquidaciones y liquidaciones provisionales. Explica que, en un primer momento, se hizo uso de este, que le permitiría reclamar documentación e información aclaratoria de las autoliquidaciones, para verificar si los datos declarados y obrantes en su poder eran correctos.

A la vista de la documentación proporcionada por Orona, se estimó necesario llevar a cabo una investigación más exhaustiva con el fin de verificar que la interesada cumplía con todos los requisitos exigidos para disfrutar de la deducción por actividades de IT. En consecuencia, se dio por finalizado el procedimiento de revisión de la autoliquidación y se inició el procedimiento de comprobación limitada, al amparo del artículo 124.bis de la NFGT. Por consiguiente, la Hacienda Foral no se habría extralimitado en su actuación, dado que ejerció las distintas facultades de gestión y aplicación de los tributos en su procedimiento correspondiente. Así, en primer lugar, examinó la autoliquidación presentada para comprobar si se había aplicado correctamente la normativa tributaria, a tal fin, reclamó a la actora la aclaración y justificación de lo declarado. En segundo lugar, dio por concluido el procedimiento de revisión mediante el inicio de otro de comprobación limitada, durante el cual requirió a la autoridad u órgano competente experto en la materia la emisión de los informes precisos para ejercer su función comprobadora. En concreto, se habría reclamado un informe de valoración de los proyectos al Servicio de Innovación Tecnológica e Internacionalización de la DFG. Este informe habría servido para motivar la liquidación provisional.

De este modo, estaríamos hablando de dos procedimientos diferenciados en cuanto a su alcance y tipo de actuaciones, que podrían ponerse en marcha. No podría, por tanto, decirse que hubo extralimitación de la administración tributaria, sino que se habría ceñido a las funciones que le atribuye la normativa tributaria.

Seguidamente, la DFG se refiere al cómputo del plazo de duración del procedimiento de comprobación limitada. A estos efectos, niega que pueda sumarse el tiempo trascurrido en la tramitación de cada uno de los procedimientos, dado que ambos estarían perfectamente diferenciados.

Insiste en que, en un primer momento, se intentó constatar la veracidad de los datos e información incluidos en la autoliquidación y que ya obraban en poder de la Hacienda Foral. Posteriormente, se puso en marcha el procedimiento de comprobación limitada, para verificar el cumplimiento de los requisitos necesarios para aplicar la deducción. De este modo, no se consideró suficiente la mera verificación de lo declarado en la autoliquidación, sino que se estimó preciso requerir informe del órgano de la DFG experto en innovación tecnológica. Esta actuación no tendría cabida en el procedimiento de revisión de autoliquidación. Ahí estaría la justificación para la puesta en marcha del procedimiento de comprobación limitada. Por consiguiente, el cómputo del tiempo trascurrido en uno y otro procedimiento debería considerarse autónomo e independiente.

Por otro lado, la administración sostiene que el acuerdo de liquidación provisional estaría suficientemente motivado. Reconoce que la motivación es sucinta y concreta, pero considera que sería bastante para conocer los argumentos por los que el proyecto Succesfact no sería merecedor de la consideración de IT a los efectos que ahora nos ocupan. Además, tal motivación se habría fundado en los informes de veinticinco de noviembre de 2021 y de ocho de febrero de 2022, emitidos por el jefe del Servicio de Innovación Tecnológica e Internacionalización de la DFG.

Para terminar, el escrito de contestación a la demanda niega que el proyecto Succesfact pueda ser considerado como actividad de IT susceptible de deducción fiscal. En concreto, señala que la innovación tecnológica que entraña ese proyecto no se aplicaría a un proceso productivo, sino a un proceso interno de la empresa, como sería la gestión de recursos humanos. Por tanto, quedaría excluido del ámbito del artículo 63.2 de la NFIS.

La demandada argumenta que un proceso productivo sería el que tiene por objeto la creación de bienes y servicios que luego se pondrán a la venta en el mercado para la satisfacción de necesidades. Sin embargo, en ese proceso no se encuadraría la gestión del personal de la empresa. Estas actividades proporcionarían simplemente el apoyo o respaldo precisos para que las actividades de producción se desarrollen y funcionen eficazmente.

TERCERO.- PLAZO DE CADUCIDAD DEL PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN LIMITADA.

En primer lugar, Orona defiende que el procedimiento seguido contra ella habría caducado, dado que se habría superado el plazo de seis meses de duración. Reconoce que la NFGT establece, para el procedimiento de comprobación limitada, una duración de nueve meses. Ahora bien, considera que, al incorporar una duración distinta a la fijada por el artículo 104 de la LGT (que la establece en seis meses), se habrían vulnerado el artículo 3 de la Ley 12/2002 y el principio de seguridad jurídica en su vertiente procedimental.

Tal y como señala la DFG en su escrito de contestación a la demanda, esta cuestión fue ya resuelta por esta misma sala y sección en sentencia firme 275/2022, de ocho de julio (rec. 367/2021) en los siguientes términos:

"Los territorios históricos en la elaboración de la normativa tributaria se adecuarán a la Ley General Tributaria en cuanto a terminología y conceptos, sin perjuicio de las peculiaridades establecidas en el presente Concierto Económico (artículo 3 a de la Ley 12/2002) de 23 de mayo.

El planteamiento de la recurrente sobre la disconformidad de los artículos 130.2 b y 133.1 c) de la NFGT de Gipuzkoa con los correlativos (136.c y 139.1. a en relación al artículo 104.1 de la LGT) atiende a la consideración del procedimiento o procedimientos regulados por segunda como "procedimiento común" (sic, la Ley 39/2015 de 1 de octubre) antes que a las relaciones entre normativa tributaria común y foral disciplinadas por la Ley del Concierto Económico del País Vasco, a que se remite el artículo 1. Párrafo 2 de la LGT.

Y es que por virtud de esas relaciones de autonomía normativa a la vez que de armonización o coordinación interordinamentales, no se impone a la normativa tributaria del Territorio Histórico una regulación uniforme u homogénea a la de régimen común (LGT) en trámites, alcance, plazos u otros aspectos del procedimiento de aplicación de los tributos sino de adecuación "en cuanto a terminología y conceptos"; y desde esa perspectiva "institucional" no se advierten en punto al objeto del procedimiento de comprobación limitada y plazo de duración las disparidades apreciadas por la recurrente entre los artículos 130.2 b) y 133.1 c) de la NFGT de Gipuzkoa y los correlativos de la LGT.

La extensión de la función comprobadora del Servicio de Gestión a la copia de la contabilidad mercantil no convierte a ese procedimiento por su configuración y limites (artículos 130-134 NFGT) en un procedimiento de investigación; amén de su duración también limitada (a nueves meses); y de que los derechos y garantías del obligado en ese procedimiento son idénticos a los del mismo sujeto en el de inspección tributaria (artículos 131.2 y 144.2 de la NFGT).

Y tal duración temporal tampoco comporta una ruptura con el sistema tributario común que impida el reconocimiento de un concepto o pilar básico del mismo; tres meses más de duración que la del procedimiento iniciado mediante autoliquidación o declaración; lo que es acorde al objeto y alcance de la comprobación limitada.

Hay en ese punto una diferencia "fundamental" entre la no regulación de un plazo de caducidad en el procedimiento de gestión (STS n.º 541/2018 de 3 de abril; referida al artículo 102 de la NFGT de Bizkaia) y la regulación en el ámbito foral de un plazo de caducidad superior al previsto en la normativa tributaria común."

De este modo, no se estima que la existencia de una diferencia en la duración del procedimiento de comprobación limitada constituya una vulneración del principio de seguridad jurídica, sino que está justificada por razón de la autonomía normativa que corresponde los territorios históricos.

Orona, en su escrito de conclusiones, insiste en que la sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo 468/2023, de once de abril, posterior a la nuestra, corroboraría su posición. Ahora bien, esta sentencia no aborda el supuesto que ahora nos ocupa, sino que se refiere a la necesidad de declarar expresamente la caducidad de un procedimiento previo, antes de dar inicio a otro.

Lo razonado nos lleva a rechazar este motivo del recurso contencioso-administrativo.

CUARTO.- ALCANCE DEL PROCEDIMIENTO DE REVISIÓN DE AUTOLIQUIDACIONES Y LIQUIDACIONES PROVISIONALES.

En segundo lugar, Orona sostiene que el alcance del procedimiento de revisión de autoliquidaciones y liquidaciones provisionales de la NFGT sería significativamente más amplio que el previsto para el de verificación de datos de la LGT. En concreto, se refiere al hecho de que aquel se habría puesto en marcha a la vista de la existencia de una eventual discrepancia jurídica en relación con la deducción por IT. Ello, a su juicio, excedería del ámbito propio del procedimiento de verificación de datos. De este modo, considera que se habría vulnerado el principio de seguridad jurídica en su vertiente procedimental.

Nuevamente se remite la recurrente al artículo 3 de la Ley 12/2002 para justificar que se habría infringido el principio de seguridad jurídica. En concreto, se refiere al diferente alcance con que estarían regulados el procedimiento de verificación de datos de la LGT y el de revisión de autoliquidaciones y liquidaciones provisionales de la NFGT.

De acuerdo con el artículo 131 de la LGT, el procedimiento de verificación de datos puede ser iniciado por la administración tributaria en los siguientes supuestos:

"a) Cuando la declaración o autoliquidación del obligado tributario adolezca de defectos formales o incurra en errores aritméticos.

b) Cuando los datos declarados no coincidan con los contenidos en otras declaraciones presentadas por el mismo obligado o con los que obren en poder de la administración tributaria.

c) Cuando se aprecie una aplicación indebida de la normativa que resulte patente de la propia declaración o autoliquidación presentada o de los justificantes aportados con la misma.

d) Cuando se requiera la aclaración o justificación de algún dato relativo a la declaración o autoliquidación presentada, siempre que no se refiera al desarrollo de actividades económicas."

De acuerdo con el artículo 132, en este procedimiento, la administración puede dirigir un requerimiento al obligado tributario para que aclare o justifique la discrepancia observada o los datos relativos a su declaración o autoliquidación.

Por su parte, el procedimiento de revisión de autoliquidaciones y de liquidaciones provisionales aparece regulado en el artículo 124.bis de la NFGT. Este puede iniciarse, entre otros supuestos, cuando concurra, en la autoliquidación o declaración, alguna de las circunstancias de las letras b) a g) del apartado 1 del artículo 126, esto es:

"b) Cuando la declaración o autoliquidación del obligado tributario adolezca de defectos formales o incurra en errores aritméticos.

c) Cuando los datos declarados no coincidan con los contenidos en otras declaraciones presentadas por el mismo obligado tributario o con los que obren en poder de la administración tributaria (...)

d) Cuando se trate de los supuestos a que se refieren los apartados 1 y 2 del artículo 128 de esta norma foral y se aplique el medio previsto en la letra c) del artículo 56.1 de la misma.

e) Cuando se aprecie una aplicación indebida de la normativa que resulte patente de la propia declaración o autoliquidación presentada o de los justificantes aportados.

f) Cuando sea consecuencia del procedimiento de comprobación restringida (...)

g) Cuando se trate de una liquidación provisional en concepto de recargo de los previstos en el artículo 27 de esta norma foral y, en su caso, de los correspondientes intereses de demora".

El artículo 125 permite que la administración requiera al obligado tributario la aclaración o justificación de los datos consignados en las autoliquidaciones o declaraciones presentadas, así como la documentación que le sirva de soporte o se acompañe a aquellas. Igualmente, permite a la administración examinar los datos y antecedentes que obren en su poder; requerir al obligado tributario la aclaración o justificación de los datos consignados y la aportación de documentos necesarios para la correcta aplicación del tributo; requerir los libros, registros y documentos que el obligado tributario tenga la obligación de llevar; y realizar actuaciones de comprobación de valores.

A partir de ahí, hemos de señalar que es cierto que el procedimiento de revisión de autoliquidaciones de la NFGT concede a la administración unas facultades más amplias que el procedimiento de verificación de datos, en la medida en que aquel permite que se reclame al obligado tributario la aportación de documentos, libros y registros. Es, precisamente, en esta facultad en la que se apoyó el requerimiento que dio origen al primer procedimiento seguido frente a Orona.

Ahora bien, tal y como hemos explicado en el fundamento anterior, no toda diferencia entre la normativa estatal y la foral conlleva una vulneración del principio de seguridad jurídica. De ser así, carecería de sentido la autonomía normativa que tienen reconocidos los territorios históricos, dado que debería darse una reproducción automática de la normativa estatal. Sin embargo, no es este el sentido del artículo 3 de la Ley 12/2002, que simplemente exige que los territorios históricos, en la elaboración de la normativa tributaria, se adecúen a la LGT en cuanto a terminología y conceptos y mantengan una presión fiscal efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado. De manera que los tienen reconocida una amplia autonomía en el ejercicio de su potestad normativa, que entendemos que no se ha superado en este caso.

Lo expuesto nos lleva a que decaiga también este motivo del recurso contencioso-administrativo.

QUINTO.- DURACIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN LIMITADA.

En tercer lugar, Orona sostiene que, a la hora de computar la duración del procedimiento de comprobación limitada, ha de incluirse también el tiempo trascurrido en la tramitación del procedimiento de revisión de autoliquidaciones. Explica que este se inició con un requerimiento de información remitido a la ahora demandante, que habría sido debidamente atendido. Posteriormente, se comunicó el fin del procedimiento de revisión de autoliquidaciones y el inicio de uno de comprobación limitada, y se reclamó nuevamente información. Sin embargo, la interesada se habría remitido a lo ya aportado. A partir de ahí, considera que la

iniciación de dos procedimientos fue utilizada por la Hacienda Foral para incrementar artificialmente el plazo de duración del procedimiento de comprobación limitada. Por consiguiente, defiende que habría que tomar en consideración la totalidad del tiempo empleado por la demandada.

En el caso que nos ocupa, el tres de mayo de 2021, se dio inicio al procedimiento de revisión (folio 71 del expediente administrativo), mediante requerimiento dirigido a Orona para que aportara una serie de documentos relacionados con la deducción por actividades de IT del artículo 63 de la NFIS. La recurrente dio cumplimiento a este requerimiento con escrito (folio 80 del expediente administrativo) fechado el día veinticinco de ese mismo mes.

El veintidós de junio de 2021, se dio inicio al procedimiento de comprobación limitada y se puso término al procedimiento de revisión (folio 1.026 del expediente administrativo). A tal efecto, se reclamaba nuevamente a Orona la remisión de documentación relacionada con la deducción por actividades de IT. La interesada respondió a este requerimiento con escrito de fecha de trece de julio (folio 1.041 del expediente), remitiéndose a la documentación ya aportada.

La administración tributaria reclamó, a continuación, la elaboración de un informe al Departamento de Promoción Económica, Turismo y Medio Rural (folio 1.055) para valorar si las actividades desarrolladas por Orona merecían la calificación de IT.

Sentado lo anterior, para resolver la cuestión planteada, vamos a remitirnos al artículo 124.bis.4 de la NFGT que regula las causas por las que puede concluir el procedimiento de revisión de autoliquidaciones y de liquidaciones provisionales. Entre ellas, su letra c) contempla "el inicio de un procedimiento de comprobación limitada o de un procedimiento de inspección, con excepción del procedimiento de comprobación restringida."

Vemos, pues, cómo es posible que la administración tributaria ponga en marcha un procedimiento de comprobación limitada, en el caso de que se dé cuenta de que el procedimiento de revisión de autoliquidaciones no le permite llevar a cabo las actuaciones necesarias para el esclarecimiento de los hechos. En el caso concreto que nos ocupa, la Hacienda Foral llegó a la conclusión de que la documentación aportada por la obligada tributaria no era suficiente para verificar que los proyectos en cuestión cumplían con los requisitos legalmente exigidos para disfrutar de la deducción por actividades de IT. Así, estimó preciso solicitar un informe del departamento competente para pronunciarse al efecto. Y lo cierto es que el procedimiento de revisión que estaba abierto no le permitía llevar a cabo tal actuación. De ahí que, para seguir adelante, resultaba imprescindible poner fin al procedimiento que estaba en marcha e iniciar, tal y como le permite el artículo 124.bis, un procedimiento de comprobación limitada, que le concede un mayor margen de actuación.

A partir de ahí, no podemos asumir el argumento de la recurrente de que la demandada habría utilizado esta forma de proceder para aumentar el tiempo de que disponía para poner fin al procedimiento. En efecto, no fue hasta que la DFG pudo examinar la documentación remitida por la obligada tributaria que pudo ser consciente de la necesidad de recabar un informe complementario.

Lo expuesto nos lleva a rechazar también este motivo del recurso.

SEXTO.- MOTIVACIÓN.

En cuarto lugar, Orona estima que la liquidación provisional emitida por la Hacienda Foral no estaría debidamente motivada.

El artículo 99.3 de la NFGT señala que "[l]os actos de liquidación [...] serán motivados con referencia sucinta a los hechos y fundamentos de derecho". En este sentido, el artículo 98.2 del mismo texto dispone que las liquidaciones habrán de notificarse con expresión de su motivación, "cuando no se ajusten a los datos consignados por el obligado tributario o a la aplicación o interpretación de la normativa realizada por el mismo, con expresión de los hechos y elementos esenciales que las originen, así como de los fundamentos de derecho". Igualmente, el artículo 126 prevé, para el caso de liquidaciones provisionales derivadas del examen de autoliquidaciones, que estas "deberán ser, en todo caso, motivadas con una referencia sucinta a los hechos y fundamentos de derecho que se hayan tenido en cuenta en las mismas".

A propósito del requisito de la motivación de los actos administrativos, la Sala Tercera del Tribunal Supremo tiene dicho (por ejemplo, en la sentencia de nueve de julio de 2010 -rec. 1/2008-) lo siguiente: "Con carácter general, la motivación de los actos administrativos precisa, según reiterada doctrina del Tribunal Constitucional y jurisprudencia de este Tribunal Supremo, cuya reiteración excusa cita, de una explicación suficiente sobre las razones de la decisión adoptada [...] asequible al destinatario de los mismos, poniendo de manifiesto los motivos, concretos y precisos aunque no exhaustivos, de la resolución administrativa adoptada. Este conocimiento constituye la premisa esencial para que el receptor del acto administrativo pueda impugnar el mismo ante los órganos jurisdiccionales, y estos, a su vez, puedan cumplir la función que constitucionalmente

tienen encomendada de control de la actividad administrativa y del sometimiento de esta a los fines que la justifican, ex artículo 106.1 CE.

El cumplimiento de esta elemental exigencia de la motivación de los actos, con sucinta referencia a los hechos y fundamentos en que se basa, previsto en el artículo 54 de la Ley 30/1992, se salvaguarda atribuyendo, en caso de incumplimiento, la severa consecuencia de la anulabilidad del acto administrativo inmotivado, prevista en el artículo 63.2 de la citada ley. Ahora bien, esta ausencia de motivación puede ser un vicio invalidante, como hemos señalado, o bien una mera irregularidad en el caso de que no se haya producido ese desconocimiento de los motivos y razones en que se funda la decisión administrativa. Dicho de otra forma, debe atenderse a un criterio material en orden a determinar si efectivamente se ha cumplido, o no, la finalidad que exige la motivación de los actos, es decir, si el destinatario ha llegado a conocer las razones de la decisión adoptada por la administración, evaluando si se le ha situado, o no, en una zona de indefensión, por limitación de su derecho de defensa."

A partir de ahí, no podemos compartir la conclusión de que, en el caso que nos ocupa, la liquidación provisional no estuviera convenientemente motivada. El propio escrito de demanda explica cuáles fueron las razones que llevaron a la administración tributaria a rechazar que al proyecto *Succesfact* le sea de aplicación la deducción del artículo 63 de la NFGT. De manera que Orona ha podido conocer tales motivos y atacarlos, tanto en la vía administrativa como posteriormente en la vía jurisdiccional. Cuestión distinta es que la interesada no comparta tales razones. Ahora bien, no puede afirmarse que no supiera por qué sus argumentos no fueron asumidos por la Hacienda Foral.

Conforme a lo expuesto, debemos rechazar también este motivo del recurso contencioso-administrativo.

SÉPTIMO.- PROYECTO SUCCESFACT.

En quinto lugar, Orona defiende que el proyecto *Succesfact* tiene la consideración de proyecto de IT, conforme al artículo 63 de la NFIS. Destaca que el concepto de IT ha de interpretarse a la luz del Manuel de Oslo de la OCDE. Conforme a este, tendrían tal consideración también las actividades de innovación en ámbitos de soporte del proceso productivo, como sería el caso de los recursos humanos.

La administración reconoce expresamente en su escrito de contestación que el proyecto en cuestión es de IT. Ahora bien, niega que tenga cabida en el artículo 63 de la NFIS, debido a que no atañería al proceso productivo, en la medida en que afectaría, exclusivamente, al área de recursos humanos. Este extremo es reconocido por la recurrente.

Sentado lo anterior, la cuestión que se ha de resolver es si únicamente tienen cabida en la deducción que ahora nos ocupa aquellos proyectos que afecten al proceso productivo, o si puede extenderse también a otros ámbitos de soporte de aquel.

Para resolver esta cuestión, hemos de partir del apartado segundo del artículo 63, que tiene el siguiente contenido:

"Se considerará innovación tecnológica la actividad cuyo resultado sea un avance tecnológico en la obtención de nuevos productos o procesos de producción o mejoras sustanciales de los ya existentes. Se considerarán nuevos aquellos productos o procesos cuyas características o aplicaciones, desde el punto de vista tecnológico, difieran sustancialmente de las existentes con anterioridad.

Esta actividad incluirá la materialización de los nuevos productos o procesos en un plan, esquema o diseño, así como la elaboración de estudios de viabilidad y la creación de prototipos y los proyectos de demostración inicial o proyectos piloto, y los muestrarios textiles, incluso los que puedan convertirse o utilizarse para aplicaciones industriales o para su explotación comercial.

También se incluyen las actividades de diagnóstico tecnológico tendentes a la identificación, la definición y la orientación de soluciones tecnológicas avanzadas realizadas por las entidades a que se refiere la letra a) del apartado 3 de este artículo, con independencia de los resultados en que culminen."

Pues bien, la norma es clara cuando restringe el concepto de innovación tecnológica a aquella actividad cuyo resultado sea un avance en la obtención de nuevos productos o procesos de producción. De este modo, se excluyen los avances que no tengan directamente tal objeto, aun cuando pudieran referirse a ámbitos de soporte, como sería el proyecto que aquí nos ocupa.

La recurrente argumenta que tal referencia a los procesos productivos se incorpora únicamente como criterio a la hora de determinar qué se entiende por gastos de innovación tecnológica (concepto este definido en el apartado cuarto del propio artículo 63). Ahora bien, el apartado segundo especifica claramente qué se entiende por actividades de innovación tecnológica y restringe este concepto a los proyectos que incidan en el proceso

productivo. De hecho, de asumirse la interpretación ofrecida por la recurrente, el resultado sería el mismo. En efecto, el apartado cuarto considera "gastos de innovación tecnológica los realizados por el contribuyente en cuanto estén directamente relacionados por las actividades citadas en el presente artículo". La propia demandante reconoce que tales actividades son las mencionadas en el apartado segundo. De manera que los únicos gastos deducibles serían los relacionados con actividades vinculadas al proceso productivo.

Llegados a este punto, vamos a referirnos a la sentencia de la Sala Tercera del tribunal Supremo 490/2023, de dieciocho de abril (rec. 3.555/2021), que razona como sigue:

"Por otra parte, con la interpretación que se realiza no se vulnera el artículo 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, por cuanto no realizamos una interpretación analógica del citado precepto legal con la finalidad de "extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales".

No estamos, pues, aplicando analógicamente una nueva deducción fiscal, sino tratando de determinar -en el marco interpretativo expresado- el alcance correcto y adecuado de la norma que establece la deducción. Desde hace tiempo esta sala viene poniendo de manifiesto (STS de 98 de febrero de 2002, RC 7584/1996), que "debe observarse que el espíritu y finalidad de la norma contenida en el artículo 23 (ley general tributaria de 1963, art. 14 de la vigente Ley 58/2003, de 17 Diciembre General Tributaria) es el de servir a los objetivos perseguidos por el legislador, destacados en la exposición de motivos de la propia ley... Estamos haciendo una interpretación estricta del precepto, y no extensiva, ni mucho menos analógica, siempre prohibida por el arto 23.3 LGT"; con anterioridad ya habíamos señalado (STS de 24 de abril 1999, RC 5411/1994) que "[e]l principio de interdicción de la analogía sancionado por el artículo 23.3 de la Ley General Tributaria , no es de aplicación en el presente supuesto, en que solo se trata de indagar el verdadero sentido de una norma... El espíritu y finalidad de la norma contenida en el artículo ... es el de servir a los objetivos perseguidos por el legislador, destacados en la exposición de motivos de la propia ley. ... Estamos, por tanto, en un supuesto de interpretación estricta de los preceptos cuestionados, sin que en ningún momento pueda hablarse de la aplicación analógica de un beneficio fiscal, siempre prohibida por la Ley General Tributaria en su artículo 23.3". Antes, incluso, ya habíamos expresado (STS de 12 de diciembre de 1985) que "[n]o puede aceptarse la ya superada tesis del apelante de que las normas que conceden beneficios tributarios han de ser aplicadas restrictivamente. Esta tesis ha sido superada por una reiterada doctrina de esta sala, según la cual no procede acudir a la interpretación de las normas con criterios predeterminados, sino procurando que siempre se cumpla la finalidad que la norma persigue".

Del citado artículo 14 se deduce -como antes del 23 de 1963- que una cosa es la analogía y otra la interpretación de las normas jurídicas, pues mientras la primera -proscrita- constituye una actividad de integración del ordenamiento por la que se extiende una norma a presupuestos de hecho no contemplados implícita o explícitamente por ella, la segunda, por el contrario, tiene por objeto conocer el sentido, alcance y finalidad de la norma en el marco de la realidad social en el que la misma se aplica. Partiendo de esta elemental distinción necesariamente habrá que convenir en que la llamada interpretación analógica no es tal, puesto que no se trata de una actividad dirigida a desentrañar el sentido de la norma, esto es, interpretativa, sino a integrar o completar las llamadas lagunas del derecho. Esta actividad exige, como es evidente, la previa interpretación de la norma que se pretende aplicar al supuesto de hecho no regulado, pero no por ello deben confundirse ambos fenómenos. Lo prohibido por el artículo 14 de la Ley General Tributaria es el recurso a la analogía para extender más allá de sus términos el ámbito de las exenciones y bonificaciones tributarias, pero dicho precepto no establece, sin embargo, ningún criterio específico de interpretación de las normas constitutivas de exenciones o bonificaciones, las cuales deberán ser interpretadas con arreglo a los mismos criterios o métodos que el resto de las normas tributarias, en los términos que venimos expresando."

En nuestro ámbito la prohibición de aplicación de la analogía a las exenciones fiscales aparece prevista expresamente en el artículo 13 de la NFGT, conforme al cual "[n]o se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales". De este modo, la doctrina del Tribunal Supremo antes expuesta es plenamente aplicable al caso examinado. Así, nuestro alto tribunal ha reconocido que, ante un beneficio fiscal como la deducción cuya aplicación se pretende, han de entrar en juego los criterios generales de interpretación de la norma, a fin de determinar cuál era la voluntad del legislador al establecerla y acomodarse lo máximo posible a esta. Ahora bien, en todo caso opera la prohibición de aplicación de la analogía, que supondría la extensión de la exención a supuestos diferentes de los expresamente pretendidos por la norma.

Pues bien, ya hemos visto cómo, en nuestro caso, el legislador ha querido limitar expresamente la aplicación de la deducción pretendida a aquellos proyectos de IT vinculados al proceso productivo, excluyendo así cualquier otro que no suponga una innovación o mejora en los productos. Por consiguiente, ha de quedar fuera un

proyecto, como el presentado por Orona, que afecta exclusivamente al ámbito de los recursos humanos, ajeno al proceso productivo propiamente dicho.

Lo razonado nos ha de llevar a desestimar el recurso contencioso-administrativo.

OCTAVO.-CUANTÍA DEL PROCEDIMIENTO.

Las partes también discrepan en torno a la cuantía del procedimiento. Así, Orona la fija, en su escrito de demanda, en 47.466,28 euros. Por su parte, la DFG, en su escrito de contestación, considera que asciende a 26.814,20 euros. Finalmente, el señor letrado de la administración de justicia, en decreto de veintiocho de noviembre del año pasado, optó por esta segunda posibilidad.

La parte actora no explica cómo obtiene la cantidad en que se pretende que se fije la cuantía del procedimiento. La señalada por la administración es el resultado de restar a la deducción inicialmente aplicada por la recurrente (325.102,35 euros) la que finalmente fue reconocida por la Hacienda Foral (298.288,15). De este modo, se obtiene la deducción correspondiente al proyecto *Succesfact*, que es la que constituye el objeto del presente procedimiento.

Conforme a lo razonado, hemos de fijar definitivamente la cuantía dle procedimiento en 26.814,20 euros.

NOVENO.- COSTAS.

Conforme a lo dispuesto en el artículo 139 de la Ley 29/1998, de trece de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, dado que se está desestimando el recurso y que no concurre ninguna circunstancia que aconseje lo contrario, procede imponer las costas causadas en la tramitación del procedimiento a la parte actora.

FALLO

Desestimamos el recurso contencioso-administrativo 299/2023, planteado por la procuradora de los tribunales doña Cristina Gómez Martín, en nombre y representación de Orona Sociedad Cooperativa., frente a la resolución 37.221 del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Guipúzcoa de dieciocho de abril de 2023.

Fijamos, de manera definitiva, la cuantía del procedimiento en veintiséis mil ochocientos catorce euros con veinte céntimos (26.814,20).

Imponemos las costas causadas en la tramitación del procedimiento a la parte actora.

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 n.° 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 n.° 4697 0000 93 0299 23, 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 15.ª LOPJ).

Así, por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada fue la anterior sentencia por la Ilma. Sra. Magistrada 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 la Letrada de la Administración de Justicia doy fe en Bilbao, a 02 de abril de 2024.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ