

# COMENTARIO DE JURISPRUDENCIA

## **AUTOLIQUIDACIONES COMPLEMENTARIAS *VERSUS* RECTIFICACIÓN DE AUTOLIQUIDACIONES: EL CASO DE UN PRETENDIDO MAYOR IMPORTE DE DEDUCCIONES PENDIENTES DE APLICACIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES**

(COMENTARIO A LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CANARIAS DE 26 DE JUNIO DE 2009)

**VÍCTOR MANUEL SÁNCHEZ BLÁZQUEZ**

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de Las Palmas de Gran Canaria

### **SUMARIO**

- I. Introducción.
- II. Los hechos.
- III. El punto de partida relevante: los efectos jurídicos de la denominada declaración complementaria determinando un mayor importe de deducciones pendientes de aplicación en ejercicios posteriores.
- IV. ¿Estamos realmente ante una declaración sustitutiva?
  1. Planteamiento
  2. Las declaraciones sustitutivas en la LGT y en su normativa de desarrollo
  3. La finalidad de la declaración sustitutiva de reemplazar la presentada con anterioridad
  4. La falta de un incremento de la cuota característico de las autoliquidaciones complementarias
  5. La falta de requisitos necesarios para iniciar un procedimiento de rectificación de autoliquidaciones
- V. La no realización del tipo infractor de determinar o acreditar improcedentemente partidas a deducir en la cuota de declaraciones futuras.
- VI. Conclusión.

## I. INTRODUCCIÓN

En la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 26 de junio de 2009 (Sala de lo Contencioso-Administrativo de Las Palmas, ponente D. Alfonso Rincón González-Alegre)<sup>1</sup> se plantea la problemática acerca del cauce procedimental a seguir cuando un obligado tributario pretende corregir la autoliquidación presentada inicialmente en un supuesto peculiar: cuando la corrección pretendida es determinar un mayor importe de deducciones pendientes de aplicación en el Impuesto sobre Sociedades.

El tratarse de una sentencia que enjuicia un supuesto peculiar, distinto a aquellos otros que son más típicos y habituales y en los que no se plantean demasiadas dudas al respecto (corrección para determinar una mayor cantidad a ingresar o una menor cantidad a devolver o para determinar una determinada devolución a favor del obligado tributario, fundamentalmente) y la solución dada por el Tribunal Superior de Justicia de Canarias al mismo, en la línea ya marcada por la Administración Tributaria y el Tribunal Económico-Administrativo de Canarias, nos ha llevado a fijar la atención en ella.

Comencemos, pues, con los hechos que están detrás de esta sentencia, a partir de la información que se suministra en la misma.

## II. LOS HECHOS

Una entidad presentó su declaración del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2003 (en realidad, se trataba de una autoliquidación) dentro del plazo previsto para ello, concretamente el último día de plazo, el 26 de julio de 2004. En esta autoliquidación, en lo que aquí interesa, se incluyó como "Deducciones pendientes de aplicación" el importe de 27.804,64 euros (casillas 865 y 887 del modelo de autoliquidación).

Con posterioridad, el 7 de octubre de 2004, esta entidad presentó nuevamente otra declaración del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2003 (en realidad, otra autoliquidación), que la denominó como declaración complementaria (en realidad, autoliquidación complementaria). En ella se incluía como importe de "Deducciones pendientes de aplicación" dentro de las casillas 865 y 887 del modelo una cantidad mayor, en concreto, 60.389,43 euros.

Unos meses más tarde la Administración Tributaria inició un procedimiento de verificación de datos en relación con el ejercicio 2003 del Impuesto sobre Sociedades de aquella entidad, después de lo cual la entidad presentó un escrito de 26 de mayo de 2005, acompañado de cierta documentación, en el que se ratificaba lo declarado en la autoliquidación inicial, la presentada en el mes de julio de 2004, y

<sup>1</sup> *Normacef Fiscal*, NFJ035358.

no lo incluido en la autoliquidación complementaria posterior, presentada en el mes de octubre de 2004. Este escrito debió presentarse por la entidad, suponemos a partir de lo dispuesto en el art. 132.1 de la LGT, tras el oportuno requerimiento de la Administración Tributaria en orden a que aclarara o justificara aquel dato novedosamente introducido en la autoliquidación del mes de octubre de 2004.

El 8 de agosto de 2005 se notifica a la entidad una propuesta de liquidación en relación con el ejercicio 2003 del Impuesto sobre Sociedades junto a la apertura del trámite de audiencia correspondiente, si bien se inició también –al menos eso se dice literalmente en la sentencia- un procedimiento de comprobación limitada con el objeto de aclarar y corregir las diferencias entre los importes declarados y comprobados en concepto de deducciones por Inversiones en Canarias. El 28 de septiembre de 2005 se notifica a la entidad la liquidación provisional correspondiente en la que se regularizan las deducciones por inversiones en Canarias pendientes de aplicación que procedían del ejercicio 2001 que se redujeron en 32.584 euros (quizá, con más precisión, se regularizó la cantidad de 32.584,79), de modo que resultaba un saldo pendiente de aplicación en ejercicios posteriores de 27.804 euros (quizá, siendo más precisos, se fijaba un saldo pendiente de 27.804,64).

El 19 de octubre de 2005 se notificó acuerdo de inicio de un procedimiento sancionador, junto con la apertura del trámite de audiencia correspondiente. Este procedi-

miento finaliza con un acuerdo de imposición de sanción de 11.404 euros, notificado el 13 de diciembre de 2005, por la comisión de la infracción tributaria de determinar o acreditar improcedentemente partidas a deducir o compensar en declaraciones futuras, lo que se habría cometido a través de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2003 que presentó la entidad en el mes de octubre de 2004.

Frente al acto de liquidación y al acto de imposición de sanción se interpusieron sendos recursos de reposición que fueron desestimados, ante lo cual se interpusieron igualmente dos reclamaciones económico-administrativas que fueron acumuladas y también se desestimaron por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias en su resolución de 31 de mayo de 2007 (recl. núm. 35/01994/2006 y 4675/06). Esta resolución económico-administrativa es la que es objeto de impugnación por medio del recurso contencioso-administrativo resuelto por la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 26 de junio de 2009 objeto de nuestro comentario.

### **III. EL PUNTO DE PARTIDA RELEVANTE: LOS EFECTOS JURÍDICOS DE LA DENOMINADA DECLARACIÓN COMPLEMENTARIA DETERMINANDO UN MAYOR IMPORTE DE DEDUCCIONES PENDIENTES DE APLICACIÓN EN EJERCICIOS POSTERIORES**

El Tribunal Superior de Justicia de Canarias delimita desde el principio clara-

mente con gran precisión dónde está el centro del problema analizado en el caso objeto de su enjuiciamiento: los efectos jurídicos que deben atribuirse a la denominada declaración complementaria (en realidad se trataba de una autoliquidación complementaria), presentada por la entidad en un segundo momento posterior a su autoliquidación inicial, en la que se determinaba un mayor importe de deducciones pendientes de aplicación en ejercicios posteriores. Puesto que de haberse determinado un importe de 27.804,64 euros en la autoliquidación inicial, presentada en el mes de julio de 2004, se pasa a determinar en la segunda autoliquidación presentada en el mes de octubre de 2004, una cantidad de 60.389,43 euros.

En este sentido, puede afirmar el tribunal canario que la "cuestión litigiosa se centra en determinar la eficacia de la inicialmente denominada declaración complementaria de 7 de octubre de 2004". Puesto que es sobre dicha declaración "sobre la que se asienta la regularización y la sanción". Aunque en su opinión también la problemática suscitada se centraba en "determinar la eficacia (...) del escrito de 26 de mayo de 2005" en el que la entidad, tras el inicio de un procedimiento de verificación de datos, se ratificaba lo declarado en la autoliquidación inicial del mes de julio, y no en lo incluido en su posterior autoliquidación del mes de octubre.

En nuestra opinión, efectivamente, determinar los efectos jurídicos de la denominada por la entidad declaración (en realidad, autoliquidación) complementaria del

mes de octubre de 2004 constituye el centro fundamental en torno a la cual gira toda la problemática suscitada en esta sentencia. Lo que debe entenderse en el sentido de determinar ante qué acto del obligado tributario estamos realmente en presencia cuando aquél hace lo que hizo: incorporar a un modelo de autoliquidación que entrega a la Administración Tributaria los datos que ya incluyó en la autoliquidación presentada con anterioridad con una determinada modificación en algunos de dichos datos, los correspondientes a las "Deducciones pendientes de aplicación", incrementando en el sentido antes indicado el importe inicialmente consignado en las casillas 865 y 887 del modelo.

Puesto que la precisa identificación del acto del obligado tributario que se lleva a cabo con aquel proceder va a determinar también la valoración que deba hacerse de las actuaciones administrativas que se realizaron en el supuesto enjuiciado con posterioridad al mismo y de las consecuencias sustantivas en materia de regularización de la situación tributaria y de comisión de infracciones tributarias e imposición de sanciones que se extrajeron por la Administración Tributaria en aquellas actuaciones:

-en primer lugar, el inicio de un procedimiento de verificación de datos, en el que el obligado tributario presenta un escrito en el que ratifica el dato de "Deducciones pendientes de aplicación" contenido en la autoliquidación inicial de julio de 2004, y no en la llamada autoliquidación complementaria de octubre de 2004;

-en segundo lugar, el inicio de un procedimiento de comprobación limitada para comprobar aquel mismo dato;

-en tercer lugar, la práctica de una liquidación provisional regularizando aquel dato indicado por la autoliquidación de octubre de 2004 y rectificando el mismo de modo que quede tal como estaba en la inicial autoliquidación de julio de 2004; y,

-en cuarto lugar, el inicio de un procedimiento sancionador, que termina con la imposición de una sanción por determinación o acreditación improcedente de cantidades a compensar o deducir en declaraciones futuras.

#### **IV. ¿ESTAMOS REALMENTE ANTE UNA DECLARACIÓN SUSTITUTIVA?**

##### **1. Planteamiento**

Planteada de este modo la problemática, el Tribunal de Justicia de Canarias se pronuncia rápidamente sobre el valor que cabe dar a aquel acto del obligado tributario realizado en el mes de octubre de 2004. Se trata, en su opinión, "de una declaración sustitutiva (art. 122.3 LGT)".

Esta era precisamente la calificación que había dado a tal actuación del obligado tributario el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias, en su resolución de 31 de mayo de 2007, y que la Sala de lo Contencioso-Administrativo dice compartir. También parece ser que ésta era la opinión del Abogado del Estado al respecto, pues en un extracto de la posición de éste

que se recoge en la sentencia se alude a que el representante de la Administración General del Estado se refería a "la indebida identificación como declaración complementaria de una declaración sustitutiva", lo que "no implica irremediamente que la Administración Tributaria se encuentre obligada a ignorar la información facilitada por el obligado tributario utilizando el cauce procedimental inadecuado"

Se aportan, concretamente, tres razones o argumentos que avalarían la consideración de aquella denominada por la entidad declaración (en realidad, autoliquidación) complementaria como una declaración sustitutiva, que sería de las previstas en el apartado 3 del art. 122 de la LGT, al ser éste el precepto al que se hace una referencia expresa:

-porque "trata de reemplazar la presentada el 26 de julio de 2004";

-porque "no supone un incremento de cuota característico de la autoliquidación complementaria"; y,

-porque "no reúne los requisitos necesarios para iniciar un procedimiento de rectificación de autoliquidación ex artículo 120 LGT".

Analicemos con algo más de detenimiento la base normativa de aquella que se califica por el Tribunal Superior de Justicia de Canarias, el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias y el Abogado del Estado como declaración sustitutiva (el apartado 3 del art. 122 de la

LGT, al que hay que añadir el art. 118 del Reglamento de Gestión e Inspección Tributaria, que desarrolla aquél) y estas tres razones o argumentos que avalarían dicha calificación.

## **2. Las declaraciones sustitutivas en la LGT y en su normativa de desarrollo**

De acuerdo a lo previsto en el art. 122.3 de la LGT, *“Los obligados tributarios podrán presentar declaraciones o comunicaciones de datos complementarias o sustitutivas, haciendo constar si se trata de una u otra modalidad, con la finalidad de completar o reemplazar las presentadas con anterioridad”*.

Este precepto es desarrollado a través del art. 118 del Reglamento de Gestión e Inspección Tributaria, que en lo que ahora interesa dispone lo siguiente: *“Tendrán la consideración de declaraciones complementarias las que se refieran a la misma obligación tributaria y período que otras presentadas con anterioridad, en las que se incluyan nuevos datos no declarados o se modifique parcialmente el contenido de las anteriormente presentadas, que subsistirán en la parte no afectada / Tendrán la consideración de declaraciones sustitutivas las que se refieran a la misma obligación tributaria y período que otras presentadas con anterioridad y que las reemplacen en su contenido”*.

La LGT aprobada en el año 2003 utiliza el término *“declaración tributaria”* en una pluralidad de sentidos. Se trata ésta de una precisión importante para fijar el sentido en el que se emplea en aquellos preceptos la expresión relativa a unas *“declaraciones sustitutivas”*.

De este modo, se emplea el término declaración tributaria en un sentido muy amplio en el art. 119.1 de dicha Ley, precisamente cuando se da un concepto de la misma<sup>2</sup>: *“Se considerará declaración tributaria todo documento presentado ante la Administración tributaria donde se reconozca o manifieste la realización de cualquier hecho relevante para la aplicación de los tributos”*. También en ese sentido amplio debe entenderse la referencia a una declaración en el relevante mandato del apartado 3 de este mismo artículo 119 acerca de que *“Las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración no podrán rectificarse con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el período reglamentario de declaración”*.

Sin embargo, este concepto de declaración tributaria es un concepto amplísimo que incluye en él distintas realidades que son identificadas en otros lugares de la misma Ley de forma diferenciada, a veces a efectos de atribuir a las mismas distintas

<sup>2</sup> V. M. Sánchez Blázquez, “Gestión tributaria”, en C. Palao Taboada (Dir.), *Comentario sistemático a la nueva Ley General Tributaria*, CEF, Madrid, 2004, págs. 375 y ss.

consecuencias de régimen jurídico. Es el caso, por ejemplo, de las declaraciones censales [art. 29.2 a) y Disposición Adicional Quinta], de las declaraciones informativas (art. 93), de las declaraciones del hecho imponible (art. 128 a 130) y de las autoliquidaciones. Estas distintas realidades son también identificadas de forma separada en la regulación de las infracciones y sanciones tributarias, previéndose tipos infractores y consecuencias sancionadoras que presentan importantes diferencias entre sí. Sólo hay que hacer una lectura atenta de artículos como el 191, 192, 198 ó 199. Lo mismo ocurre si dirigimos nuestra mirada a la normativa de desarrollo de la LGT, al Reglamento de Gestión e Inspección Tributaria en particular.

También el art. 122 de la LGT, a la hora de prever los mecanismos procedimentales a utilizar o seguir cuando quiere corregirse una declaración tributaria –entendida ésta en el sentido amplísimo antes indicado del art. 119 de la LGT- tiene en cuenta la diferenciación existente entre varias realidades insertas dentro de aquel concepto muy amplio de declaración tributaria. Sólo hay que comparar el citado apartado 3 del art. 122 con sus apartados 1 y 2.

Es precisamente en esa comparación, o lo que es lo mismo, en una interpretación sistemática del apartado 3 de aquel artículo con sus apartados 1 y 2, en la que puede llegarse a una simple y sencilla conclusión con gran relevancia para el caso objeto de enjuiciamiento en la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 26 de

junio de 2009: de acuerdo a las previsiones de la LGT, que se confirman también por su normativa reglamentaria de desarrollo, existen únicamente autoliquidaciones complementarias, mientras que pueden tener lugar tanto declaraciones complementarias como declaraciones sustitutivas; cuando en el caso enjuiciado por el tribunal canario estábamos en realidad ante una autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades (no ante una “declaración” de ese impuesto), respecto a la cual, por tanto, no cabe entender producida nunca una autoliquidación sustitutiva, que es, sin embargo, lo que sostiene el Tribunal Superior de Justicia de Canarias, el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias y el Abogado del Estado, pese a referirse literalmente a una “declaración sustitutiva”.

En este sentido, esta idea es palmaria-mente evidente en el apartado 1 del art. 120. Puesto que “*Los obligados tributarios –dispone este precepto- podrán presentar autoliquidaciones complementarias, o declaraciones o comunicaciones complementarias o sustitutivas, dentro del plazo establecido para su presentación o con posterioridad a la finalización de dicho plazo, siempre que no haya prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria. En este último caso –se añade- tendrán el carácter de extemporáneas*”. En relación con las autoliquidaciones, por tanto, sólo puede haber autoliquidaciones complementarias, en lo que vuelve a insistirse en el apartado 2 de este artículo que sólo se refiere a ellas. Respecto a las declaraciones –también res-

pecto a las comunicaciones-, sin embargo, puede haber tanto declaraciones complementarias como declaraciones sustitutivas. A ambas, en consecuencia, pero sólo en cuanto a las declaraciones –no en lo relativo a las autoliquidaciones-, hace mención el apartado 3 del art. 120.

El Reglamento de Gestión e Inspección reitera nuevamente esta misma idea, como no podía ser de otra forma ante la claridad de la regulación legal. Así, como hemos recogido con anterioridad, se refiere a las declaraciones complementarias y sustitutivas (art. 118). Pero en relación con las autoliquidaciones, sin embargo, hace referencia sólo a las autoliquidaciones complementarias (art. 119).

Por este motivo, resulta cuestionable que en la interpretación que hace prevalecer finalmente el Tribunal Superior de Justicia de Canarias en esta sentencia se califique la denominada por la entidad “autoliquidación complementaria” como una declaración sustitutiva. Sobre todo, y ante todo, sin entrar de momento en las razones alegadas a favor de dicha calificación, porque tratándose el Impuesto sobre Sociedades de un impuesto autoliquidado, el acto realizado por el obligado tributario cumplimentando el modelo aprobado a tal fin no puede ser sino una autoliquidación. Y si hemos de estar necesariamente ante una autoliquidación, dado el sistema aplicativo previsto para este impuesto, no puede ser calificada de sustitutiva por mucho que se la denomine –imaginamos que en un pretendido sentido amplio semejante al del art. 119.1 de la LGT, que, sin

embargo, no se encuentra en el art. 120.3 de la misma Ley- declaración sustitutiva.

Sólo cabría entender que se estuviera en realidad ante una declaración sustitutiva si se adoptara la siguiente perspectiva, que desconocemos si fue la que se tomó por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias o por el Abogado del Estado a falta de conocer el detalle de sus argumentaciones: el dato objeto de modificación en la autoliquidación del mes de octubre de 2004 respecto a la presentada en el mes de julio era el relativo a “Deducciones pendientes de aplicación”, por lo que puede ser un elemento no relevante directamente para la liquidación del ejercicio, sino que tendrá relevancia para otros ejercicios posteriores; desde esta óptica, podría considerarse como el objeto de una obligación de información diferente a la obligación misma de autoliquidar el ejercicio correspondiente, por lo que en sí mismo considerado podría entenderse como objeto de una autónoma declaración informativa, respecto a la que, por tanto, sí cabría admitir una declaración sustitutiva; por más que esa obligación informativa debiera hacerse efectiva a través del mismo modelo de la autoliquidación del impuesto.

De todos modos, a partir del concepto amplio de autoliquidación que da la LGT esto es difícilmente admisible. Puesto que de conformidad con el art. 120.1 de la LGT, “*Las autoliquidaciones son declaraciones en las que los obligados tributarios, además de comunicar a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tributo y*

*otros de contenido informativo, realizan por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria o, en su caso, determinar la cantidad que resulte a devolver o a compensar”.*

Por tanto, la modificación o corrección de algunos de los “*otros [datos] de contenido informativo*” contenidos en una autoliquidación, distintos a “*los datos necesarios para la liquidación del tributo*” también incluidos en ella, sería también una modificación o corrección de una autoliquidación, y no de una declaración, respecto a la cual, como hemos puesto de relieve, sólo se admiten las autoliquidaciones complementarias y no las autoliquidaciones sustitutivas.

Además, esto vuelve a confirmarse si tenemos presente que el dato relativo a las “Deducciones pendientes de aplicación” puede también relevancia para el ejercicio en el que se incluye el mismo y no sólo para los ejercicios posteriores, por lo que no puede decirse rotundamente que sea un simple dato de carácter informativo desde la óptica de ese ejercicio. Puesto que en el caso de una posterior regularización administrativa en un procedimiento de comprobación o investigación que incrementara la cuota del impuesto, el saldo de deducciones pendiente de aplicar podría utilizarse y aplicarse, lo que podría conducir a minorar

o eliminar totalmente la cuota dejada de ingresar o la cantidad devuelta de forma improcedente derivada solamente de la parcial regularización administrativa sin tomar en consideración las cantidades pendientes de deducción o aplicación. Así lo pone de relieve el art. 195.1, párr. 2º de la LGT, aunque lo haga al hilo de la previsión de un novedoso tipo infractor introducido por la LGT de 2003<sup>3</sup>.

### **3. La finalidad de la declaración sustitutiva de reemplazar la presentada con anterioridad**

Pasando ya a las razones esgrimidas a favor de la calificación como declaración sustitutiva a la presentada en el mes de octubre de 2004, la primera de ellas es que “trata de reemplazar la presentada el 26 de julio de 2004”.

Y es que efectivamente con una autoliquidación en la que se reproducen todos los datos contenidos en una autoliquidación anterior, salvo uno de ellos que es modificado, que es lo que ocurría con la presentada en el mes de octubre de 2004 por la entidad, el obligado tributario que la realiza pretende en el fondo que se tenga en cuenta a partir de entonces la nueva autoliquidación, que pone de relieve cuál es su situación tributaria en relación con la obligación tributaria material de que se trate,

<sup>3</sup> “Constituye infracción tributaria determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros / También se incurre en esta infracción cuando se declare incorrectamente la renta neta, las cuotas repercutidas, las cantidades o cuotas a deducir o los incentivos fiscales de un período impositivo sin que se produzca falta de ingreso u obtención indebida de devoluciones por haberse compensado en un procedimiento de comprobación o investigación cantidades pendientes de compensación, deducción o aplicación”.

en relación con todos los datos proporcionados por la autoliquidación, desde esa determinación que realiza el particular en cumplimiento de su obligación de autoliquidar. Desde esta óptica práctica, por tanto, puede decirse que con la nueva autoliquidación pretende reemplazarse la presentada con anterioridad.

Sin embargo, esta perspectiva práctica que muestra una autoliquidación que reemplaza otra anterior se ha puesto de relieve también en relación con las autoliquidaciones complementarias, a pesar de que la LGT y el Reglamento de Gestión e Inspección Tributaria, como hemos visto, no considera estrictamente que con las autoliquidaciones complementarias se reemplace la autoliquidación presentada con anterioridad. Puesto que estas autoliquidaciones complementarias tienen "*como finalidad completar o modificar las presentadas con anterioridad*" (art. 122.2 de la LGT) y no "*reemplazar las presentadas con anterioridad*", que es lo que se prevé para las declaraciones sustitutivas (art. 122.3 de la LGT). Téngase en cuenta también que en las autoliquidaciones complementarias se deben incorporar "*los datos incluidos en la autoliquidación presentada con anterioridad que no sean objeto de modificación, los que sean objeto de modificación y los de nueva inclusión*" (art. 119.2 del Reglamento de Gestión e Inspección Tributaria).

En este sentido, se ha podido señalar en relación con las autoliquidaciones complementarias que a pesar de que "se calificquen como complementarias, realmente estamos ante declaraciones sustitutivas, puesto que se incorpora a las mismas tanto el contenido de la declaración inicial como las modificaciones de ese contenido y los datos de nueva incorporación. Y de hecho -se añade-, la liquidación real es la que surge de la declaración complementaria, siendo la inicial a estos efectos casi una declaración "a cuenta" de la declaración definitiva, que es la complementaria"<sup>4</sup>.

Desde esta misma perspectiva, se ha señalado también que la previsión del art. 119.1 del Reglamento de Gestión e Inspección Tributaria sobre las autoliquidaciones complementarias de que "*la autoliquidación anterior (...) subsistirá en la parte no afectada*" "es insustancial desde el punto de vista práctico puesto que, como decimos, la declaración complementaria realmente sustituye a la inicial". De todos modos, no ha dejado de reconocerse que aquella previsión de subsistencia de la autoliquidación anterior en la parte no afectada sí "es fundamental desde un planteamiento muy concreto: la calificación como extemporánea de la declaración complementaria sólo afectará a la cuota resultante de la misma por lo que los recargos e intereses que en su caso proceda liquidar sólo afectarán a esa porción de cuota"<sup>5</sup>.

<sup>4</sup> C. Jiménez Jiménez, en *El procedimiento de gestión e inspección tributaria. Comentarios y casos prácticos*, CEF, Madrid, 2008, pág. 142.

<sup>5</sup> C. Jiménez Jiménez, en *El procedimiento de gestión e inspección tributaria. Comentarios y casos prácticos*, cit., pág. 142.

Por tanto, el que desde una perspectiva práctica lo que se hace con esa nueva autoliquidación sea, en cierto sentido, reemplazar la que se presentó con anterioridad, es algo que se da también en las autoliquidaciones complementarias. Lo que pone de relieve que la consecuencia de ello no puede ser únicamente que la denominada autoliquidación complementaria sea calificada como sustitutiva. En cualquier caso, esto se justifica esencialmente, tal como pusimos de relieve con anterioridad, en que en el ámbito de las autoliquidaciones, de acuerdo con las previsiones de la LGT y de su normativa de desarrollo, sólo existen autoliquidaciones complementarias y no autoliquidaciones sustitutivas.

#### **4. La falta de un incremento de la cuota característico de las autoliquidaciones complementarias**

La segunda de las razones señaladas en orden a considerar como declaración sustitutiva la que se presentó en el mes de octubre de 2004 es que "no supone un incremento de cuota característico de la autoliquidación complementaria". Y es que efectivamente en la autoliquidación que se presentó con posterioridad a la que se presentó en un primer momento su resultado último era el mismo, al no afectarle la modificación de datos que se llevó a cabo, que era únicamente la relativa a las "Deducciones pendientes de aplicación". Por tanto, no supuso un incremento de la cuota.

De todos modos, debe precisarse que aunque pueda decirse, como hace el Tribunal Superior de Justicia de Canarias, que el "incremento de cuota" sea lo "característico de la autoliquidación complementaria", no es la única incidencia en la liquidación del ejercicio en cuestión propia de este tipo de autoliquidaciones<sup>6</sup>. Porque como dispone el art. 122.2 de la LGT las autoliquidaciones complementarias "*podrán presentarse cuando de ellas resulte un importe a ingresar superior al de la autoliquidación anterior*". Pero no puede olvidarse que la presentación de autoliquidaciones complementarias también procede, tal como sigue disponiendo aquel precepto, "*cuando de ellas resulte (...) una cantidad a devolver o a compensar inferior a la anteriormente autoliquidada*". Por tanto, cuando la corrección que pretende realizar el obligado tributario en su autoliquidación presentada inicialmente sea para determinar una menor cantidad a devolver de la que solicitó en su momento o para determinar una inferior cantidad a compensar de la que determinó en su autoliquidación anterior también debe utilizar el mecanismo de la autoliquidación complementaria para lograrlo.

Ninguna de estas tres posibles incidencias en la liquidación del tributo era la pretendida por la entidad al presentar la autoliquidación complementaria<sup>7</sup> en el mes de octubre de 2004. Porque con ella no se

<sup>6</sup> A una determinada "incidencia en la liquidación" para que pueda tratarse de una autoliquidación complementaria se refieren C. Bernardo Gómez y otros, *Guía de Gestión e Inspección Tributaria*, CISS, Madrid, 2007, pág. 503.

<sup>7</sup> La "finalidad que se persigue con la modificación de la autoliquidación inicial" es lo determinante del distinto mecanismo a adoptar que prevé la LGT (*Memento Práctico Francis Lefebvre. Procedimientos Tributarios 2009-2010*, Madrid, 2008, núm. marg. 3463).

determinaba ni una mayor cantidad a ingresar, ni una menor cantidad a devolver o a compensar. Por el contrario, en la autoliquidación que se presentó después se determinaba una mayor cantidad de "Deducciones pendientes de aplicación".

Es precisamente por este motivo por lo que lo procedente en el supuesto enjuiciado no era utilizar la vía de la autoliquidación complementaria que empleó la entidad. En esto coincidimos totalmente con el Tribunal Superior de Justicia de Canarias, el Tribunal Económico-Administrativo Central y el Abogado del Estado. Sin embargo, el que no pudiera utilizarse el mecanismo de la autoliquidación complementaria, de acuerdo a las previsiones mencionadas del art. 122.2 de la LGT, no va traer consigo que deba estarse ante una declaración sustitutiva, que es, sin embargo, lo que consideran aquéllos. Puesto que como hemos justificado con anterioridad, al tratarse de una autoliquidación, no existe alternativa alguna entre las complementarias y las sustitutivas. Por el contrario, la otra alternativa a la presentación de autoliquidaciones complementarias es la de presentar una solicitud de rectificación de la autoliquidación, que sí hubiera sido lo procedente.

En este sentido, el art. 122.2 de la LGT es muy claro. Porque *"Las autoliquidaciones complementarias tendrán como finalidad completar o modificar las presentadas con anterioridad y se podrán presentar cuando de ellas resulte un importe a ingresar superior al de la autoliquidación anterior o una cantidad a devolver o a*

*compensar inferior a la anteriormente autoliquidada"*. Por tanto, en estos casos de corrección en orden a determinar una mayor cantidad a ingresar o una menor cantidad a devolver o a compensar la vía procedimental a seguir es la de las autoliquidaciones complementarias. Sin embargo, "En los demás casos –dispone a continuación el precepto-, se estará a lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 120 de esta ley", según el cual *"Cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente"*.

Por consiguiente, en los demás casos distintos a una corrección de la autoliquidación con la que se pretende determinar un mayor importe a ingresar o una menor cantidad a devolver o a compensar el camino procedimental a seguir es el de la solicitud de rectificación de autoliquidaciones.

##### **5. La falta de requisitos necesarios para iniciar un procedimiento de rectificación de autoliquidaciones**

El propio Tribunal Superior de Justicia de Canarias, haciéndose eco de los argumentos empleados por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias, parece plantearse el que la denominada por la entidad autoliquidación complementaria fuera tratada como una solicitud de rectificación de autoliquidaciones. Sin embargo, rechaza tal posibilidad puesto que "no reúne los requisitos necesarios para iniciar un pro-

cedimiento de rectificación de autoliquidación ex artículo 120 LGT”.

Desconocemos las razones más concretas en base a las cuales pudo entenderse que la denominada autoliquidación complementaria “no reúne los requisitos necesarios para iniciar un procedimiento de rectificación de autoliquidación ex artículo 120 LGT”. Pero desde nuestro punto de vista, a partir de una autoliquidación como la que se presentó, formalmente correcta en cuanto a la utilización del modelo adecuado, fácilmente identificable al ser calificada como autoliquidación complementaria del ejercicio 2003 del Impuesto sobre Sociedades y completa al menos de modo aparente en cuanto a su contenido en el que se introduce una concreta y específica modificación respecto a la presentada con anterioridad, lo que tenía que haber hecho la Administración Tributaria es haberla calificado como una solicitud de rectificación de autoliquidaciones debiendo haber tramitado en consecuencia el correspondiente procedimiento administrativo<sup>8</sup>. O por lo menos, ante el incorrecto cauce procedimental empleado por el obligado tributario para corregir una autoliquidación en orden a determinar una mayor cantidad a deducir en períodos posteriores, requerir la subsanación de los defectos advertidos o la aclaración de esa denominada autoliquidación

complementaria en la que se realiza algo que no puede hacerse a través de ella sino por medio del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones.

Lo que, sin embargo, no es admisible, en nuestra opinión, es iniciar un procedimiento de comprobación tras la presentación de esa llamada autoliquidación complementaria que en realidad sólo podía ser tratada como una solicitud de rectificación, de acuerdo a las razones que hemos señalado con anterioridad, conforme a las cuales también debe rechazarse su posible consideración como una declaración sustitutiva. Esto es, sin embargo, lo que hizo la Administración Tributaria.

Esa inadmisibles iniciación de un procedimiento de comprobación tras la solicitud de rectificación de autoliquidación que debía entenderse producida con la llamada autoliquidación complementaria, además, es especialmente clara teniendo en cuenta que ha sido en fechas recientes cuando se ha introducido la posibilidad, antes no prevista de modo expreso, de que el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones finalice con el “*inicio de un procedimiento de comprobación o investigación que incluya la obligación tributaria a la que se refiere el procedimiento de rectificación*” (art. 128.4 del Reglamento de

<sup>8</sup> Como pone de relieve el profesor F. Clavijo Hernández, “La rectificación de las autoliquidaciones tributarias”, en M. Villar Ezcurra, (Dir.) y A. Martínez Lafuente, C. Albiñana Cilveti y P.M. Herrera Molina, (Coord.), *Estudios jurídicos en memoria de Don César Albiñana García-Quintana*, volumen II, IEF, Madrid, 2008, pág. 1694, el escrito de solicitud de rectificación de autoliquidaciones “constituye el acto que, *per se*, inicia el procedimiento de rectificación de manera vinculante para la Administración, quien no tiene otra alternativa que tramitarlo hasta su terminación, sin perjuicio, obviamente, de que la resolución sobre la rectificación sea positiva o negativa para el obligado, lo que dependerá, exclusivamente, de que la solicitud se ajuste o no a la Ley”.

Gestión e Inspección, tras la modificación introducida en el mismo por el Real Decreto 1/2010, de 8 de enero). De modo que una vez iniciado dicho procedimiento de rectificación con la solicitud del obligado tributario éste debería finalizarse “*mediante resolución en la que se acordará o no la rectificación de la autoliquidación*” (art. 128.1 del Reglamento de Gestión e Inspección Tributaria), en coherencia con el carácter de procedimiento iniciado a instancia de parte que es el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones<sup>9</sup>. Aunque lo cierto es que cuando se produjeron los hechos enjuiciados en esta sentencia aún no estaba vigente el Reglamento de Gestión e Inspección Tributaria, que no entró en vigor hasta el 1 de enero de 2008.

#### **V. LA NO REALIZACIÓN DEL TIPO INFRACOR DE DETERMINAR O ACREDITAR IMPROCEDENTEMENTE PARTIDAS A DEDUCIR EN LA CUOTA DE DECLARACIONES FUTURAS**

Pero es que, además, la debida consideración de la denominada autoliquidación complementaria como una solicitud de rectificación de la autoliquidación, de acuerdo a las razones señaladas, constituye algo que tiene gran relevancia a efectos de la infracción que se entiende cometida y la sanción que como consecuencia de ello se impone a la entidad por determinar o acre-

ditar improcedentemente partidas a deducir en la cuota de declaraciones futuras<sup>10</sup>.

En este sentido, si la llamada autoliquidación complementaria presentada por la entidad debía haber sido tratada como lo que en realidad únicamente podía ser, una solicitud de rectificación de autoliquidación, con ella no se hubiera podido cometer el tipo infractor de acreditar o determinar improcedentemente cantidades a compensar o deducir en declaraciones futuras. Porque la acreditación o determinación improcedente de cantidades a compensar o deducir en declaraciones futuras, tipificada como infracción tributaria, únicamente puede darse cuando se realiza a través de un acto del obligado tributario que da inicialmente efectos de cara al futuro a esas cantidades. Esto se da, en efecto, por lo que se refiere a los tributos autoliquidados, en una autoliquidación. Pero esto no se da, en nuestra opinión, en una simple solicitud de rectificación de autoliquidación.

Esto es algo, por otra parte, que ha tenido en cuenta el propio Tribunal Superior de Justicia de Canarias en alguna sentencia posterior, aunque en un caso no idéntico al aquí enjuiciado.

Se trataba de un supuesto en el que tras la presentación de una autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades dentro de

<sup>9</sup> F. Clavijo Hernández, “La rectificación de las autoliquidaciones tributarias”, cit., págs. 1694-1695.

<sup>10</sup> Sobre este tipo infractor E. Mestre García y Cervantes Sánchez-Rodrigo, *Guía de infracciones y sanciones tributarias*, CISS, Bilbao, 2005, págs. 170 y ss; F. Pérez Royo, *Derecho financiero y tributario. Parte General*, 20ª ed., Civitas-Thomson, Navarra, 2010, págs. 410 y ss.

plazo, el obligado tributario presentó una autoliquidación complementaria de la anterior de la que resultaba una determinada cuota a devolver. Es decir, utilizó la vía de la autoliquidación complementaria en un supuesto en el que lo procedente era haber presentado una solicitud de rectificación de autoliquidación. Sin embargo, la Administración Tributaria atribuyó efectos a la mencionada autoliquidación complementaria desde la perspectiva de la comisión de la infracción tributaria del art. 198 de la LGT de *"no presentar en plazo autoliquidaciones (...) siempre que no se haya producido (...) perjuicio económico a la Hacienda Pública"*. En concreto, entendió subsumible la conducta del obligado tributario en la previsión del apartado 2 de ese art. 198 según la cuál *"Si se hubieran presentado en plazo autoliquidaciones o declaraciones incompletas, inexactas o con datos falsos y posteriormente se presentara fuera de plazo sin requerimiento previo una autoliquidación o declaración complementaria o sustitutiva de las anteriores, no se producirá la infracción a que se refiere el art. 194 o 199 de esta ley en relación con las autoliquidaciones o declaraciones presentadas en plazo y se impondrá la sanción que resulte de la aplicación de este apartado respecto de lo declarado fuera de plazo"*. Por lo tanto, aplicó la multa pecuniaria fija de 100 euros a que alude el párrafo 1º del apartado 2 del art. 198 de la LGT.

Pero el Tribunal Superior de Justicia de Canarias, en su sentencia de 13 de noviembre de 2009 (Sala de lo Contencioso-

Administrativo de Las Palmas, ponente D. Francisco José Gómez de Lorenzo-Cáceres)<sup>11</sup> no considera conforme a Derecho la sanción impuesta porque la Administración tributaria no debió dar a aquel acto realizado por el obligado tributario utilizando el modelo de autoliquidación el valor de una autoliquidación complementaria a la vista de las previsiones del art. 122.2 y 120.3 de la LGT. Por el contrario, debió entender que la actuación del obligado tributario era una solicitud de rectificación de autoliquidación, lo que determinaba la no inclusión de la conducta realizada en el tipo infractor mencionado del art. 198.2 de la LGT que se refiere, en lo que ahora interesa, a las autoliquidaciones complementarias presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo con posterioridad a unas autoliquidaciones incompletas, inexactas o con datos falsos y no a las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones que se habían presentado dentro de plazo.

De este modo, puede afirmar el tribunal que "este art. 120.3, que es el que -por imperativo de lo dispuesto en el art. 115.2 LGT- la Administración debió aplicar de oficio a la "declaración con solicitud de devolución" presentada fuera de plazo por la recurrente, establece que *"cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente"*. Luego, si, como acertadamente advierte la representación procesal de la actora, la actuación de su patrocinada debió ser califi-

<sup>11</sup> Normacef Fiscal, NFJ037859.

cada por la Administración como una solicitud de rectificación de la autoliquidación del IS de 2006, es manifiesto que su conducta no encaja en la descripción típica del precepto sancionador aplicado” (FJ. 3º).

Es cierto que el art. 195.1 de la LGT, a la hora de tipificar la conducta infractora de “*determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros*” no prevé de forma expresa que esa determinación o acreditación improcedente deba realizarse a través de una autoliquidación, por lo que no podría llevarse a cabo por medio de una solicitud de rectificación de la autoliquidación, que es lo que hemos afirmado con anterioridad. A diferencia de lo que ocurre, por el contrario, en el tipo infractor del art. 198.2 de la LGT enjuiciado por la última sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias que acabamos de citar, en el que sí se menciona expresamente que la infracción se comete por la presentación fuera de plazo sin requerimiento previo de “*una autoliquidación (...) complementaria*” posterior a una previa autoliquidación incompleta, inexacta o con datos falsos presentada en plazo, lo que conduce con facilidad a la conclusión a la que llega el tribunal canario de que si no se está ante

una autoliquidación complementaria, sino ante una solicitud de rectificación de autoliquidación no se puede cometer aquella infracción.

Sin embargo, se ha considerado por la jurisprudencia que esa determinación o acreditación improcedente sancionada por la norma sólo puede darse cuando se producen con ocasión de la formulación de autoliquidaciones, es decir, únicamente cuando estamos en presencia de uno de estos actos tributarios. Y no, por tanto, cuando esa determinación o acreditación tenía lugar en una fase previa de solicitud sin efectos directos de autoliquidación tributaria (sentencia del Tribunal Supremo de 26 de julio de 1997, RJ 1997, 6202).

Además, esta misma idea de considerar que sólo podrá producirse mediante una autoliquidación la conducta infractora de acreditar o determinar improcedentemente cantidades a compensar o deducir en declaraciones futuras (aunque según la tesis más extendida, dicha autoliquidación no es sólo aquella en la que por primera vez se determinan dichas cantidades, sino también aquellas otras posteriores en las que simplemente se recogen de nuevo las cantidades determinadas en una o varias autoliquidaciones anteriores<sup>12</sup>) guarda

<sup>12</sup> Sobre esta problemática acerca de “si resulta sancionable la acreditación incorrecta de partidas o bases que se reitera sucesivamente en las autoliquidaciones posteriores, a la espera de compensación”, B. Sesma Sánchez y E. Cordero González, “La infracción por determinar o acreditar improcedentemente partidas a deducir en la base o en la cuota”, en J. Arrieta Martínez De Pisón, M.A. Collado Yurrita y J. Zornoza Pérez (Dir.), *Tratado sobre la Ley General Tributaria*, Tomo II, Aranzadi-Thomson, Navarra, 2010, págs. 962-963; y, C. Gómez-Mourelo Castelo, *El nuevo régimen sancionador tributario comentado*, La Ley, Madrid, 2005, págs. 382 y ss. Como ponen de relieve las primeras autoras citadas, mientras el TEAC ha entendido que sí puede constituir esa infracción tributaria “la consignación de bases impositivas negativas que no se ajustan a las inicialmente declaradas en las declaraciones que median entre la inicial y aquella en que esas bases negativas se compensen, siempre que no se hubiera sancionado en la declaración originaria de las mismas” (RTEAC de 23 de mayo de 2003, JT 2003, 1133), órganos jurisdiccionales como el Tribunal Superior de Justicia de Canarias han calificado esos supuestos como infracciones simples (conforme al antiguo régimen sancionador tributario), esto es, infracciones sin perjuicio económico (STSJ de Canarias, Las Palmas, de 1 de julio de 2005, JUR 2005, 217067, y de 6 de febrero de 2009, JUR 2009, 210720).

coherencia con la idea de que con ella se trata de recoger una conducta preparatoria de una defraudación futura<sup>13</sup>. Pero no, en nuestra opinión, una conducta remotamente preparatoria (se solicita una rectificación de la autoliquidación en orden a determinar una mayor cantidad a deducir en el futuro, lo que se hace de modo improcedente al no ser acorde con el ordenamiento jurídico), sino una conducta directamente preparatoria (se presenta una autoliquidación determinando dicha cantidad a deducir en el futuro, lo que posibilita sin más su posible deducción posterior cuando exista una cuota positiva a la que aplicarse).

## VI. CONCLUSIÓN

El Tribunal de Justicia de Canarias, en su sentencia de 26 de junio de 2009, llega a la conclusión de que una llamada autoliquidación complementaria que determina una mayor cantidad de deducciones a aplicar en ejercicios futuros de la que recogía una autoliquidación anterior debe ser considerada como una declaración sustitutiva de aquélla por medio de la cual se cometió la infracción tributaria por determinar partidas a deducir en la cuota de declaraciones futuras del art. 195 de la LGT, al ser aquel mayor importe de deducciones determinado improcedente.

Sin embargo, en nuestra opinión, la determinación de una mayor cantidad a

deducir o aplicar en ejercicios futuros no puede hacerse a través de una autoliquidación complementaria, sino por medio de una solicitud de rectificación de la autoliquidación, de acuerdo a las previsiones recogidas en el art. 120.3 y 122.2 de la LGT y de su normativa reglamentaria de desarrollo. Por este motivo, ante la autoliquidación presentada por la entidad para tal finalidad, la Administración Tributaria debió calificarla como solicitud de rectificación de autoliquidación tramitando a partir de ella el correspondiente procedimiento administrativo. Y no, como sin embargo hizo, calificando dicha autoliquidación complementaria como una declaración sustitutiva, lo que no es admisible al tratarse el Impuesto sobre Sociedades un impuesto autoliquidado y al prever únicamente aquella normativa general autoliquidaciones complementarias y no autoliquidaciones sustitutivas.

Además, puesto que el mayor importe de deducciones a aplicar en ejercicios futuros se hizo por la entidad en una que no podía ser sino una simple solicitud de rectificación de autoliquidación no se pudo haber cometido el tipo infractor de acreditar o determinar improcedentemente partidas a deducir en el futuro, puesto que esta infracción sólo puede cometerse, en supuestos como el enjuiciado, por medio de una autoliquidación.

<sup>13</sup> Pérez Royo, *Derecho financiero y tributario. Parte General*, cit., págs. 410-411; L. Malvárez Pascual, “La adecuación a los principios penales de la infracción consistente en la acreditación improcedente de partidas a compensar o deducir en la base o en la cuota”, en J. Arrieta Martínez De Pisón, M.A. Collado Yurrita y J. Zornoza Pérez, (Dir.), *Tratado sobre la Ley General Tributaria*, Tomo II, Aranzadi-Thomson, Navarra, 2010, págs. 978 y ss.

## ANEXO

### FUNDAMENTOS DE DERECHO DE LA SENTENCIA 357/2009, DE 26 DE JUNIO, DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CANARIAS (SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO DE LAS PALMAS)

Ponente: Ilmo. Sr. D. Don Alfonso Rincón González-Alegre

#### FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.** Se impugnan en el presente proceso contencioso-administrativo la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias de fecha 31 de mayo de 2007 recaída en la reclamación económico-administrativa número 35/01994/2006 y acumulada 4675/06 así como los actos de liquidación del Impuesto sobre Sociedades correspondientes al ejercicio 2003 y de imposición se sanción derivada de la regularización.

La correcta delimitación de lo que ha de resolverse exige partir de los siguientes hechos relevantes:

La recurrente presentó declaración del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2003 en fecha 26 de julio de 2004, en la cual declaró en las casillas 865 y 887 la cantidad de 27.804,64€, como Deducciones pendientes de aplicación. Posteriormente, el 7 de octubre de 2004, presentó lo que llamó una declaración complementaria en la que consignaba en las casillas 865 y 887 la cantidad de 60.389,43€.

Iniciado procedimiento de verificación de datos y a requerimiento de la Administración, la recurrente presentó escrito el 26 de mayo de 2005 acompañado de documentación en el que se ratifica lo declarado el 26 de julio de 2004 y no lo consignado en denominada declaración complementaria de 7 de octubre de 2004. El 8 de agosto de 2005 se notificó a la interesada propuesta de liquidación provisional junto a trámite de audiencia correspondiente al Impuesto sobre Sociedades ejercicio 2003 iniciándose procedimiento de comprobación limitada con objeto de aclarar y corregir las diferencias entre los importes declarados y comprobados en concepto de deducciones por inversiones en Canarias. El 28 de septiembre de 2005 se notificó a la reclamante la liquidación provisional regularizando las deducciones por inversiones en Canarias pendientes de aplicación procedentes del ejercicio 2001 que se redujeron en 32.584 euros resultando un saldo pendiente de aplicación en ejercicios futuros de 27.804 euros.

El 31 de octubre de 2005 la obligada tributaria interpuso recurso de reposición siendo el mismo desestimado.

El 19 de octubre de 2003 se notificó acuerdo de inicio junto a trámite de audiencia de procedimiento sancionador por la posible comisión de la infracción grave de determinar o acreditar improcedentemente partidas a deducir de la cuota declaraciones futuras en la declaración del Impuesto sobre Sociedades ejercicio 2003. El 13 de diciembre de 2005 se notificó el acuerdo de imposición de sanción por importe de 11.404 euros. Contra el acuerdo anterior se interpuso recurso de reposición el 30 de diciembre de 2005 que fue desestimado.

El acto de liquidación, coincidente con la declaración de 26 de julio de 2004, toma como punto de partida de la regularización la denominada declaración complementaria de octubre de 2004. En esta misma declaración se funda la sanción. El recurrente entiende que es procedente la inadmisión de esta declaración complementaria en aplicación del artículo 122 de la LGT y es válida la efectuada en escrito de fecha 26 de mayo de 2005 de conformidad con lo dispuesto en el artículo 108 de la misma Ley. Por eso mismo, no se ha incurrido en la conducta descrita en el artículo 195 LGT ni existe un comportamiento culpable.

El Abogado del Estado se opone indicando que «como bien señala el TEAR en la resolución recurrida "(...) la indebida identificación como declaración complementaria de una declaración sustitutiva no implica irremediadamente que la Administración Tributaria se encuentre obligada a ignorar la información facilitada por el obligado tributario utilizando el cauce procedimental

inadecuado. En este sentido, el art. 108.4 de la Ley 58/2003 dispone que los datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios se presumen ciertos para ellos y sólo podrán rectificarse por los mismos mediante prueba en contrario".

Hay que tener en cuenta -sigue diciendo- que el escrito presentado el 26 de mayo de 2005 no surte efecto alguno en orden a iniciar procedimiento de gestión tributaria en los términos del art. 98.1 Ley 58/2003, por estar en tramitación el procedimiento de verificación de datos iniciado el 25/4/2005.

De todo lo anterior resulta acreditado que la entidad recurrente cometió la infracción prevista en el art. 195 LGT».

**SEGUNDO.** La cuestión litigiosa se centra en determinar la eficacia de la inicialmente denominada declaración complementaria de 7 de octubre de 2004 sobre la que se asienta la regularización y la sanción, y del escrito de 26 de mayo de 2005.

El TEAR sostiene que se trata de una declaración sustitutiva (artículo 122.3 LGT), calificación que la Sala comparte, pues trata de reemplazar la presentada el 26 de julio de 2004, no supone un incremento de cuota característico de la autoliquidación complementaria y no reúne los requisitos necesarios para iniciar un procedimiento de rectificación de autoliquidación ex artículo 120 LGT. No se sabe por qué motivo no habría de tenerse en cuenta.

Por otra parte, como señala el Abogado del Estado, el escrito presentado el 26 de mayo de 2005 no surte efecto alguno en orden a iniciar procedimiento de gestión tributaria en los términos del art. 98.1 Ley 58/2003, -en este caso un procedimiento de rectificación de autoliquidación- por estar en tramitación el procedimiento de verificación de datos iniciado el 25/4/2005.

De ello se desprende que la regularización practicada sobre la referida declaración sustitutiva es correcta; y aquí entra la sanción.

**TERCERO.** El artículo 195 de la LGT dice:

«1. Constituye infracción tributaria determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros.

La infracción tributaria prevista en este artículo será grave.

La base de la sanción será el importe de las cantidades indebidamente determinadas o acreditadas. (...)

2. La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 15 por ciento si se trata de partidas a compensar o deducir en la base imponible, o del 50 por ciento si se trata de partidas a deducir en la cuota o de créditos tributarios aparentes.»

La infracción fue cometida en la declaración sustitutiva de 7 de octubre de 2004 al declarar una partida de deducciones para ejercicios futuros muy superior a la procedente. Resulta, cuanto menos, llamativa la alegación de error en esta segunda declaración que, precisamente, tenía por objeto sustituir una declaración anterior que, curiosamente, no incurrió en error. Que pretenda rectificar el «presunto error» -el segundo- una vez iniciado un procedimiento de comprobación no hace si no abundar en la existencia de un grado de culpabilidad superior a la negligencia simple.

Por todo lo anterior procede desestimar el recurso contencioso-administrativo.

**CUARTO.** No se aprecian meritos para efectuar condena en costas de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 139 de la Ley reguladora de esta jurisdicción.

Vistos los preceptos legales citados y demás de pertinente y general aplicación.

#### **FALLO**

Desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Procuradora de los Tribunales (...) en representación de (...), contra los actos a que hace referencia el Fundamento de Derecho Primero de la presente resolución.

Todo ello, sin imposición de costas procesales.

Notifíquese esta sentencia a las partes haciéndoles saber que contra la misma no

cabe recurso alguno. Llévase el original al libro de sentencias.

Por esta nuestra Sentencia, de la que se expedirá testimonio para incorporarlo a las actuaciones, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN: Dada, leída y publicada fue la anterior sentencia por el mismo Magistrado-Ponente, estando celebrando audiencia pública en Las Palmas de Gran Canaria en el día de la fecha, de lo que yo el Secretario doy fe.