

COMENTARIO DE JURISPRUDENCIA

CONSECUENCIAS SANCIONADORAS DE DETERMINADAS IRREGULARIDADES CONTABLES BAJO LA REGULACIÓN DE LA RESERVA PARA INVERSIONES EN CANARIAS DE LA ORIGINARIA LEY 19/1994

(COMENTARIO A LA SENTENCIA DE LA AUDIENCIA
NACIONAL DE 9 DE DICIEMBRE 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. La doctrina de la Audiencia Nacional.
 1. El doble contenido básico de la regulación de la Reserva para Inversiones en Canarias
 - A. Planteamiento
 - B. El beneficio fiscal de la Reserva para Inversiones en Canarias en el IRPF: presupuesto de hecho y consecuencia jurídica
 - C. La debida regularización en el ejercicio de incumplimiento de los requisitos futuros: causas y consecuencias de la pérdida del beneficio fiscal
 2. Un punto de partida no objeto de discusión que podía haberlo sido: la existencia de un incumplimiento contable en la Reserva para Inversiones en Canarias en un supuesto de reestructuración empresarial
 3. La naturaleza no sancionadora de las consecuencias tributarias de la pérdida de la Reserva para Inversiones en Canarias del artículo 27. 8 de la Ley 19/1994

- A. Planteamiento
 - B. La postura del recurrente: las consecuencias del artículo 27. 8 de la Ley 19/1994 como sanciones "indirectas" o "impropias"
 - C. La postura de la Audiencia Nacional: la no aplicación retroactiva del nuevo artículo 27. 16 de la Ley 19/1994
 - D. El rechazo de la Audiencia Nacional a la liquidación de intereses sobre intereses en la regularización administrativa de la Reserva para Inversiones
4. El tipo infractor cometido: la infracción simple por el incumplimiento de obligaciones de contabilización
- IV. Una posible lectura distinta de la doctrina de la Audiencia Nacional.
- 1. Planteamiento
 - 2. La escasa relevancia del incumplimiento contable producido
 - 3. La consecuencia adecuada a la escasa relevancia del incumplimiento contable producido: la no pérdida del beneficio fiscal
 - 4. ¿Qué consecuencias sancionadoras del incumplimiento contable son compatibles con la pérdida del beneficio fiscal: la infracción específica por el incumplimiento contable o las infracciones generales de dejar de ingresar y obtener indebidamente devoluciones?
 - A. Incumplimiento contable, obligación de regularizar a cargo del sujeto pasivo e incumplimiento por éste de aquella obligación de regularizar
 - B. ¿Prevé el artículo 27.8 de la Ley 19/1994 una obligación de regularizar a cargo del sujeto pasivo?
 - 5. El principio de proporcionalidad entre la irregularidad contable y sus consecuencias
 - 6. La doctrina y jurisprudencia sobre la distinción entre requisitos formales y sustanciales de los beneficios fiscales con independencia de la literalidad de sus normas reguladoras
 - 7. Conclusión: una oportunidad perdida

I. INTRODUCCIÓN

Una de las novedades más relevantes que introdujo la redacción dada al art. 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, por el Real Decreto-Ley 12/2006, de 29 de diciembre, fue la de prever expresamente que el incumplimiento de determinados requisitos recogidos por este precepto en relación con la Reserva para Inversiones en Canarias (RIC), no traía consigo la pérdida de dicho beneficio fiscal. Porque de acuerdo a lo previsto en este artículo, concretamente en su apartado 16º, que pasó a ocupar el lugar de su originario apartado 8º, el incumplimiento de los requisitos “*contenidos en sus apartados 3, 10 y 13*” no “*dará lugar a que el sujeto pasivo proceda a la integración en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de No Residentes o en la cuota íntegra del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio en que ocurrieran estas circunstancias, de las cantidades que en su día dieron lugar a la reducción de aquélla o a la deducción de éstas, sin perjuicio de las sanciones que resulten procedentes*”.

Esto significa, centrándonos en el aspecto que aquí nos interesa, que a partir de aquella modificación normativa, se ha recogido de forma expresa que el incumplimiento de lo dispuesto en el apartado 3º

del art. 27, según el cual “*La reserva para inversiones deberá figurar en los balances con absoluta separación y título apropiado y será indisponible en tanto que los bienes en que se materializó deban permanecer en la empresa*”, no trae consigo la pérdida del beneficio fiscal de la RIC. Aunque como contrapartida se prevé para estos casos una infracción tributaria específica. Puesto que constituye infracción tributaria grave, de acuerdo a lo previsto en el apartado 17º del art. 27, “*La falta de contabilización de la reserva para inversiones en los términos previstos en el apartado 3 de este artículo, que será sancionada con multa pecuniaria proporcional del 2 por ciento de la dotación que debiera haberse efectuado*”.

La falta de previsión expresa alguna al respecto en las versiones del art. 27 de la Ley 19/1994 anteriores a aquel cambio normativo, ha llevado normalmente a que en la aplicación administrativa y jurisprudencial de esta norma sí se haya entendido como determinante de la pérdida del beneficio fiscal cualquier incumplimiento de la contabilización y mantenimiento en la contabilidad previstos también en el originario apartado 3º del art. 27. Múltiples ejemplos al respecto podemos encontrar en la doctrina administrativa del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias o en la jurisprudencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias¹.

¹ Pueden verse diversas resoluciones económico-administrativas y sentencias en el exhaustivo análisis de estos temas por S. Miranda Calderín, *La Plantificación de la Reserva para Inversiones en Canarias*, Hacienda Canaria-DAR, Madrid, 2005, págs. 385 y ss; y, *La Reserva para Inversiones en Canarias. Análisis doctrinal 2005-2006. Comentarios sobre la nueva RIC 2007-2013*, DAR, Madrid, 2007, págs. 345 y ss.

La sentencia de la Audiencia Nacional de 9 de diciembre de 2009 (ponente D. José Luis Requero Ibáñez)², en la que vamos a detener nuestra atención, sigue también esta misma línea: en ella se entiende que la desaparición de las cuentas RIC en la contabilidad de un empresario individual en un determinado momento trae consigo la pérdida del beneficio fiscal disfrutado por él, lo que justifica la corrección de la oportuna regularización administrativa.

Sin embargo, en ella se introduce un aspecto ciertamente novedoso, dejando a un lado que entienda también incorrecta la liquidación de la Administración tributaria de intereses sobre intereses que es algo ya bastante extendido en la doctrina administrativa y jurisprudencia: puesto que va a considerar incorrectas las sanciones impuestas por la Inspección por las infracciones graves por dejar de ingresar y por obtener devoluciones improcedentes [art. 79 a) y c) de la LGT anterior, tras su modificación en 1995] entendiéndose que el tipo infractor cometido y que, por tanto, debe ser sancionado, es el de la infracción simple del art. 78 c) de dicha Ley por incumplimiento de las obligaciones de índole contable.

Por tanto, en definitiva, en opinión de la Audiencia Nacional en esta sentencia, pese a que el incumplimiento de las exigencias contables del art. 27. 3 de la Ley 19/1994 sí produce la pérdida del beneficio fiscal, el tipo infractor cometido en estos

supuestos, o, al menos, el que tuvo lugar en el caso enjuiciado, es el específicamente previsto para los incumplimientos de obligaciones de índole contable y no los tipos genéricos recogidos por la normativa para los incumplimientos tributarios generadores de perjuicio económico directo a la Hacienda Pública.

Expondremos inicialmente las circunstancias fácticas que están detrás de esta sentencia de la Audiencia Nacional, cuyas peculiaridades hacen necesaria su descripción detallada (apartado II). Después recogeremos la doctrina jurisprudencial que sienta, centrando la atención en los aspectos de mayor novedad y trascendencia (apartado III). Para finalmente aportar una lectura distinta de dicha doctrina, que es posible, desde nuestro punto de vista, al utilizar el Tribunal unos argumentos que le podían haber llevado a unas conclusiones distintas a las que finalmente llegó (apartado IV).

II. LOS HECHOS

Un empresario individual, dedicado a diversas actividades empresariales (agrícolas, transporte de mercancías, construcción y promoción inmobiliaria, minería, extracción de áridos, engrase y lavado de vehículos), transmite entre los años 1997 y 1998 las ramas de su actividad empresarial a dos entidades: la rama de actividad agrícola a una de ellas, lo que se lleva a cabo median-

² Referencia La Ley, núm. 239101 / 2009.

te una escritura pública de 27 de noviembre de 1997; y el resto de ramas de su actividad empresarial a otra entidad distinta, lo que se realiza concretamente a través de una escritura pública de 9 de febrero de 1998.

Este empresario individual fue objeto de una actuación inspectora de comprobación e investigación, iniciada el 23 de mayo de 2003 y que finalizó en una liquidación sobre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) del ejercicio 1998 practicada por la Inspección el 12 de diciembre de 2005 por una cuantía total de 13.031.962,86 euros. Con posterioridad y sobre la base de la regularización anterior, se imponen sanciones el 9 de marzo de 2006 por la cuantía de 3.755.233,2 euros, al haberse cometido las infracciones del art. 79 a) y c) de la LGT de 1963, en su redacción del año 1995, por dejar de ingresar y por haber obtenido improcedentemente devoluciones.

La regularización inspectora se basó en que en la contabilidad de este empresario individual se detectaron algunas irregularidades en el año 1998, desde la óptica de las exigencias del art. 27. 3 de la Ley 19/1994 antes señaladas. En concreto, porque en su contabilidad del año 1998 desaparecieron las cuentas de la RIC que previamente habían sido generadas y dotadas por él, lo que era relevante, en opinión de la Inspección, al no producirse la transmisión de sus ramas de actividad distintas a la de la actividad agrícola a la segunda entidad antes mencionada hasta el 9 de febrero de dicho año, fecha de la escritura

pública correspondiente. Al menos, esa falta de contabilización se deducía del examen realizado por la Inspección de la documentación contable aportada en el mes de septiembre de 2003, puesto que en otros documentos contables del mismo año 1998 presentados con posterioridad (en noviembre de 2004) sí figuraban contabilizadas las cuentas de la RIC. Además, tampoco en el balance de la entidad a la que se transmitieron aquellas otras ramas de su actividad constaban aquellas cuentas RIC, aunque sí había una mención a las mismas en la memoria de sus cuentas anuales.

Por tanto, al considerar la Inspección que se había producido el incumplimiento, por aquel empresario individual que había disfrutado inicialmente del beneficio fiscal de la RIC, de uno de los requisitos establecidos en el art. 27 de la Ley 19/1994, entendió que se debía haber procedido a integrar en la cuota del ejercicio en el ocurrieron aquellas circunstancias (el de 1998) las cantidades que en los ejercicios 1994 a 1997 se dedujeron en la cuota íntegra en concepto de RIC, además del interés de demora correspondiente calculado sobre aquellas cantidades y desde el último día de plazo de ingreso voluntario de las autoliquidaciones en las que se realizó la correspondiente deducción en la cuota. Y al no haberlo hecho así el sujeto pasivo, que había presentado una autoliquidación con derecho a devolución que efectivamente se practicó más tarde, llevó a cabo ella misma dicha regularización debida, lo que se plasmó en la liquidación administrativa antes mencionada, en la que se incluían además los intereses de demora sobre las cantida-

des que debió incluir aquél en su autoliquidación del ejercicio de incumplimiento calculados hasta la fecha de práctica del acto de liquidación.

Con posterioridad, tanto la liquidación como la sanción son impugnadas ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, que resuelve acumuladamente las reclamaciones económico-administrativas frente al acto liquidatorio y al acto de imposición de sanción (reclamaciones núm. 299/2006 y 1322/2006) mediante su resolución de 10 de octubre de 2007 (Sala 1ª, Vocalía 1ª).

Esta resolución del TEAC es la que se impugna mediante el recurso contencioso-administrativo que resuelve la sentencia de la Audiencia Nacional de 9 de diciembre de 2009.

III. LA DOCTRINA DE LA AUDIENCIA NACIONAL

1. El doble contenido básico de la regulación de la Reserva para Inversiones en Canarias

A. Planteamiento

Centrando nuestra atención en los fundamentos de derecho de la sentencia, la Audiencia Nacional, tras exponer sintéticamente algunas de las circunstancias fácticas del caso objeto de enjuiciamiento (la transmisión por un empresario individual de sus ramas de actividad a dos entidades, en su FJ. 1º), pone su mirada en la regulación del beneficio fiscal de la RIC, descri-

biendo los aspectos básicos de la misma (FF.JJ. 2º a 4º).

Y lo hace, desde nuestro punto de vista, con una destacable precisión al referirse de forma separada a las dos normas jurídicas fundamentales que integran el régimen jurídico de la RIC y que a veces no se han sabido identificar y separar correctamente: en primer lugar, la propia norma jurídica de la RIC en cuanto beneficio fiscal; y, en segundo lugar, la norma jurídica que en realidad establece la debida regularización del beneficio fiscal inicialmente aplicado en los supuestos de incumplimiento de alguno de sus requisitos futuros.

Es cierto que en el supuesto enjuiciado la necesidad de realizar esta distinción no tenía tanta relevancia (el requisito incumplido que determinó la pérdida del beneficio fiscal, según la regularización administrativa, era un requisito futuro, al desaparecer las cuentas de la RIC en un determinado momento posterior a cuando se aplicó el beneficio fiscal por el sujeto pasivo). Pero dada la precisión de la Audiencia a este respecto, se trata de algo que debe ser destacado.

Además, la propia identificación que hace en este lugar la Audiencia Nacional de aquella segunda norma, tanto en su presupuesto de hecho como en su consecuencia jurídica, podría permitir entender mejor su análisis posterior del supuesto enjuiciado y las conclusiones a las que llega en relación con el mismo.

B. El beneficio fiscal de la Reserva para Inversiones en Canarias en el

IRPF: presupuesto de hecho y consecuencia jurídica

Porque la RIC es, ante todo, y en primer lugar, un beneficio fiscal (o una exención en sentido amplio, según la tradicional construcción doctrinal de esta figura), que produce un determinado efecto desgravatorio en el Impuesto sobre Sociedades y en el IRPF, que es, además, distinto en uno y otro impuesto. Y como tal beneficio fiscal, la producción del efecto desgravatorio en que consiste fundamentalmente necesita –en el plano sustantivo- la realización de determinados requisitos.

Ambas cuestiones, efecto desgravatorio y requisitos, no son sino la consecuencia jurídica y el presupuesto de hecho de una norma, la del beneficio fiscal de la RIC. Y la Audiencia Nacional, después de mencionar cual es “*el fin de la RIC*” (“*fomentar el ahorro, la inversión empresarial productiva y la creación de infraestructuras públicas, así como «compensar los costes adicionales que se derivan de la lejanía y dispersión del archipiélago canario, promoviendo actividades generadoras de empleo y acrecentando la competitividad, interior y exterior, de las empresas canarias»*”), se refiere inicialmente a esa norma identificando su consecuencia jurídica y su presupuesto de hecho.

Así, “*tal beneficio consiste –afirma la Sala en el FJ. 2º de la sentencia- en que respecto de los rendimientos por actividades empresariales, el empresario individual deduce de la cuota íntegra el importe de los rendimientos netos de explotación con*

los que va dotando esa reserva en cada período impositivo”. Lo que, además, debe entenderse únicamente “*En lo que a este pleito interesa por razón de sujeto, impuesto y año*”, siendo consciente el Tribunal del distinto efecto desgravatorio de este beneficio fiscal en el Impuesto sobre Sociedades y en el IRPF, tal como poníamos de relieve con anterioridad.

No obstante, aquella deducción por parte del empresario individual de la cuota íntegra del importe de los rendimientos netos de explotación con los que va dotando esa reserva en cada período impositivo es, como continúa la Audiencia Nacional, “*siempre que los destine a algunas de las inversiones del apartado 4, con el límite del apartado 2 en relación con el 9.2º*”, mostrando así inicialmente de forma sintética el presupuesto de hecho del beneficio fiscal, que a continuación se ocupa de describir con algo más de detalle.

Puesto que “*En concreto –afirma el Tribunal-, son requisitos de tal beneficio, primero, que los rendimientos provengan de actividades empresariales realizadas mediante establecimientos situados en Canarias; segundo, que esos rendimientos con los que dota la reserva se destinen a algunas de las inversiones del apartado 4; tercero, que esas inversiones se efectúen en el plazo máximo de tres años contados desde la fecha del devengo del impuesto correspondiente al ejercicio en que se ha dotado la reserva; cuarto, que a efectos contables la reserva figure en los balances con absoluta separación y título apropiado; y quinto, que no disponga de los bienes*

afectos a la reserva mientras permanezcan en la empresa" (FJ. 3º).

Se trata ésta, en nuestra opinión, de una exposición bastante precisa y completa, a la vez que sintética y alejada a la reproducción literal de sus preceptos reguladores a que nos tienen acostumbrados otras resoluciones económico-administrativas y jurisdiccionales, de los distintos requisitos del beneficio fiscal de la RIC³.

C. La debida regularización en el ejercicio de incumplimiento de los requisitos futuros: causas y consecuencias de la pérdida del beneficio fiscal

Pero a continuación la Audiencia Nacional, en el FJ. 4º de la sentencia, se refiere a otra cuestión, que recoge la normativa y que, por lo tanto, considera diferente a la anterior. Porque *"se prevén las causas y consecuencias de la pérdida de tal incentivo"*. Aunque estas previsiones normativas parecen justificarse por el Tribunal en que la RIC sea una medida de fomento

("Como medida de fomento que es, se prevén las causas y consecuencias de la pérdida de tal incentivo", se dice), sin que se acabe de entender la justificación de esta idea: lo determinante de que se prevean las causas y consecuencias de la pérdida del incentivo fiscal en que la RIC consiste es, en nuestra opinión, que tal pérdida pueda producirse y no en que se trate de una medida de fomento, pues puede estarse ante un beneficio fiscal dirigido a fomentar o incentivar determinadas conductas económicas o sociales en el que no pueda tener lugar su pérdida, entendida ésta en sentido estricto. Puesto que el que pueda producirse la pérdida de la RIC encuentra su justificación en que nos encontramos con un beneficio fiscal, como tantos otros que existen en nuestro ordenamiento tributario, de aplicación provisional por el sujeto pasivo, pero cuyo disfrute definitivo está condicionado –empleando esta expresión en sentido no técnico– a que se cumplan determinados requisitos con posterioridad. Son los llamados en ocasiones beneficios fiscales condicionales, condicionados o de presupuesto de hecho complejo⁴.

³ También resultan esclarecedores del presupuesto de hecho del beneficio fiscal de la RIC y de los distintos elementos o requisitos que lo integran los trabajos de F. Clavijo Hernández y Beltrán Bueno, "La Reserva para Inversiones en Canarias", *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 146, 1995, págs. 7 y ss, F. Hernández González, "Los beneficios tributarios contenidos en los artículos 24 a 27 de la Ley 19/1994, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias", *Noticias de la Unión Europea*, núm. 130, 1995, pág. 75 y M. Pascual González, *Las ayudas de Estado de carácter fiscal. Su incidencia en el Régimen Económico y Fiscal de Canarias*, Consejería de Economía, Hacienda y Comercio del Gobierno de Canarias, Las Palmas de Gran Canaria, 2003, págs. 260 y ss. Igualmente, por lo que se refiere a la RIC resultante de la modificación de finales de 2006, la exposición de M. Pérez Santana, "La nueva Reserva para Inversiones en Canarias", *Hacienda Canaria*, núm. 19, 2007, págs. 5 y ss. Todas estas relevantes aportaciones fueron la base de nuestra contribución al respecto V.M. Sánchez Blázquez, *Pérdida y regularización de la Reserva para Inversiones en Canarias*, Thomson-Aranzadi, Hacienda Canaria, Cizur Menor, 2008, págs. 81 y ss, si bien desde la perspectiva de la otra norma integrante del régimen jurídico de la RIC a que hacemos referencia en el texto, la que prevé la obligada regularización del beneficio fiscal por el incumplimiento de alguno de sus requisitos futuros.

⁴ Puede verse una exposición de las distintas teorías que han explicado estos peculiares beneficios fiscales, junto con nuestra posición en relación con este tema, en Sánchez Blázquez, *Pérdida y regularización...*, cit., págs. 94 y ss.

En cualquier caso, el Tribunal fija con más o menos precisión cuales son esos requisitos futuros a los que queda condicionado el beneficio fiscal de la RIC, que son las *"causas (...) de la pérdida de tal incentivo"*. Porque *"En concreto –afirma- se pierde si el empresario dispone de los bienes o cantidades con que ha dotado la reserva antes del plazo comprometido para el mantenimiento de la inversión o invierte esos bienes o cantidades con otra finalidad diferente a la prevista o incumple cualquier otro requisito del artículo 27"*. Nos encontramos, por tanto, aunque la Audiencia Nacional no lo diga de modo expreso, ante supuestos en que después de que se aplicó el beneficio fiscal por el sujeto pasivo, se producen determinados incumplimientos.

Y también señala el Tribunal cual es la consecuencia derivada de la pérdida del beneficio fiscal de la RIC. Porque *"La consecuencia de la pérdida del beneficio –afirma- es que en la cuota íntegra del ejercicio en que se produzca el incumplimiento, se integran las cantidades que dedujo y sobre la cuota resultante, se aplica el interés de demora que se calcula desde el último día del plazo de ingreso voluntario de la liquidación en la que se realizó la reducción"*. Aunque no concreta la Audiencia Nacional aquí si esa debida integración en el ejercicio de incumplimiento de las cantidades deducidas en su día y de los intereses de demora sobre las mismas es a cargo del sujeto pasivo y, por tanto, a realizar en una autoliquidación que él debe presentar, o es a cargo de la Administración tributaria y, consiguientemente, a llevar a cabo en sus procedimientos de comprobación. Sin per-

juicio de que esta falta de concreción por la Audiencia pudiera estar justificada en la misma falta de especificación de esta cuestión en el tenor literal del originario art. 27. 8 de la Ley 19/1994 y es algo que puede tener cierta relevancia, tal como veremos más adelante.

2. Un punto de partida no objeto de discusión que podía haberlo sido: la existencia de un incumplimiento contable en la Reserva para Inversiones en Canarias en un supuesto de reestructuración empresarial

La Audiencia Nacional hace referencia después con algo más de detalle a los hechos que determinaron la regularización inspectora, que originan el recurso contencioso-administrativo que debe resolver y cuyo núcleo fundamental está constituido por el incumplimiento contable detectado por la Inspección al haber desaparecido a comienzos del año 1998 las cuentas de la RIC en la contabilidad del empresario individual que llevó a cabo la transmisión de las ramas de su actividad a dos entidades (FFJJ. 5º a 7º). A ellos nos hemos referido extensamente con anterioridad, por lo que ahora no es necesario añadir nada más.

No obstante, debe tenerse presente desde el principio que el Tribunal no entra a valorar en ningún momento si efectivamente existió o no un incumplimiento contable, lo que se debe con toda probabilidad a que el recurrente, al menos en el recurso contencioso-administrativo, no puso en cuestión tal circunstancia. Puesto que como señala la Audiencia Nacional *"lo liti-*

gioso en estos autos no se refiere tanto a la valoración y conclusiones a las que llega la Administración respecto de los deberes contables tal y como exige el artículo 27.3 Ley 19/94, cuyo incumplimiento le priva de la deducción ahí prevista y se salda con la regularización expuesta (...)" (FJ. 7º).

Y es que, efectivamente, según se pone de relieve de modo particular en los antecedentes tercero y cuarto de la sentencia, en las alegaciones del recurrente en el proceso contencioso-administrativo no se cuestionó la conclusión de la Inspección de los Tributos de que se había producido un incumplimiento contable en el empresario individual que transmitió las ramas de su actividad económica. Por el contrario, sus alegaciones iban en otras direcciones, como veremos después.

Se trata ésta de una cuestión de cierta importancia porque quizá sí tenía algún sentido cuestionar la conclusión inspectora de que se había producido un incumplimiento contable al desaparecer a comienzos de 1998 las cuentas de la RIC en la contabilidad del empresario individual que lleva a cabo la transmisión de sus ramas de actividad económica a otras dos entidades. Sobre todo si se tiene en cuenta la evolución de la doctrina económico-administrativa en relación con el cumplimiento de los requisitos futuros de la RIC en el caso de dotaciones realizadas por un empresario,

persona física o jurídica, que posteriormente entra en algún proceso de reestructuración empresarial. Esta es una problemática que se plantea, en efecto, respecto a los requisitos de materialización y mantenimiento de las inversiones. Pero es una problemática que también se da en relación a los requisitos relativos al mantenimiento de las cuentas de la RIC hasta que finalice el período en el que se deben mantener los bienes objeto de materialización, que es el que, según el criterio inspector, se había incumplido en el supuesto enjuiciado⁵.

Aunque no es posible realizar aquí una valoración definitiva, pues para ella se necesitaría una información fáctica mayor que la que aporta la sentencia, no puede desconocerse que en el caso enjuiciado las cuentas de la RIC desaparecieron en la contabilidad del empresario individual aportante de las ramas de su actividad y tampoco se recogieron en el balance de la entidad respecto a la que se documentó la transmisión en febrero de 1998. Pero sí había una mención a la RIC en la memoria de las cuentas anuales de esta última entidad, que es algo que en la doctrina actual del Tribunal Económico-Administrativo Central y el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias se considera suficiente para cumplir las exigencias de contabilización del art. 27. 3 de la Ley 19/1994 en determinados supuestos de operaciones de reestructuración empresarial⁶.

⁵ Sobre estas cuestiones, es imprescindible la exposición y valoración de la doctrina económico-administrativa y de la Dirección General de Tributos de Miranda Calderín, *La Reserva para Inversiones...*, cit., págs. 391-412. También en el trabajo del mismo autor "Crónica de la RIC 2009", págs. 24-25, 26-27 y 31 (en la versión divulgada a través de la Asociación Española de Asesores Fiscales), recoge la posición más reciente sobre esta materia del TEAC, del TEAR de Canarias y de la Dirección General de Tributos.

⁶ Resolución del TEAC de 11 de septiembre de 2008 y Resolución del TEAR de Canarias de 28 de noviembre de 2008 (citadas por Miranda Calderín, "Crónica de la RIC 2009", págs. 24-25 y 26-27).

3. La naturaleza no sancionadora de las consecuencias tributarias de la pérdida de la Reserva para Inversiones en Canarias del artículo 27. 8 de la Ley 19/1994

A. Planteamiento

Sin embargo, como hemos señalado, el recurrente no cuestiona que el incumplimiento contable se haya producido, lo que hace que la Audiencia Nacional no ponga tampoco en duda la regularización inspectora por ese motivo. *“Por el contrario –señala el Tribunal-, lo litigioso se ciñe a los puntos reseñados en el Antecedente Tercero de esta Sentencia, centrados en la legalidad del procedimiento de comprobación e inspección así como a la concepción legal del régimen del RIC en la redacción de la Ley 19/94 al tiempo de suceder los hechos”* (FJ. 7º). Es sobre esos *“puntos”*, en consecuencia, sobre los que la Audiencia Nacional se pronuncia.

De forma más concreta, estas alegaciones del recurrente giraban en torno a dos grandes direcciones.

Por un lado, en relación con la *“legalidad del procedimiento de comprobación e inspección”* (así lo identificaba de forma sintética la Audiencia Nacional), si bien aquí son distintos los argumentos que se esgrimen y que van a ser rechazados después por el Tribunal. Expuestos dichos argumentos de forma sintética:

- se habían realizado en el procedimiento inspector de modo inadmisibles,

desde la óptica del recurrente, algunas actuaciones de examen documental en la sede del órgano administrativo (FJ. 9º);

- se habían llevado a cabo igualmente, en su opinión, ciertas actuaciones innecesarias, que documentadas en las correspondientes diligencias convertían a éstas en las llamadas *“diligencias argucia”* (FJ. 10º);

- la actuación administrativa también había incurrido en desviación de poder, en vía de hecho y en un defecto de incompetencia material, entre otros motivos, según su parecer, por dirigirse las actuaciones a las entidades a las que el empresario individual transmitió sus ramas de actividad pues a ellas se requirió la aportación de determinada documentación, cuando la orden de carga en el plan de inspección tenía el alcance de una inspección parcial limitada a la comprobación de la RIC en el IRPF del empresario transmitente de los ejercicios 1998 a 2000 (FFJJ. 11º a 18º);

- se había extendido dicha actuación, de igual modo, en opinión del recurrente, a un período impositivo, el de 1997, que estaba prescrito (FJ 19º); y, finalmente,

- la regularización, desde su punto de vista, debía haberse realizado sobre el ejercicio 1997, al haberse producido ya entonces ciertos incumplimientos contables, lo que no se llevó a cabo por la Inspección, en su opinión, al haberse consumado la prescripción de dicho período al comienzo de las actuaciones inspectoras,

por lo que la que realizó sobre el ejercicio 1998 era inadmisibile (FFJJ. 20º y 21º)⁷.

Y las alegaciones del recurrente, por otro lado, se referían a “*la concepción legal del régimen del RIC en la redacción de la Ley 19/94 al tiempo de suceder los hechos*” (este es el modo en que también la Audiencia Nacional identifica un segundo grupo de argumentos empleados por el recurrente). En particular, como veremos de inmediato, porque entendía que la liquidación impugnada, dictada al amparo de lo dispuesto en la redacción originaria del art. 27. 8 de la Ley 19/1994, era materialmente un acto sancionador, de lo que deducía determinadas consecuencias de relevancia (FFJJ. 22º a 27º).

Sobre este segundo aspecto centraremos nuestra atención, al ser el que guarda mayor conexión con la regulación específica de la RIC y el que por su novedad plantea mayor interés.

B. La postura del recurrente: las consecuencias del artículo 27. 8 de la Ley 19/1994 como sanciones “indirectas” o “impropias”

El recurrente sostiene que la liquidación administrativa con la que se le regularizó la RIC disfrutada anteriormente y en la que se le exigieron determinadas cantidades en concepto de cuota e intereses de demora, es “*materialmente un acto sancionador*” (antecedente 3º, párrafo 4º, antecedente 4º, párrafo 4º y FJ. 22º). Lo que tendría su origen, a pesar de que no lo diga de modo expreso, en que entiende que las consecuencias previstas en el art. 27. 8 de la Ley 19/1994, que son las que se le exigieron por la Inspección en aquella liquidación, tendrían realmente “*naturaleza sancionadora*” (a ello se refiere la Audiencia Nacional, rebatiendo la postura del recurrente), esto es, serían en realidad, aunque fuera “*materialmente*”, sanciones.

⁷ Aunque no podamos extendernos sobre esta cuestión, dada su relevancia merece la pena destacar la conclusión a la que llega la Audiencia Nacional al respecto. El recurrente ponía de relieve que “*como el ejercicio 1997 estaba prescrito y en él ya hubo irregularidades contables, es lo que explicaría que la Inspección se centrara en el de 1998 y en el que también hubo irregularidades contables, todo con el objetivo de que la actuación inspectora quedase dentro del plazo de cuatro años al iniciarse tales actuaciones el 23 de mayo de 2003*”. No obstante, el Tribunal va a concluir que las irregularidades contables sólo se produjeron en el ejercicio 1998, y no en el ejercicio 1997, a pesar de lo afirmado por el recurrente. Por este motivo, no llega en realidad a plantearse la relevante cuestión de si hubiera sido admisible la regularización del ejercicio 1998 por un incumplimiento contable en ese año cuando en el ejercicio anterior, prescrito al iniciarse las actuaciones inspectoras, ya se hubiera producido el mismo incumplimiento contable: “*Sin embargo –afirma la Audiencia Nacional, negando lo que el recurrente sostenía- del Informe de Inspección lo que se deduce no es eso, sino que esas irregularidades se aprecian en el ejercicio 1998 y por las razones ya expuestas. En efecto –señala-, aun cuanto según la Inspección, ni respecto del ejercicio 1997 ni del 1998, los libros presentados por el actor aparecen diligenciados, lo relevante es que en donde ha detectado las irregularidades contables es en el ejercicio 1998: mientras que en 1997, a partir de marzo, no aparecen en los balances trimestrales las cuentas RIC, luego se aportaron balances de movimientos de sumas y saldos de esas cuentas separadas; a su vez en el Diario General de 1997 figuran las cuentas RIC (ejercicios 1994 a 1997) y es en el ejercicio 1998 –en cuanto a su contabilidad como empresario individual- cuando desaparecen esas cuentas al no figurar en el balance de comprobación del primer trimestre y el diario de enero y febrero y lleva su importe a la cuenta de fondos propios; además en el Libro diario la cuenta RIC de 1997 presenta un importe de 337.750.824 pesetas y en febrero saldo 0; tampoco aparece el aporte a rama de actividad todo lo cual se plasma en un desajuste en los asientos de finalización del ejercicio 1997 e inicio 1998. Precisamente –concluye- ese desajuste de la contabilidad en el ejercicio 1998 inicialmente presentado es lo que le llevó a finales de 2004 a presentar una segunda contabilidad con la que intentaba justificar que había transmitido a (...) SL el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y que había tenido su reflejo contable*”.

Con esta afirmación el recurrente se hace eco de una tradicional doctrina que identifica en determinadas normas del ordenamiento tributario o, siendo quizá más precisos, en determinadas interpretaciones administrativas de algunas normas tributarias, unas que podrían denominarse sanciones "indirectas" o "impropias" Así se las ha calificado porque "si bien, desde un punto de vista formal, difícilmente pueden reputarse como verdaderas sanciones, sí que pueden considerarse como tales desde un plano material" ⁸.

En concreto, la gran parte de estas sanciones "indirectas" o "impropias" en Derecho tributario se han encontrado cuando del incumplimiento de ciertas obligaciones formales se han extraído consecuencias negativas para el contribuyente de carácter material, esto es, consecuencias en el ámbito de las exigencias sustantivas de una mayor deuda tributaria. El ejemplo más característico lo constituyen las limitaciones o exclusiones a la deducibilidad de gastos u otras partidas derivadas de la ausencia de determinados justificantes o medios probatorios cualificados (facturas, contabilidad) o de las deficiencias de que pudieran adolecer los mismos.

En este caso nos encontraríamos con un fenómeno similar: un incumplimiento contable, que se sitúa simplemente, por tanto, en el ámbito de las obligaciones formales, produciría, desde el criterio inspector reflejado en la liquidación administrativa, consecuencias sustantivas de exigencias de deuda tributaria, de cuota y de intereses de demora⁹.

De todos modos, el recurrente fundamenta su afirmación del carácter sancionador del acto liquidatorio en dos razones que en realidad no tendrían relación únicamente con los incumplimientos formales, sino también con los incumplimientos de cualquiera otro de los requisitos del beneficio fiscal de la RIC: "porque supone la pérdida de beneficios fiscales –señala, en primer lugar- y porque se han integrado los intereses moratorios de la LGT, lo que supone un caso de anatocismo –añade después-" (FJ. 22º). Aunque centrándonos en la primera de las razones alegadas –a la segunda haremos referencia más adelante-, lo hace a partir de un entendimiento de la pérdida de beneficios fiscales como sanción, que es equivocado, en nuestra opinión, a pesar de que incluso en ocasiones es el propio Derecho positivo el que así lo dispone¹⁰: la pérdida de beneficios fiscales,

⁸ J.A. Sánchez Pedroche, "Sanciones "indirectas" o "impropias" en Derecho tributario", *Revista Española de Derecho financiero*, núm. 91, 1996, pág. 501.

⁹ Desde esta misma perspectiva ha analizado esta problemática en el ámbito de la RIC Sánchez Pedroche, "La Reserva para Inversiones en Canarias", *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 256, 2004, págs. 84 y ss, que se refiere al "férreo intento de la Inspección por negar derechos materiales cuando se vulnera levemente o se incumple alguna mínima obligación formal por nimia que ésta sea".

¹⁰ Así, por ejemplo, la propia Ley 19/1994, tras su redacción dada por el Real Decreto-Ley 12/2006, prevé en el ámbito del régimen de la Zona Especial Canaria como sanción "la pérdida de los beneficios fiscales establecidos en este título correspondientes al ejercicio en el que se haya cometido la infracción" (art. 67. 1). Aunque debe destacarse que se trata de una sanción prevista para unas infracciones "administrativas", propias de este régimen especial cuya supervisión y control corresponde al Consorcio de la Zona Especial Canaria, que son distintas y compatibles con las previstas en el régimen general de infracciones y sanciones tributarias, como dispone de forma expresa el art. 71 de dicha Ley.

entendida en el sentido estricto al que nos referimos con anterioridad, consiste, pura y simplemente, en la no realización completa de los requisitos integrantes de su supuesto de hecho, en concreto, en el incumplimiento de alguno de aquellos que deben cumplirse con posterioridad al momento en el que se aplica el beneficio fiscal de modo provisional por el sujeto pasivo.

Y si el recurrente sostenía la naturaleza sancionadora, aunque fuera "*materialmente*" del acto de liquidación, era sobre todo para exigir la aplicación al caso de dos grupos de regulaciones normativas, que no habían sido tenidas en cuenta ni por la Inspección ni por el TEAC: los arts. 24 y 25 de la Constitución Española, que establecen una serie de garantías procesales en el ámbito penal y sancionador; y, el art. 10. 2, párrafo 2º de la LGT de 2003, según el cual, en lo que aquí interesa, "*las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias (...) tendrán efectos retroactivos respecto de los actos que no sean firmes cuando su aplicación resulte más favorable para el interesado*", lo que no constituye sino una concreción de algunas de las exigencias del art. 9. 3 de la Constitución.

Aquí nos interesa fundamentalmente la segunda de las regulaciones mencionadas, la que prevé la obligada aplicación retroactiva de las normas sancionadoras favorables, porque podía tener una especial trascendencia en el supuesto enjuiciado. Puesto que de entenderse que el originario art. 27. 8 de la Ley 19/1994, aplicado por la Administración en su regularización,

recoge una norma de carácter sancionador, cabría plantearse la aplicación retroactiva del precepto que ha sucedido a aquél en el que de modo expreso se prevén unas consecuencias distintas para los incumplimientos contables como el producido en el caso enjuiciado y que con toda probabilidad podrían ser más favorables: como vimos al principio, se dispone ahora expresamente que el incumplimiento de los requisitos de contabilización y mantenimiento en la contabilidad del apartado 3º del art. 27 no genera la pérdida del beneficio fiscal, sin perjuicio de que pueda cometerse entonces el tipo infractor específicamente previsto para estos incumplimientos contables en el apartado 17º de dicho precepto.

C. La postura de la Audiencia Nacional: la no aplicación retroactiva del nuevo artículo 27. 16 de la Ley 19/1994

Sin embargo, la Audiencia Nacional rechaza frontalmente esta alegación del recurrente, de modo que en su opinión, con la que estamos esencialmente de acuerdo, el acto liquidatorio impugnado "*no [es] una sanción*" (FJ. 22º) y la regulación del art. 27. 8 de la Ley 19/1994 no responde "*al ejercicio de una potestad sancionadora*" (FJ. 27º).

En concreto, lo hace fundamentalmente en base a dos razones. Por un lado, porque "*lo elevado de la cuantía no convierte la liquidación en sanción*", a lo que se refiere después de haber puesto de relieve "*la gravedad que para el sujeto pasivo supone la regularización impugnada: de*

una cuota diferencial negativa de 2.094.297 pesetas, que le fue devuelta, se ha pasado a una deuda de 1.013.033.582 de pesetas más los intereses". "Lo previsto en el artículo 27.8 Ley 19/94 –afirma el Tribunal– será un acto de gravamen, en cuanto que es desfavorable para el sujeto pasivo, pero no una sanción como especie dentro de los actos de gravamen" (FJ. 22º). Y, por otro lado, porque así "lo confirma el propio legislador como intérprete auténtico con el inciso final del apartado 16 y el nuevo apartado 17: si a partir del 1 de enero de 2007 –añade– deja de ser objeto de regularización para ser infracción tributaria es que antes esa regularización en sí no lo era" (FJ. 23º).

Finalmente, una vez rechazada la naturaleza sancionadora de la norma contenida en el art. 27. 8 de la Ley 19/1994, de forma sencilla puede negar de igual modo la pretendida aplicación del nuevo apartado 16º de dicha Ley, tras la reforma de finales de 2006, a pesar de reconocer de que "No cabe duda de que las consecuencias en términos cuantitativos le serían más favorables". Puesto que "los efectos retroactivos sólo se prevén para las normas tributarias de contenido sancionador (cfr. artículo 4. 3 LDGC y actual artículo 10.2.2º Ley 58/2003)" (FJ. 23º).

Esta misma idea es reiterada de nuevo más adelante: "aun cuando en su redacción vigente el artículo 27 implique un régimen de cuentas RIC en lo que a este pleito interesa, más beneficioso y más congruente con el principio de proporcionalidad entre la irregularidad contable y sus

consecuencias, es lo cierto que no entra en la previsión del artículo 10.2 Ley 53/03 al no haber una expresa previsión legal al efecto, precepto éste que en sus dos párrafos ya recoge la doctrina constitucional sobre la retroactividad de las normas tributarias" (FJ. 27º).

D. El rechazo de la Audiencia Nacional a la liquidación de intereses sobre intereses en la regularización administrativa de la Reserva para Inversiones

La Audiencia Nacional, sin embargo, no admite la liquidación administrativa regularizando la pérdida del beneficio fiscal de la RIC en su integridad. Porque como se pone de relieve en su Fallo si bien considera correcta la resolución del TEAC impugnada "en cuanto a la liquidación practicada el 12 de diciembre de 2005 por la Delegación Especial de la Inspección de Canarias (Las Palmas) respecto del importe de las deducciones indebidas", la considera "contraria a Derecho en cuanto que confirma el cálculo de intereses de demora por pérdida de deducciones hecho en la liquidación citada, anulándose este extremo (...)".

Como no podía ser de otra manera, el Tribunal parte de la regulación específica que se hacía en el originario art. 27. 8 de la Ley 19/1994 sobre los intereses de demora de los supuestos de pérdida del beneficio fiscal de la RIC. Este precepto, según expone la Audiencia Nacional, "preveía que el incumplimiento de los «requisitos establecidos en este artículo [aquí el del apartado 3] dará lugar a la integración

en la base imponible del ejercicio en que ocurrieran estas circunstancias de las cantidades que en su día dieron lugar a la reducción de la misma». Y a continuación añade: «sobre la parte de cuota derivada de lo previsto en el párrafo anterior se girará el interés de demora correspondiente calculado desde el último día del plazo de ingreso voluntario de la liquidación en la que se realizó la correspondiente reducción de la base imponible» (FJ. 25º).

Para la Audiencia Nacional “Esos términos de la Ley 19/94 no dejaban de ser equívocos de ahí que el vigente artículo 27.16 –añade– prevea que «se liquidarán intereses de demora en los términos previstos en la Ley 58/2003 y en su normativa de desarrollo», luego se reconduce su cálculo al régimen general tributario y no al régimen especial del artículo 27 Ley 19/94” (FJ. 25º).

Desde nuestro punto de vista, efectivamente, y en esto coincidimos con la Audiencia Nacional, los términos del art. 27. 8 de la Ley 19/1994, en cuanto a los intereses de demora a exigir en los supues-

tos de pérdida del beneficio fiscal de la RIC, eran equívocos. Las dudas suscitadas por aquella norma, en concreto, eran fundamentalmente dos, en nuestra opinión: por un lado, los términos impersonales que se recogían en él (“se girará el interés de demora”) determinaban que no estuviera claro quién, si el sujeto pasivo o la Administración tributaria, debía llevar a cabo la liquidación de dichos intereses de demora, tal como ha puesto de relieve en alguna ocasión el Tribunal Superior de Justicia de Canarias¹¹; y, por otro lado, la referencia a que el interés de demora se calcularía “sobre la parte de cuota derivada de lo previsto en el párrafo anterior” motivó la extendida polémica doctrinal y jurisprudencial acerca de cual sería la base sobre la que aplicar el interés de demora en aquellos supuestos en los que en la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio de incumplimiento no existiera cuota alguna, pese a haberse integrado en su base imponible las cantidades dotadas de RIC disfrutadas en su momento, al existir, por ejemplo, bases imponibles negativas pendientes que neutralizaban dicho incremento¹².

¹¹ La Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 18 de noviembre de 2005 (NFJ022689, ponente D. Francisco José Gómez Cáceres) concluyó la falta del “elemento de la culpabilidad, necesario en toda infracción administrativa, dado que si bien la recurrente no ingresó el importe de los intereses de demora cuando regularizó el IS/1996, afirma que actuó en la creencia de que la expresión “se girará” que emplea el párrafo segundo del art. 27.8 de la Ley 19/1994 es suficientemente expresiva de que debe ser la administración la que realice la operación de fijación de tales intereses para luego el sujeto pasivo pagar este componente de la deuda tributaria”. Y refiriéndose a esta interpretación señala después que “no podemos por menos que disculpar la conclusión a la que llega ya que, en efecto, la expresión “se girará” es, como mínimo confusa, y atendido su significado literal no es tarea fácil desautorizar la interpretación efectuada por la recurrente”.

¹² Sobre esta problemática y las distintas posiciones al respecto, puede verse Sánchez Blázquez, *Pérdida y regularización...*, cit., págs. 193 y ss; y, más recientemente, recogiendo los últimos pronunciamientos jurisprudenciales al respecto, V. M. Sánchez Blázquez, “El cambio de criterio judicial sobre los intereses de demora en las regularizaciones por el sujeto pasivo de la Reserva para Inversiones en Canarias (Reflexiones al hilo de varias sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Canarias)”, *Hacienda Canaria*, núm. 28, 2009, págs. 227 y ss.

La Audiencia Nacional, sin embargo, no se refiere a ninguno de estos dos problemas, sino a otro distinto que en realidad, desde nuestro punto de vista, no era objeto de regulación en aquel originario apartado 8º del art. 27: el de la liquidación o no de intereses sobre intereses en las regularizaciones administrativas de la RIC. Este problema, en nuestra opinión, no era regulado directamente por aquel precepto, a menos que se entendiera que en él se ordenaba a la Administración –y no al sujeto pasivo- girar los intereses de demora en estos casos, por lo que de esta regulación normativa podría deducirse indirectamente la inadmisibilidad en estos supuestos aquellos intereses sobre intereses.

El problema de la liquidación de intereses sobre intereses en las regularizaciones administrativas de la Reserva para Inversiones, bajo la regulación originaria de la Ley 19/1994, ha perdido hoy quizá bastante relevancia práctica, dada la extendida posición de la doctrina económico-administrativa y de la jurisprudencia que entiende que no es posible¹³. A esta amplia doctrina administrativa y jurisprudencia se une también esta sentencia de la Audiencia Nacional, por lo que a la situación normativa de la originaria Ley 19/1994 se refiere, si bien se trataría de un pronunciamiento a destacar porque existí-

an varias sentencias de este mismo órgano jurisdiccional anteriores que habían seguido el criterio contrario¹⁴.

Ello no obsta para que pongamos de relieve que no acabamos de entender los argumentos esgrimidos por el Tribunal en esta sentencia para defender que no es posible en estos casos liquidar intereses sobre intereses, lo que le lleva a estimar contraria a Derecho la liquidación en este aspecto.

“Con la regulación originaria del artículo 27.8.2º -afirma el Tribunal-, la reclamación de los intereses exigidos al demandante ha acabado incurriendo en anatocismo, lo que es posible a tenor del artículo 1109.1 del Código Civil, pero no en este caso en el que se han integrado en la cuota derivada de las deducciones de los ejercicios 1994 a 1997 más los intereses de cada anualidad y sobre la cantidad resultante la Inspección ha calculado los moratorios. Procede este punto estimar la demanda –concluye la Audiencia Nacional- ya que tales intereses durante esos ejercicios no eran líquidos ni exigibles pues, como se ha visto, las deducciones fueron correctas hasta el ejercicio 1998. Lo procedente es recalcularlos pero «sin convertir los intereses de demora en base de cálculo de los otros intereses que se

¹³ Entre las últimas resoluciones judiciales en este sentido puede mencionarse la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias (Las Palmas) de 13 de marzo de 2009, según revela Miranda Calderín, “Crónica de la RIC 2009”, pág. 19. Un análisis y valoración crítica de las distintas posiciones al respecto puede verse en Sánchez Blázquez, *Pérdida y regularización...*, cit., págs. 217 y ss.

¹⁴ Como pone de relieve Miranda Calderín, “Crónica de la RIC 2009”, pág. 11, las sentencias de la Audiencia Nacional de 2 de marzo, de 9 de marzo y de 29 de junio de 2009, sí admiten la liquidación de intereses sobre intereses en estos supuestos.

liquidarán sobre cuota de acta resultante de la total regularización tributaria», tal y como señaló el propio TEAC, en resolución de 11 de septiembre de 2008, nº 754/2006, criterio que no ha reiterado en el caso de autos al no habérselo planteado el demandante” (FJ. 26º).

4. El tipo infractor cometido: la infracción simple por el incumplimiento de obligaciones de contabilización

La sentencia analiza, en su última parte, la procedencia o no de la sanción impuesta. Y aquí va a dar la razón íntegramente al recurrente, si bien lo va a hacer, según parece a la vista de los datos que nos aporta la sentencia, en base a unos argumentos que son propios de la Audiencia Nacional. Porque de la alegación del recurrente sobre la nulidad de la sanción “*por dictarse al margen de los artículos 9. 3, 24. 1 y 25 de la Constitución*” (antecedente tercero, 5º) sólo cabe deducir como argumento alegado conectado con la determinación de la norma sustantiva sancionadora aplicable la no aplicación retroactiva del art. 27 de la Ley 19/1994, tras la modificación de finales de 2006, que, como vimos, había introducido una regulación novedosa para el supuesto enjuiciado y que podía ser más favorable que la vigente en el momento de realización de los hechos. Es decir, por no haber impuesto como sanción para el incumplimiento de las exigencias contables del

apartado 3º del art. 27 la “*multa pecuniaria proporcional del 2 por ciento de la dotación que debiera haberse efectuado*”.

La Audiencia Nacional, sin embargo, de igual modo que hizo en una sentencia anterior de 28 de junio de 2007¹⁵, se opone a la aplicación retroactiva del nuevo art. 27 de la Ley 19/1994 en un supuesto de incumplimiento contable generador, en la regularización administrativa, de la pérdida del beneficio fiscal de la RIC disfrutado bajo el régimen anterior a la reforma de finales de 2006.

Entonces lo hizo a partir de entender, de forma que parece sorprendente, que “*la modificación del precepto (...) no hace sino sancionar unos hechos que anteriormente podían no considerarse constitutivos de infracción disciplinaria alguna*”. Aunque quizá esta solución de la Audiencia Nacional no era inadecuada, sin perjuicio de las dudas que plantea la razón señalada, dado el objeto de impugnación en el recurso, que era la liquidación administrativa de cuota e intereses y no la imposición de una sanción. Al menos, a falta de datos más precisos en la sentencia, esto es lo que parece desprenderse de lo alegado por la recurrente, que fundamentaba la aplicación retroactiva en base a que no cabía “*ignorar que la aplicación de la vigente redacción del precepto invocado no podía amparar las liquidaciones practicadas por la Inspección, sino todo lo más, la imposición de unas sanciones por infracciones*

¹⁵ NFJ026365, ponente D^a. Esperanza Córdoba Castroverde.

graves cuya cuantía se limita al 2 por 100 de las dotaciones, y no a invalidar completamente las mismas”.

Ahora, sin embargo, en esta sentencia de 9 de diciembre de 2009, la Audiencia Nacional rechaza la aplicación retroactiva de la nueva norma por deducirse de la LGT anterior “*un tipo sancionador idóneo*” (FJ. 28º), que va a ser el de la “*infracción simple del artículo 78.1.c) LGT que castiga el incumplimiento de las obligaciones de índole contable*” (FJ. 30º). A lo que llega el Tribunal sin tener que aplicar retroactivamente aquella otra norma, pues la búsqueda en la norma sancionadora vigente en el momento de comisión de los hechos es algo que debe realizarse “*antes de plantearse su aplicación retroactiva [la del nuevo apartado 17º del art. 27] por ser su previsión más favorable a la finalmente aplicada al recurrente*” (FJ. 28º).

Previamente, no obstante, realiza una reflexión general que le puede servir para basar con más claridad lo que después hace, que es huir de los tipos infractores generales de la LGT por dejar de ingresar y por obtener devoluciones indebidas del art. 79 a) y c) de la anterior LGT, que eran los que aplicó la Administración. Porque “*el artículo 27 Ley 19/94 tiene su propia lógica, a su vez, dentro de una norma fiscal especial como es el régimen fiscal canario, luego la sanción que se derive de su infracción debe guardar coherencia con él. De esta forma –añade– el reproche sancionador debe centrarse en los bienes jurídicos deducibles de ese régimen fiscal especial al que está directamente sujeto el demandante y esto con preferencia sobre los que*

la LGT protege con carácter general y conforme a los cuales la Administración califica los hechos. Así lo infringido es, en definitiva, que dejó de reflejar en su contabilidad las cuentas RIC en la forma exigida por el artículo 27.3 Ley 19/94 (...)”.

“*Entiende la Sala –afirma con rotundidad– que el hecho sancionado no se corresponde con que el demandante dejase de ingresar una deuda tributaria [artículo 79.a) LGT; artículo 191.1 y 5 Ley 58/03], ni que obtuviese una devolución indebida [artículo 79.c) LGT; artículo 193.1 Ley 58/03]: eso serán las consecuencias pero no es el ilícito directamente cometido y reprochado al demandante. A esto añádate –señala también– que tampoco se le castiga, por apurar más, que obtuviese unos incentivos sin satisfacer los fines de interés general que se procuran con el sistema RIC; tampoco que obtuviese deducciones sin dotar las cuentas: lo ilícito es que en 1998 no reflejó debidamente en su contabilidad las cuentas RIC, pero sin que tal irregularidad contable haya sido el medio para lucrarse indebidamente del beneficio fiscal. Confirma lo dicho –añade– la insistencia del Informe de la Inspección en la falta de diligencia en la contabilidad que, como ordenado empresario, manda el Código de Comercio, deber intensificado por el artículo 27.3 Ley 19/94; es más, aparte de no que aprecia ánimo de ocultación, la imputación que se le hace es a título no de dolo sino de culpa o negligencia en la llevanza de la contabilidad” (FJ. 29º).*

Para luego continuar: “*Al no ser los hechos subsumibles ni en el artículo 79.a)*

ni en el apartado c) LGT (ni en los correlativos de la actual Ley 58/03), ni tampoco resulta más beneficiosa la aplicación retroactiva del vigente artículo 27.17.a) Ley 19/94, es por lo que hay que entender que el hecho cometido por el demandante sí es calificable como infracción simple del artículo 78.1.c) LGT que castiga «el incumplimiento de las obligaciones de índole contable». Tal tipo sancionador debe integrarse con el artículo 10.2 del Reglamento de régimen sancionador tributario aprobado por RD 1930/1998, de 11 de septiembre y ambos con el artículo 27.3 Ley 19/94 por ser la norma fiscal especial que integra la infracción de los deberes contables como elemento objetivo del tipo sancionador, todo lo cual lleva a la Sala a entender a tenor del artículo 83.3.a) LGT que procede imponer la sanción en su grado medio, esto es, 3000?» (FJ. 30º).

Esta es, como indicábamos al principio, la gran novedad de esta sentencia de la Audiencia Nacional de 9 de diciembre de 2009. Porque pese a que el incumplimiento de las exigencias contables del art. 27. 3 de la Ley 19/1994 sí produce, en su opinión, la pérdida del beneficio fiscal, el tipo infractor cometido en estos supuestos, o, al menos, el que tuvo lugar en el caso enjuiciado, es el específicamente previsto para los incumplimientos de obligaciones de índole contable y no los tipos genéricos recogidos por la normativa para los incumplimientos tributarios generadores de perjuicio económico directo a la Hacienda Pública. Y al resultar de la aplicación de ese tipo infractor una sanción más reducida que la derivada del nuevo tipo infractor

previsto de forma específica para la RIC en el apartado 17º del art. 27 de la Ley 19/1994, introducido a finales de 2006, no es necesario, ni posible, la aplicación retroactiva de la nueva norma.

IV. UNA POSIBLE LECTURA DISTINTA DE LA DOCTRINA DE LA AUDIENCIA NACIONAL

1. Planteamiento

Hemos visto como la Audiencia Nacional, en esta sentencia de 9 de diciembre de 2009, llega a tres conclusiones básicas, en lo que aquí nos ha interesado fundamentalmente: es correcta la liquidación administrativa en lo relativo a los importes de deducciones en concepto de RIC disfrutadas en su momento por el sujeto pasivo que son regularizadas por la Inspección como consecuencia de la pérdida del beneficio fiscal motivada por un incumplimiento contable; es, sin embargo, incorrecta aquella liquidación en cuanto a los intereses de demora que giró la Administración, que deben ser recalculados nuevamente por ésta de forma distinta a como lo hizo; y, es igualmente incorrecto el acto de imposición de sanciones por las infracciones de dejar de ingresar y de obtener indebidamente devoluciones del art. 79 a) y c) de la anterior LGT, pues la infracción cometida y que debe ser sancionada, en opinión del Tribunal, es la infracción simple por el incumplimiento de obligaciones de índole contable del art. 78 c) de dicha Ley. Y hemos visto también cuales han sido los principales argumentos a partir de los cuales la Audiencia Nacional extrae dichas conclusiones.

Sin embargo, en nuestra opinión, precisamente algunos de estos argumentos manejados por el Tribunal en esta sentencia podían haber sido empleados, introduciendo los matices necesarios, para llegar a conclusiones parcialmente distintas. Porque desde nuestro punto de vista, algunos de estos argumentos, que reflejan en algún caso una determinada forma de ver por parte de la Audiencia Nacional la regulación positiva aplicable dado el momento en el que ocurrieron los hechos enjuiciados, el originario art. 27. 8 de la Ley 19/1994, podían haber sido la base de que tanto la liquidación de cuota e intereses practicada como la sanción impuesta hubieran sido consideradas contrarias a Derecho.

En concreto, porque podía haberse entendido que el simple incumplimiento contable producido no tenía la relevancia suficiente para originar la pérdida del beneficio fiscal de la RIC disfrutado, por lo que no procedía regularización alguna de cuota e intereses. Sin perjuicio de que dicho incumplimiento sí originara consecuencias sancionadoras, que serían precisamente las que la Audiencia Nacional entiende aplicables, las relativas a la sanción específica por el incumplimiento de obligaciones de índole contable.

Esto es lo que nos permite, por tanto, ofrecer una lectura de la doctrina de la Audiencia Nacional en esta sentencia que es distinta a la que formalmente se manifiesta y que hemos expuesto con anterioridad.

2. La escasa relevancia del incumplimiento contable producido

Cuando la Audiencia Nacional se enfrenta, en la última parte de la sentencia, a la adecuación a Derecho de la sanción por dejar de ingresar y por obtener indebidamente devoluciones, lo que en realidad hace como punto de partida, en nuestra opinión, es valorar el incumplimiento producido en el contexto de los distintos incumplimientos que pueden tener lugar en relación con el beneficio fiscal de la RIC. O dicho desde otra perspectiva, lo que hace aquí el Tribunal es valorar el requisito del beneficio fiscal que se ha incumplido en el contexto de los diferentes requisitos de la RIC que pueden incumplirse. Y a lo que llega realmente la Audiencia Nacional en esa valoración, desde nuestro punto de vista, es a entender que se trata de un incumplimiento o de un requisito incumplido de escasa relevancia. O dicho desde otra perspectiva, considera que el incumplimiento producido es de escasa gravedad.

De este modo, es en el marco de aquella valoración donde se entiende que pueda afirmar el Tribunal que no *"se le castiga (...) que obtuviese unos incentivos sin satisfacer los fines de interés general que se procuran con el sistema RIC"*. Es decir, en opinión de la Audiencia Nacional, no puede reprocharse al contribuyente la obtención de *"unos incentivos sin satisfacer los fines de interés general que se procuran con el sistema RIC"*, en la medida en la cual –parece estar implícito en lo anterior– esos *"fines de interés general que se procuran con el sistema RIC"* se han satisfecho a pesar del incumplimiento contable, que no afecta en nada a aquéllos.

También a partir de lo anterior se entiende la afirmación de la Audiencia Nacional de que *"tampoco se le castiga (...) que obtuviese deducciones sin dotar las cuentas"*. Con lo que pone de relieve el distinto lugar que ocupan, en su opinión, los diferentes incumplimientos contables que pudieran producirse o lo que es lo mismo la diferente relevancia que tienen los distintos requisitos relativos a la contabilización de la reserva: no es lo mismo la dotación en cuentas, es decir, la primera dotación, que el mantenimiento de la dotación en dichas cuentas. Sobre todo cuando estamos ante un incumplimiento del requisito de mantener la dotación en las cuentas que se produce de forma puntual en un determinado momento.

Igualmente, en fin, es dentro de aquella valoración de la trascendencia de los distintos requisitos del beneficio fiscal donde se comprende que se pueda sostener que *"lo ilícito es que en 1998 no reflejó debidamente en su contabilidad las cuentas RIC, pero sin que tal irregularidad contable haya sido el medio para lucrarse indebidamente del beneficio fiscal"*. De nuevo, en opinión de la Audiencia Nacional, la *"irregularidad contable"* cometida no ha *"sido el medio para lucrarse indebidamente del beneficio fiscal"*. Por el contrario, únicamente *"no reflejó debidamente en su contabilidad las cuentas RIC" "en 1998"*.

3. La consecuencia adecuada a la escasa relevancia del incumplimiento contable producido: la no pérdida del beneficio fiscal

Sin embargo, de esa valoración del requisito incumplido, con la que estamos esencialmente de acuerdo, no debía haber extraído el Tribunal únicamente consecuencias en el ámbito del tipo infractor cometido. Por el contrario, en nuestra opinión, de la escasa relevancia del requisito incumplido también debía haber extraído consecuencias en la misma identificación de los requisitos cuyo incumplimiento produce la pérdida del beneficio fiscal.

En este sentido, si se han obtenido unos incentivos satisfaciendo *"los fines de interés general que se procuran con el sistema RIC"*, si se han obtenido deducciones dotando las cuentas y si la irregularidad contable no ha *"sido el medio para lucrarse indebidamente del beneficio fiscal"*, sino simplemente *"en 1998 no reflejó debidamente en su contabilidad las cuentas RIC"*, como afirma la Audiencia Nacional, debería haberse extraído la conclusión de que aquel incumplimiento no tiene la suficiente trascendencia para traer consigo la pérdida del beneficio fiscal. Y, por lo tanto, no sólo habrían sido contrarias a Derecho las sanciones por dejar de ingresar y por obtener improcedentemente devoluciones, que es lo único que considera el Tribunal –dejando a un lado la liquidación de intereses de demora, que es rechazada por otros motivos–, sino también la liquidación de cuota e intereses de demora en su conjunto.

4. ¿Qué consecuencias sancionadoras del incumplimiento contable son compatibles con la pérdida del beneficio fiscal: la infracción especí-

fica por el incumplimiento contable o las infracciones generales de dejar de ingresar y obtener indebidamente devoluciones?

A. Incumplimiento contable, obligación de regularizar a cargo del sujeto pasivo e incumplimiento por éste de aquella obligación de regularizar

Además, la sanción específica por el incumplimiento contable que sostiene para este caso la Audiencia Nacional, desde nuestro punto de vista, sólo tiene pleno sentido en ese contexto de improcedencia de la liquidación de cuota e intereses de demora al no haberse producido en realidad la pérdida del beneficio fiscal, lo que trae consigo también la improcedencia de las sanciones por dejar de ingresar y obtener indebidamente devoluciones, al no haberse incumplido obligación alguna de regularizar el beneficio fiscal aplicado de forma inicial. Puesto que sólo en el contexto de entender que el requisito incumplido no se integra realmente en el presupuesto de hecho del beneficio fiscal de la RIC y en el presupuesto de hecho de la obligación de regularizar del originario art. 27. 8 de la Ley 19/1994, tendría toda su lógica y su justificación *“que el hecho cometido por el demandante sí es calificable como infracción simple del artículo 78.1 c) LGT que castiga el incumplimiento de obligaciones de índole contable”*.

Por el contrario, resulta difícil de conciliar, en nuestra opinión, la no comisión de las infracciones por dejar de ingresar y por

obtener indebidamente devoluciones con la pérdida del beneficio fiscal derivada del incumplimiento contable producido, que es, sin embargo, lo que sostiene finalmente la Audiencia Nacional. Puesto que desde nuestro punto de vista no es coherente entender, como hace el Tribunal, que *“el hecho sancionado no se corresponde con que el demandante dejase de ingresar una deuda tributaria [artículo 79.a) LGT; artículo 191.1 y 5 Ley 58/03], ni que obtuviese una devolución indebida [artículo 79.c) LGT; artículo 193.1 Ley 58/03]”* o que *“los hechos”* no son *“subsumibles ni en el artículo 79.a) ni en el apartado c) LGT (ni en los correlativos de la actual Ley 58/03”* y la debida integración en la cuota del ejercicio de incumplimiento al haberse incumplido uno de los *“requisitos establecidos en este artículo [aquí el apartado 3]”* 27 de la Ley 19/1994.

Esto es difícil de sostener, según nuestro parecer, porque lo que prevé el originario art. 27. 8 de la Ley 19/1994 –también el actual art. 27. 16 de la misma Ley– es una obligación, a cargo del sujeto pasivo que en su día aplicó de forma provisional el beneficio fiscal de la RIC, de regularizar dicho beneficio fiscal debido al incumplimiento de los requisitos futuros a que está condicionado el mismo. Y dicha obligación de regularizar consiste, ante todo, en una obligación de autoliquidar la cuota y los intereses de demora correspondientes, que tiene su base en una declaración –aunque sea implícita– de que se ha producido el incumplimiento de un requisito futuro de aquel beneficio fiscal. Lo que

habrá de hacerse en la autoliquidación del ejercicio de incumplimiento¹⁶.

Por lo tanto, si se ha producido un incumplimiento que trae consigo la pérdida del beneficio fiscal, como sostiene la Audiencia Nacional, si esto hace surgir en el sujeto pasivo la obligación de regularizar de acuerdo a las previsiones del art. 27. 8 de la Ley 19/1994 y si el sujeto pasivo no ha cumplido con esa obligación de regularizar, al no incluir en la autoliquidación del ejercicio de incumplimiento la regularización debida, la liquidación administrativa regularizando su situación tributaria deberá incluir la cuota e intereses de demora correspondientes.

Además, puesto que la cuantía de la cuota e intereses de demora que debía haber incluido en la autoliquidación derivada de la regularización debida es superior al importe de la devolución obtenida (la autoliquidación presentada fue a devolver y se procedió a la devolución), es lógico que la liquidación administrativa resultante del procedimiento de comprobación contenga la cuantía de la devolución que resulta improcedente y la cuantía de la deuda tributaria que debía haber incluido la autoliquidación que se presentó. Y al haberse constatado en la regularización administrativa que se ha producido la obtención indebida de una devolución y un dejar de ingresar, resulta difícil sostener que tal conducta no se encuentra dentro de los tipos infractores del art. 79 a) y c) de la LGT de 1963, en su redacción del año 1995.

Por tanto, siendo más precisos, no es que pueda decirse, como antes señalamos, que de la valoración del requisito incumplido que hace la Audiencia Nacional debía haber extraído el Tribunal consecuencias no sólo en el ámbito del tipo infractor cometido, sino también en la misma identificación de los requisitos cuyo incumplimiento produce la pérdida del beneficio fiscal. Porque, en nuestra opinión, sólo puede llegarse a entender que el tipo infractor cometido es el específico de los incumplimientos contables si previamente se ha entendido que el incumplimiento contable producido no trae consigo la pérdida del beneficio fiscal.

B. ¿Prevé el artículo 27.8 de la Ley 19/1994 una obligación de regularizar a cargo del sujeto pasivo?

En nuestra opinión, sólo serían compatibles la pérdida del beneficio fiscal derivada del incumplimiento contable y la no comisión de la infracción tributaria por dejar de ingresar o por obtener indebidamente devoluciones bajo determinada perspectiva: si se entendiera que el incumplimiento contable produce la pérdida del beneficio fiscal (dicho incumplimiento sería una de las "*causas*" –en la terminología empleada por el Tribunal al principio- de tal pérdida), pero las "*consecuencias*" de dicha pérdida –siguiendo también la terminología de la Audiencia Nacional- fueran la debida integración en el ejercicio de incumplimiento del importe de las deducciones disfruta-

¹⁶ Sánchez Blázquez, *Pérdida y regularización...*, cit., págs. 110 y ss.

das y de los intereses de demora correspondientes, sin que esta obligada regularización de cuota e intereses estuviera a cargo del sujeto pasivo, sino a cargo de la Administración tributaria. Puesto que entonces, en efecto, al no haber incumplido el sujeto pasivo obligación alguna de incluir en la autoliquidación del ejercicio de incumplimiento la cuota e intereses de demora por la pérdida del beneficio fiscal, no serían los hechos subsumibles en los tipos infractores de dejar de ingresar y de obtener indebidamente devoluciones. Por el contrario, se habría cometido únicamente, sin duda alguna, y como se entiende en esta sentencia, el tipo infractor específico por el incumplimiento de obligaciones de índole contable.

Sin embargo, no es esa perspectiva la que parece tener la Audiencia Nacional en esta sentencia. Es cierto que como pusimos de relieve con anterioridad, en la parte inicial de la sentencia se identifica la consecuencia de la pérdida del beneficio fiscal como la debida integración de la cuota e intereses de demora en el ejercicio de incumplimiento, sin concretar si esta obligada regularización es a cargo del sujeto pasivo o de la Administración tributaria. Sin embargo, en dos momentos fundamentales de su enjuiciamiento en los que hubiera sido decisivo entender que el sujeto pasivo no es el que tendría que

regularizar el incumplimiento, sino que debería realizar tal regularización la Administración tributaria la Audiencia Nacional no llega a afirmarlo. Lo que incluso podría haber tenido cierto fundamento en la literalidad del originario art. 27. 8 de la Ley 19/1994 que no alude de modo expreso al sujeto pasivo, como encargado de realizar la mencionada regularización, a diferencia de lo que ocurre en el actual art. 27. 16 de dicha Ley, al menos en cuanto a la regularización misma del beneficio fiscal disfrutado¹⁷: en el análisis de la procedencia de la liquidación de intereses de demora y en el de la corrección o no de la sanción por dejar de ingresar y obtener indebidamente devoluciones.

De este modo, hubiera sido sencillo para el Tribunal entender incorrecta la liquidación de intereses sobre intereses practicada por la Inspección porque el sujeto pasivo, sin más, no tenía obligación alguna de incluir cuota e intereses en su autoliquidación del ejercicio de incumplimiento. De ahí entonces la incorrección de aquella liquidación administrativa al haberse calculado los intereses de demora hasta la fecha del acto liquidatorio sobre una cantidad integrada, a su vez, por la cuota e intereses de demora que, en opinión del órgano administrativo, tenía que haber incluido el sujeto pasivo en su autoliquidación del ejercicio de incumplimiento.

¹⁷ Téngase en cuenta que es sólo en el nuevo apartado 16º del art. 27, tras la reforma de finales de 2006, y no en el originario apartado 8º de este precepto, cuando se hace referencia expresa a que es el “*sujeto pasivo*” el que ha de proceder “*a la integración, en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades (...)*”.

Sin embargo, la Audiencia Nacional rechaza aquella liquidación de intereses sobre intereses a partir de otros argumentos (FFJJ. 25º Y 26º), aunque como vimos no están del todo claros.

Y de igual forma el órgano jurisdiccional podía haber entendido improcedente la sanción por dejar de ingresar y de obtener indebidamente devoluciones a partir de un argumento tan evidente como el relativo a que esa conducta no podría haberse realizado nunca al no tener el sujeto pasivo obligación alguna de incluir una cuota y unos intereses de demora en su autoliquidación del ejercicio de incumplimiento.

Sin embargo, la Audiencia Nacional no parece negar que efectivamente se ha producido ese dejar de ingresar y esa obtención indebida de devoluciones, lo que presupone que desde su opinión sí existía una obligación de autoliquidar la cuota y los intereses. Porque señala que el dejar de ingresar una deuda tributaria y la obtención de una devolución indebida *“serán las consecuencias, pero no es el ilícito directamente cometido y reprochado al demandante”* (FJ. 29º). Por tanto, sí se había producido ese dejar de ingresar y esa devolución indebida, sin perjuicio de que eran simplemente *“las consecuencias, pero no es el ilícito directamente cometido y reprochado al demandante”*, al haber reali-

zado éste únicamente un simple incumplimiento contable.

5. El principio de proporcionalidad entre la irregularidad contable y sus consecuencias

No puede desconocerse tampoco que la propia Audiencia Nacional pone de relieve en otro pasaje de la sentencia que no considera adecuada la consecuencia de pérdida del beneficio fiscal derivada de un simple incumplimiento contable como el que se produjo en el caso objeto de enjuiciamiento. Porque a partir de lo que afirma el Tribunal puede entenderse que considera que la pérdida del beneficio fiscal de la RIC por los incumplimientos contables no es *“congruente”* o, al menos, es poco *“congruente con el principio de proporcionalidad entre la irregularidad contable y sus consecuencias”*¹⁸.

Pues bien, si esto es lo que piensa en el fondo la Audiencia Nacional, lo que tenía que haber hecho es, en nuestra opinión, entender que aquel incumplimiento contable no traía consigo la pérdida del beneficio fiscal. Así hubiera sido coherente también con aquella valoración del incumplimiento que realiza –se trata de un incumplimiento de escasa gravedad para el órgano judicial, según vimos-, aunque lo haga formalmente sólo desde la óptica del tipo infractor cometido.

¹⁸ Téngase presente que la mención de esta idea por la Audiencia Nacional es a efectos de señalar que el artículo 27 en su redacción actual, según la cual “el incumplimiento de lo prevenido en el apartado 3 –caso de autos- ya no lleva a la integración que ha dado lugar a la regularización recurrida”, implica “un régimen de cuentas RIC (...) más congruente con el principio de proporcionalidad entre irregularidad contable y sus consecuencias (...)”.

6. La doctrina y jurisprudencia sobre la distinción entre requisitos formales y sustanciales de los beneficios fiscales con independencia de la literalidad de sus normas reguladoras

Con ello, además, también hubiera sido coherente la Audiencia Nacional con aquella corriente doctrinal y jurisprudencial que en el ámbito de los beneficios fiscales diferencia sus requisitos formales y sus requisitos sustanciales. De modo que sólo los segundos (los requisitos sustanciales) traen consigo el no posible disfrute del beneficio fiscal, lo que no se produce con los primeros (los requisitos formales), sin perjuicio de las consecuencias sancionadoras que el incumplimiento de estos últimos pueda traer consigo.

Es cierto que a diferencia de lo que ocurre con la normativa hoy vigente, la versión del art. 27 de la Ley 19/1994 anterior a la reforma de finales de 2006, que es la aplicable al supuesto enjuiciado, no recogía expresamente aquella distinción entre diferentes tipos de requisitos del beneficio fiscal, a efectos de que el incumplimiento de algunos de ellos, los formales, no trajera consigo la pérdida del beneficio fiscal. Precisamente esta ausencia de referencia expresa alguna en la norma antigua y esa novedad introducida en la literalidad de la norma parece ser lo determinante para el Tribunal, pues llega a afirmar que *"A partir del 1 de enero de 2007, tras la reforma del artículo 27 Ley 19/1994 por el RD-Ley 12/2006, de 29 de diciembre, el nuevo apartado 16 del artículo 27 prevé que el incumplimiento de lo prevenido en el*

apartado 3 –caso de autos- ya no lleva a la integración que ha dado lugar a la regularización. La consecuencia es que será sancionable como infracción tributaria grave con multa del 2 % de la dotación que debiera haberse efectuado [apartado 17 a)]".

Sin embargo, no puede desconocerse que en la mayoría de los beneficios fiscales en los que se ha defendido doctrinal y jurisprudencialmente aquella distinción entre una y otra clase de requisitos, a los efectos mencionados, tampoco recogía la normativa de forma expresa esa previsión de que el incumplimiento de determinados requisitos formales no trae consigo la pérdida del beneficio fiscal o de que sólo el incumplimiento de los requisitos sustanciales es el que produce dicha pérdida. Sólo en alguna regulación puntual, como la de la exención de incrementos patrimoniales por reinversión del art. 154.1 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades de 1982 se disponía expresamente que era el incumplimiento de los *"requisitos sustanciales"* el que *"dará lugar a someter a gravamen el incremento patrimonial correspondiente"* que se había visto favorecido por la exención de modo inicial.

Por el contrario, ninguna previsión expresa al respecto se recogía, por ejemplo, en la deducción para inversiones del art. 210 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades de 1982. Puesto que en él se disponía de modo general que *"El incumplimiento de algunos de los requisitos exigidos en este Reglamento para el disfrute de la deducción para inversiones originará la pérdida del*

derecho a la deducción y a la anulación automática de la practicada”.

Esto, sin embargo, no impidió al TEAC entender que “La interpretación de dicho precepto reglamentario exige diferenciar si el incumplimiento se refiere a los requisitos sustanciales, o, a los meramente formales, ya que las repercusiones que dicho incumplimiento pueda tener en uno u otro supuesto serán distintas. Así:

A) El incumplimiento de los requisitos sustanciales –relativos, entre otros, al os parámetros de la deducción, el mantenimiento de la inversión, los plazos de compensación en declaraciones-liquidaciones futuras, las incompatibilidades, y las anomalías sustanciales de la contabilidad que impidan totalmente la comprobación de dichos requisitos-, supondrá la pérdida del derecho a la deducción por inversiones.

B) En el supuesto de incumplimiento de requisitos meramente formales -relativos a la forma de contabilizar y a la documenta-

ción a presentar- no cabe hacer una interpretación literal del invocado artículo 210 del Reglamento del Impuesto de 1982, ya que el incumplimiento de dichos requisitos (...) puede ser subsanable, sin perjuicio de que puedan dar lugar a una infracción tributaria simple. En concreto, respecto a las reglas contables contenidas en los preceptos transcritos (...) hay que tener en cuenta que, su finalidad es permitir la adecuada verificación de las partidas que constituyen la base de la deducción por la Administración Tributaria, por lo que, si la inversión se ha contabilizado, y el incumplimiento del requisito de contabilización se debe a falta de técnica contable, como puede ser la contabilización en cuenta inadecuada a la naturaleza de la inversión (...) el incumplimiento de dicho requisito, en principio, puede ser subsanable, si el mismo no impide la comprobación de los requisitos exigidos para beneficiarse de la deducción por inversiones”¹⁹.

Esta interpretación también fue defendida ampliamente en el seno de la doctrina científica²⁰.

¹⁹ Resolución del TEAC de 14 de mayo de 1998 (NFJ006674), FJ. 4º.

²⁰ Así, para T. García Luis, *Impuesto sobre Sociedades: desgravaciones por inversión y creación de empleo*, Lex Nova, Valladolid, 1990, págs. 288-289, el incumplimiento de los requisitos formales como eran los relativos a documentación o contabilización no tenían “entidad suficiente para impedir el disfrute o consolidación” del beneficio fiscal correspondiente. Lo que encontraba su justificación en una interpretación finalista de la normativa reguladora del incentivo. “Y es que, efectivamente –afirmaba-, el fin del incentivo se cumple si la inversión ha sido realmente realizada con independencia de su correcta o incorrecta contabilización” “Si bien aquí –añadía- la Ley siempre ha exigido expresamente la contabilización de las cantidades invertidas su incumplimiento no impide acogerse a la deducción y ello porque la finalidad de la exigencia se reduce, como la de todos los deberes formales impuestos a los beneficiarios de exenciones extrafiscales, a garantizar o facilitar la tarea de la verificación y control administrativo del cumplimiento preciso de los requisitos sustanciales exigidos”. En este sentido, igualmente, E. Sanz Gadea, *Impuesto sobre Sociedades. Comentarios y casos prácticos*, CEF, Madrid, 1987, pág. 1668, para el que el mencionado art. 210 del Reglamento del IS “se refiere exclusivamente a los requisitos sustanciales y no a los meramente formales”. “Son requisitos formales –señalaba- los relativos a la forma de contabilizar y a la documentación a presentar. Son requisitos sustanciales los relativos a los parámetros de la deducción, el mantenimiento de la inversión, los plazos de compensación en declaraciones-liquidaciones futuras y las incompatibilidades, entre otros”. También J. M. Tejerizo López, “Notas críticas sobre los beneficios tributarios a la inversión”, *Revista Española de Derecho financiero*, pág. 391, para el que “estos deberes cumplen una función de caución respecto del fin del incentivo y por ello son auténticos medios de prueba en los supuestos de aplicación de la norma; se diría que uno medios cualificados de prueba que no excluyen la posibilidad de probar los hechos determinantes del incentivo por otros medios admitidos en Derecho. Por ello el incumplimiento no impide la consecución del fin que se persigue siempre que resulten fehacientemente acreditados los hechos básicos que justifican la concesión del incentivo”.

Tampoco existía previsión expresa alguna en la regulación del Fondo de Previsión para Inversiones de esa necesaria distinción entre requisitos formales y sustanciales, a la hora de extraer las consecuencias de su incumplimiento. A pesar de lo cual, el TEAC y el Tribunal Supremo –con el apoyo también de un relevante sector doctrinal²¹– entendieron en determinadas ocasiones que el incumplimiento de algunos de los requisitos de contabilización establecidos por su normativa reguladora no implicaba, siempre y en todo caso de forma automática, la pérdida del beneficio fiscal.

Así, por ejemplo, refiriéndose a la exigencia legal de ciertos requisitos formales como la debida constancia del fondo en el balance de la sociedad, pudo señalar el Tribunal Supremo que “*el incumplimiento de los mismos no debe implicar la sanción de la pérdida de los beneficios fiscales con-*

cedidos por aquélla, cuando de otro modo se justifica que los fines del legislador han sido acatados y cumplidos, siquiera se hayan descuidado las específicas formalidades que él estimó necesarias para lograrlos”²². En caso contrario –llegó a afirmar el TEAC–, “*los fines de la Ley quedarían desviados y, además, se produciría una desproporción entre la falta cometida y la penalidad impuesta (pérdida de la exención)*”²³.

Esto, además, tiene una particular relevancia aquí al ser dicho beneficio fiscal, como es sabido, el antecedente remoto de la RIC creada con la Ley 19/1994.

Por otra parte, no puede desconocerse que la regulación actual en el art. 27 de la Ley 19/1994 que ha recogido de forma expresa que el incumplimiento de los requisitos de contabilización y de mante-

²¹ “No se pretende obligar –llegó a afirmar” J. M. Martín Delgado, “Las obligaciones contables del Fondo de Previsión para Inversiones: su régimen jurídico”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 5, 1975, pág. 23- al cumplimiento vacío de unos requisitos de forma, sino al cumplimiento de los de fondo representados por éstos”. También esta misma idea se tuvo en cuenta en la más conocida de las exenciones condicionales o con presupuesto de hecho complejo como es la relativa a la adquisición de solares dirigidos a la construcción de viviendas de protección oficial del ITPAJD, regulada en la actualidad con un amplio ámbito de aplicación en el art. 45. I B), 12 del Texto Refundido de este impuesto, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre. En concreto, A. Martínez Lafuente, *Manual del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Escuela de Inspección Financiera, Madrid, 1984, pág. 276, aludía a la problemática “sobre si es presupuesto inexcusable para el reconocimiento del beneficio fiscal que en el documento se haga constar e propósito del comprador de construir viviendas de protección oficial o si dicho propósito puede ser suplido por hechos fehacientes que, debidamente probados, puedan llevar a la conclusión de que el objeto transmitido lo fue con la finalidad antedicha, siempre, claro está, que el acto administrativo de liquidación no haya adquirido firmeza”. Tal como recoge este autor, en este último sentido se entendió por el TEAC en su Resolución de 24 de octubre de 1978, basándose en una Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de octubre de 1976 en la que se destacaba la necesidad de que el beneficio fiscal no se pierda por razones instrumentales. También en este mismo ámbito J. Martín Queralt, “El incumplimiento de deberes formales en materia de exenciones tributarias”, *Revista Española de Derecho financiero*, núm. 5, 1974, pág. 161, llegó a afirmar que entender que el incumplimiento de deberes formales pudiera traer consigo la pérdida de la exención comportaba un “radical desconocimiento del interés tutelado por la norma de exención y, en última instancia, una radical vulneración del ordenamiento jurídico, fruto de la inversión axiológica entre valores formales y sustanciales y de la consiguiente subordinación de estos últimos a los primeros”.

²² Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de abril de 1967 (citada por Martín Delgado, “Las obligaciones contables...”, pág. 22, nota 49, que recoge otras adicionalmente).

²³ Resolución del TEAC de 21 de diciembre de 1971 (en *La Ley*, 1982-3, pág. 944), citada por García Luis, *Impuesto sobre Sociedades...*, cit., pág. 290.

nimiento en la contabilidad establecidos en el apartado 3º no trae consigo la pérdida del beneficio fiscal suscita también algunas dudas. Porque en el mismo apartado 16º se dispone que *“La disposición de la reserva para inversiones con anterioridad a la finalización del plazo de mantenimiento de la inversión (...) dará lugar a que el sujeto pasivo proceda a la integración en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades (...)”*. Por lo que en aquellos casos en los que antes de la finalización del período de mantenimiento del bien en el que se ha materializado la RIC dotada se dispusiera de tal reserva, al desaparecer la misma de la contabilidad, surgiría la duda acerca de las consecuencias que de ello se derivarían²⁴. Lo que pone de relieve que incluso una regulación como la actual que recoge expresamente la diferenciación entre requisitos formales y sustanciales desde la óptica de las consecuencias de su incumplimiento sobre la pérdida del beneficio fiscal, no resuelve todas las dudas que podrían suscitarse.

7. Conclusión: una oportunidad perdida

Por tanto, y en conclusión, esa falta de congruencia *“con el principio de proporcionalidad entre la irregularidad contable y sus consecuencias”* a que se refiere la Audiencia Nacional en la sentencia objeto de nuestro comentario, que es esencialmente lo mismo que la denunciada *“desproporción entre la falta cometida y la penalidad impuesta (pérdida de la exención)”* del TEAC recién mencionada, podía haber sido la base fundamental para llegar concluir que aquel simple incumplimiento contable no traería consigo la pérdida del beneficio fiscal de la RIC. Sin perjuicio de que sí produjera consecuencias en el ámbito sancionador, al preverse en la regulación de las infracciones y sanciones un tipo infractor específico por el incumplimiento de obligaciones de contabilización.

La valoración por parte de la Audiencia Nacional del incumplimiento producido como de escasa relevancia o gravedad habría sido de igual modo una razón suficiente para sostener su intrascendencia a efectos de generar la pérdida del beneficio fiscal de la RIC.

²⁴ Sánchez Blázquez, *Pérdida y regularización...*, cit, págs. 50 y ss.

ANEXO

FUNDAMENTOS DE DERECHO DE LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CANARIAS, DE 9 DE DICIEMBRE DE 2009 (SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO SECCIÓN 4ª)

Ponente: Ilmo. Sr. D. José Luis Requero Ibáñez

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO

Hasta febrero de 1998 el demandante era empresario individual, dedicado a diversas actividades empresariales: agrícolas, transporte de mercancías, construcción y promoción inmobiliaria, minería, extracción de áridos, engrase y lavado de vehículos. Para tales cometidos estaba dado de alta en los distintos epígrafes del IAE. El caso es que transmitió ramas de actividad empresarial a dos entidades, la rama de actividad agrícola a (A) SL mediante escritura de 27 de noviembre de 1997 y el resto a (B) SL mediante escritura de 9 de febrero de 1998. Como consecuencia de esta segunda transmisión, cesó en la totalidad de su actividad empresarial, causó baja en el IAE, dio de baja las cuentas que recogían la Reserva para Inversiones en Canarias (en adelante, RIC) que venía dotando desde 1994 y cerró la contabilidad.

SEGUNDO

La regularización que da origen a este litigio se produce a propósito de los

incentivos fiscales derivados de constituir la citada reserva de inversiones en Canarias o RIC que se regula en el artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias. Dentro del régimen especial fiscal de Canarias, el fin de la RIC es fomentar el ahorro, la inversión empresarial productiva y la creación de infraestructuras públicas, así como «compensar los costes adicionales que se derivan de la lejanía y dispersión del archipiélago canario, promoviendo actividades generadoras de empleo y acrecentando la competitividad, interior y exterior, de las empresas canarias» como ha señalado la Dirección General de Tributos (Consulta nº V1696/2009). En lo que a este pleito interesa por razón de sujeto, impuesto y año, tal beneficio consiste en que respecto de los rendimientos por actividades empresariales, el empresario individual deduce de la cuota íntegra el importe de los rendimientos netos de explotación con los que va dotando esa reserva en cada período impositivo, siempre que los destine a algunas de las inversiones del apartado 4, con el límite del apartado 2 en relación con el 9.2º.

TERCERO

En concreto, son requisitos de tal beneficio, primero, que los rendimientos provengan de actividades empresariales realizadas mediante establecimientos situados en Canarias; segundo, que esos rendimientos con los que dota la reserva se destinen a algunas de las inversiones del apartado 4; tercero, que esas inversiones se efectúen en el plazo máximo de tres años contados desde la fecha del devengo del impuesto correspondiente al ejercicio en que se ha dotado la reserva; cuarto, que a efectos contables la reserva figure en los balances con absoluta separación y título apropiado; y quinto, que no disponga de los bienes afectos a la reserva mientras permanezcan en la empresa

CUARTO

Como medida de fomento que es, se prevén las causas y consecuencias de la pérdida de tal incentivo. En concreto se pierde si el empresario dispone de los bienes o cantidades con que ha dotado la reserva antes del plazo comprometido para el mantenimiento de la inversión o invierte esos bienes o cantidades con otra finalidad diferente a la prevista o incumple cualquier otro requisito del artículo 27. La consecuencia de la pérdida del beneficio es que en la cuota íntegra del ejercicio en que se produzca el incumplimiento, se integran las cantidades que dedujo y sobre la cuota resultante, se aplica el interés de demora que se calcula desde el último día del plazo de ingreso voluntario de la liquidación en la que se realizó la reducción.

QUINTO

El presente litigio surge porque el actor incumplió sus deberes contables respecto del mantenimiento de la RIC pues, como acaba de decirse, el artículo 27.3 Ley 19/94 exige que las cuentas RIC figuren en los balances con absoluta separación y título apropiado. En concreto se le regularizó el ejercicio 1998 porque en su contabilidad no mantuvo en el balance las cuentas RIC, previamente generadas y dotadas por él, en los dos meses anteriores al cese definitivo como empresario individual (enero y febrero de 1998). A estos efectos, el actor alegó que a raíz de su cese y de la transmisión de las ramas de actividad, una de esas entidades -(B) SL- es la que asumió el cumplimiento de las exigencias de la Ley 19/94. Sin embargo la Administración, tras analizar la documentación contable presentada en un primer momento (septiembre de 2003), advierte que en la contabilidad de (B) SL tampoco figuran en su balance las cuentas RIC, luego desaparecieron tanto en la contabilidad del recurrente como de (B) SL.

SEXTO

En un segundo momento -noviembre de 2004- el demandante presentó otros documentos contables de los que se deduciría que durante todo 1998 llevó la contabilidad como empresario individual y allí figuran contabilizadas las reservas, lo que le permite invocar lo sostenido por ciertas consultas tributarias según las cuales cuando la sucesión no es universal, las reservas RIC permanecen en el empresario

aportante. Sin embargo para la Administración no es creíble esa segunda contabilidad y da más crédito a la primera pues «se presentó en ausencia de preocupación» por regularización fiscal alguna. Esto es así porque considera que, a partir de febrero, había cesado como empresario individual y como la sucesión lo fue a título universal, no tiene lógica que mantuviese esa contabilidad por lo que concluye que la segunda que presentó se elaboró para sostener la tesis de que las cuentas RIC se mantuvieron en su contabilidad como persona física a lo largo de todo 1998, ajustando sus alegatos a los criterios de esas consultas.

SÉPTIMO

Conforme a lo expuesto en su declaración del IRPF por el ejercicio 1998, resultó una cuota diferencial negativa de 2.094.297 de pesetas que le fue devuelta. A raíz de la regularización, se integran en esa cuota el importe de las deducciones indebidas que ascienden a 1.013.033.582 de pesetas más los intereses, lo que arroja un total de 1.249.633.153 pesetas de cuota. Y dicho todo lo anterior, lo litigioso en estos autos no se refiere tanto a la valoración y conclusiones a las que llega la Administración respecto de los deberes contables tal y como exige el artículo 27.3 Ley 19/94, cuyo incumplimiento le priva de la deducción ahí prevista y se salda con la regularización expuesta. Por contra, lo litigioso se ciñe a los puntos reseñados en el Antecedente Tercero de esta Sentencia, centrados en la legalidad del procedimiento de comprobación e inspección así como

a la concepción legal del régimen del RIC en la redacción de la Ley 19/94 al tiempo de suceder los hechos.

OCTAVO

Se alega así la prescripción del derecho de la Administración a liquidar, por cuando el procedimiento de inspección ha excedido del plazo legal previsto en el artículo 29 LDGC en relación con el artículo 31 del RD 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de Inspección Tributaria (en adelante, RGIT). Sin embargo, a estos efectos, la prescripción se invoca en los términos expuestos en el Antecedente Tercero, luego no sólo por retrasos por diligencias innecesarias sino porque el procedimiento ha prescrito por cuanto se ha incurrido en desviación de poder, ha supuesto una actuación material constitutiva de vía de hecho y se ha extendido al ejercicio 1997, que estaba prescrito, lo que afecta a todo el procedimiento y provoca, además, que la actuación inspectora sea nula de pleno derecho.

NOVENO

En cuanto al primer extremo de este alegato, entiende la actora que no interrumpen la prescripción las diligencias consistentes en la aportación de documentos en las oficinas de la propia Administración y no en el domicilio del sujeto pasivo. Ciertamente el artículo 142.1 LGT en relación con el artículo 21.1 RGIT, prevé como regla general que la sede natural para el examen por los inspectores de la documentación relacionada con el hecho imponible

será el domicilio, local, despacho u oficina del sujeto pasivo y siempre en su presencia. Tal previsión aúna intereses tanto de la Administración como del sujeto pasivo: es más llevadero que sea en la sede física del sujeto pasivo, da más agilidad a las actuaciones inspectoras y evita dilaciones; ahora bien, de no aplicarse tal regla general y acudirse indebidamente a la del artículo 21.2 y 3 RGIT en relación con el artículo 143.d) LGT no cabe deducir un supuesto de paralización indebida imputable a la Administración, aparte de que no se razona la consustancialidad de que el lugar idóneo para la práctica de esas diligencias fuese su oficina o domicilio.

DÉCIMO

Alega también que si la duración de todo el procedimiento han sido 935 días, de los 619 días considerados como retrasos a él imputables lo niega en 50 días que abarcan las siguientes diligencias: las de 26 de noviembre, 3 y 22 de diciembre de 2004 y 20 de enero de 2005. La demanda se limita a reproducir las diligencias y a citar la jurisprudencia sobre las denominadas "diligencias argucia", pero nada convincente razona sobre que esas diligencias careciesen de alcance indagatorio por ser de mera constatación o constancia y se centra sólo en la 20 de enero de 2005 en la que, respecto de la de 26 de noviembre de 2004, se le exigen aclaraciones sobre ciertos asientos obrantes en cuentas RIC. Tal diligencia tiene un fin indagatorio pues acababa de presentar esa segunda contabilidad o "contabilidad-2" con la que intenta desdecirse de la primeramente presentada,

la Inspección advierte falta de claridad en sus cuentas lo que imposibilita -señala- su seguimiento, luego con esas diligencias no cabe sostener que fuesen de mera constancia.

UNDÉCIMO

En cuanto a que las actuaciones inspectoras han incurrido desviación de poder y en vía de hecho, hay que señalar que la desviación de poder encierra un núcleo de arbitrariedad que concurre cuando la Administración ejerce una potestad (aquí la de comprobación e inspección), que tiene conferida por una norma de cobertura (aquí, LGT y RGIT), con una finalidad distinta de la prevista en esas normas. Por otra parte una actividad material incurre en vía de hecho cuando se plasma en actuaciones realizadas al margen de toda norma de procedimiento y competencia. Va de suyo lo extravagante de su invocación en el caso de autos cuando el acto originario que se recurre se ha dictado por un órgano de la Inspección y en el curso de un procedimiento de comprobación e inspección. No puede, por tanto, identificarse toda ilegalidad con una vía de hecho pues ésta, como se dice, tiene sus específicas características.

DUODÉCIMO

En el caso de autos se invoca la desviación de poder junto con la nulidad de pleno derecho por incompetencia material del órgano [artículo 62.1.b) Ley 30/92, de 26 de noviembre], siendo la Unidad Inspectora "órgano" a los efectos del citado precepto tal y como prevé el apartado Uno.2 in fine de la

Resolución de la AEAT de 24 de marzo de 1992. Al decir del demandante, como la orden de carga en el plan de inspección tenía el alcance de una inspección parcial limitada a la comprobación de la RIC referida al IRPF 1998 a 2000 y se refería sólo a él como obligado tributario, no podía dirigirse ni a (A) SL ni a (B) SL.; además se requirieron documentos contables que no tenía obligación de conservar por referirse a un ejercicio prescrito (el de 1997). La consecuencia de este planteamiento es que al realizarse diligencias por órgano incompetente, no cabe hablar de dilaciones a él imputables (artículo 31.bis.2).

DECIMOTERCERO

El anterior alegato debe rechazarse pues basta estar a la competencia funcional de la inspección tributaria como actividad pública (cf. artículo 140.1 LGT) y a la competencia orgánica como Inspección de los Tributos (artículo 2 RGIT), para rechazar, como ya se ha visto, que hubiera vía de hecho; además, en cuanto a la desviación de poder, se confunde lo que podrían ser actos materialmente contrarios a Derecho con actos dictados con un fin distinto del previsto en la norma de cobertura. Al margen de su legalidad o no, lo cierto es que los órganos actuantes para la comprobación e inspección (Unidad Inspectora) y la liquidación efectuada (Dependencia Regional de la Inspección de Las Palmas, de la Delegación Especial de Canarias) han actuado en el ejercicio de sus potestades, luego dentro de sus competencias, al ser toda potestad la medida de la competencia.

DECIMOCUARTO

Tampoco cabe admitir, para sustentar esos motivos de impugnación, que en el procedimiento se recabasen documentos de las entidades antes citadas lo que implicaría falta de competencia material de la Unidad Inspectora 10 en relación los términos de la orden de carga. Va de suyo que si el objeto de la comprobación es el antes señalado, la regularización tiene sentido porque es en el ejercicio 1998 cuando se advierte que el demandante, como empresario individual, no contabilizó las cuentas RIC que le habían permitido acceder a unas deducciones o incentivos fiscales. Es en ese ejercicio cuando se produjo la transmisión de ramas de actividad empresarial a (B) SL, como en el anterior lo fue a (A) SL, luego que se recabasen de esas entidades sus datos contables era necesario para comprobar el alcance de la transmisión de la rama de actividad, a partir de lo cual se deducen las irregularidades contables atribuidas al demandante.

DECIMOQUINTO

Lo dicho no implica, por tanto, que se incumpliesen los términos de la orden de carga, que hubiese una desviación de las potestades ejercitadas respecto de su alcance ni, tampoco, que se incurriese en vía de hecho. Significa que la Administración tributaria ejerció sus potestades respecto de un obligado tributario -el actor- y con un objeto -el referido al alcance del plan parcial de inspección-; luego no hubo un "cambio absoluto" en el sentido con que el demandante interpreta las pala-

bras de la Actuaría: al amparo de esa orden y en ese procedimiento quien fue regularizado fue el demandante, luego no otros obligados tributarios no intervinientes en él y respecto de los cuales la Unidad carecía de orden para actuar, si bien era preciso acceder a su datos contables y a los términos de la transmisión de la actividad empresarial del demandante para apreciar que éste cumplió con los términos de la Ley 27/94 .

DECIMOSEXTO

Por lo tanto, si iniciadas las actuaciones al amparo del artículo 68.3 RGIT, a raíz de su primera comparecencia, se advirtió que se había producido esa sucesión empresarial era lógico que para recabar antecedentes necesarios respecto del actor, hubiera que recabar datos de esas entidades que le sucedieron, seguir así la pista de las cuentas RIC y poder calibrar el alcance del incentivo deducido por el demandante en un momento de transición (noviembre de 1997 y febrero de 1998) que se plasma en el cese de su actividad como empresario individual y transmisión de ramas de actividad a dos sociedades. Era lógico, por tanto, recabar esos antecedentes tanto de él como de las sociedades a la vista de la contabilidad que presentó en septiembre de 2003 y de la que luego presentó en noviembre de 2004 y era lógico hacerlo pues, como señala la Inspección, había que determinar dónde se debía hacer la regularización, si en las sociedades o en el sujeto pasivo, persona física, transmitente de las ramas de actividad.

DECIMOSÉPTIMO

En definitiva, si en relación a los hechos que se ponen de manifiesto en las actuaciones de comprobación e inspección referidas al demandante, se han seguido - como él señala- otras actuaciones inspectoras respecto de las entidades a las que el demandante transmitió ramas de su actividad, actuaciones realizadas por otras Unidades Inspectoras (la 07 y la 50), es algo ajeno a este litigio. En todo caso la actuación de la Unidad 10 no incurrió ni en desviación de poder -ejercitó sus potestades de acuerdo con el fin legalmente previsto-, ni incurrió en vía de hecho -actuó esas potestades con arreglo al procedimiento previsto-; ni actuó careciendo de competencia material pues no se inmiscuyó en las actuaciones de otras Unidades ni por "vía de hecho" extendió el procedimiento a otros obligados (las entidades sucesoras del recurrente), ni por razón de otro tributo (Impuesto sobre Sociedades).

DECIMOCTAVO

Lo expuesto lleva a rechazar que el procedimiento de comprobación e inspección sea nulo por cuanto la regularización debió seguirse a (A) SL y a (B) SL, al haberles transmitido ramas de actividad y ser sucesoras en sus obligaciones fiscales. Sin embargo lo comprobado e inspeccionado fue el IRPF, ejercicio 1998, del demandante porque en él se advierten las irregularidades contables antes expuestas: es él quien presenta una contabilidad como empresario individual de enero y febrero de 1998, sin que figuren ("desaparecen"

dice la Inspección) las cuentas RIC que es el objeto de la inspección y, además no consta su transmisión a (B) SL. Cobra así sentido lo razonado por la Inspección respecto de la segunda contabilidad presentada por el actor, en cuanto que al no transmitirse esas cuentas -de ahí que no figuren en el balance de (B) SL aunque sí en su Memoria- no asumió tal entidad esa obligación, luego la irregularidad contable es del transmitente aquí demandante.

DECIMONOVENO

Ligado a los motivos de impugnación expuestos -desviación de poder, vía de hecho- el demandante alega que las actuaciones inspectoras se extendieron a 1997, esto es, a un ejercicio prescrito. Entiende que respecto de tal ejercicio no podía requerirse documentación contable ni otra justificación documental referida a la aportación de rama de actividad (en este caso agrícola) a (A) SL. Ahora bien, no se discute la prescripción de ese ejercicio ni, respecto de él, la posible exención, si lo fueran, de las obligaciones accesorias del artículo 35.2 LGT tal y como prevé su apartado 3. Sin embargo, entiende esta Sala que una cosa es que la Inspección recabe antecedentes al amparo del artículo 36 RGIT en relación con el artículo 30 del Código de Comercio y otra que se regularizase el ejercicio 1997, lo que no es así. Lo regularizado es el ejercicio 1998 pues en él queda en evidencia una irregularidad, lo que lleva a integrar en la cuota de ese ejercicio las deducciones, para lo cual la era preciso comprobar la materialización de la RIC y para esto, a la vista de las transmi-

siones de ramas de actividad entre noviembre de 1997 y febrero de 1998, era lógico que recabasen esos antecedentes.

VIGÉSIMO

Por último se plantea si los ejercicios 1994 a 1997 deben excluirse de la regularización pues los incumplimientos contables exigibles al amparo del artículo 27.3 Ley 19/94 -la reserva para inversiones debe figurar en los balances con absoluta separación y título apropiado- se produjeron ya en 1997, luego su regularización debió hacerse en el IRPF de 1997 y no en el ejercicio 1998. Como acaba de decirse, según el artículo 27.8 la regularización se efectúa mediante la integración en la cuota del ejercicio "en que ocurrieran" esos incumplimientos y éstos -dice la demandante- ocurrieron en el de 1997. La consecuencia es que como el ejercicio 1997 estaba prescrito y en él ya hubo irregularidades contables, es lo que explicaría que la Inspección se centrara en el de 1998 y en el que también hubo irregularidades contables, todo con el objetivo de que la actuación inspectora quedase dentro del plazo de cuatro años al iniciarse tales actuaciones el 23 de mayo de 2003.

VIGÉSIMO PRIMERO

Sin embargo del Informe de Inspección lo que se deduce no es eso, sino que esas irregularidades se aprecian en el ejercicio 1998 y por las razones ya expuestas. En efecto, aun cuando según la Inspección, ni respecto del ejercicio 1997 ni del 1998, los libros presentados por el

actor aparecen diligenciados, lo relevante es que en donde ha detectado las irregularidades contables es en el ejercicio 1998: mientras que en 1997, a partir de marzo, no aparecen en los balances trimestrales las cuentas RIC, luego se aportaron balances de movimientos de sumas y saldos de esas cuentas separadas; a su vez en el Diario General de 1997 figuran las cuentas RIC (ejercicios 1994 a 1997) y es en el ejercicio 1998 -en cuanto a su contabilidad como empresario individual- cuando desaparecen esas cuentas al no figurar en el balance de comprobación del primer trimestre y el diario de enero y febrero y lleva su importe a la cuenta de fondos propios; además en el Libro diario la cuenta RIC de 1997 presenta un importe de 337.750.824 pesetas y en febrero saldo 0; tampoco aparece el aporte a rama de actividad todo lo cual se plasma en un desajuste en los asientos de finalización del ejercicio 1997 e inicio 1998. Precisamente ese desajuste de la contabilidad en el ejercicio 1998 inicialmente presentado es lo que le llevó a finales de 2004 a presentar una segunda contabilidad con la que intentaba justificar que había transmitido a (B) SL el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y que había tenido su reflejo contable.

VIGÉSIMO SEGUNDO

Como segunda parte, alega que la liquidación es nula por tratarse materialmente de un acto sancionador, luego dictado al margen de las garantías de los artículos 24 y 25 de la Constitución. Tal alegato lo basa en dos aspectos: el acto originario es de naturaleza sancionadora porque supone

la pérdida de beneficios fiscales y porque se han integrado los intereses moratorios en la cuota tributaria ex artículo 27.8.2º Ley 19/94 y sobre la cantidad resultante se aplican, además, los intereses moratorios de la LGT, lo que supone un caso de anatocismo. Al respecto es evidente la gravedad que para el sujeto pasivo supone la regularización impugnada: de una cuota diferencial negativa de 2.094.297 pesetas, que le fue devuelta, se ha pasado a una deuda de 1.013.033.582 de pesetas más los intereses; ahora bien, lo elevado de la cuantía no convierte a la liquidación en sanción. Lo previsto en el artículo 27.8 Ley 19/94 será un acto de gravamen, en cuanto que es desfavorable para el sujeto pasivo, pero no una sanción como especie dentro de los actos de gravamen.

VIGÉSIMO TERCERO

A partir del 1 de enero de 2007, tras la reforma del artículo 27 Ley 19/194 por el RD- Ley 12/2006, de 29 de diciembre, el nuevo apartado 16 del artículo 27 prevé que el incumplimiento de lo prevenido en el apartado 3 -caso de autos- ya no lleva a la integración que ha dado lugar a la regularización recurrida. La consecuencia es que será sancionable como infracción tributaria grave con multa del 2% de la dotación que debiera haberse efectuado [apartado 17.a)]. No cabe duda de que las consecuencias en términos cuantitativos le serían más favorables, pero de esa norma se deduce, primero, que tanto el antiguo apartado 8 como el actual 16, no tienen naturaleza sancionadora, lo que confirma el propio legislador como intérprete auténtico.

tico con el inciso final del apartado 16 y el nuevo apartado 17: si a partir del 1 de enero de 2007 deja de ser objeto de regularización para ser infracción tributaria es que antes esa regularización en sí no lo era; y, segundo, consecuencia de lo anterior es que los efectos retroactivos sólo se prevén para las normas tributaria de contenido sancionador (cf artículo 4.3 LDGC y actual artículo 10.2.2º Ley 58/2003 .

VIGÉSIMO CUARTO

A efectos puramente dialécticos, es cierto que del contenido esencial de los artículos 24 y 25 se deducen una serie de garantías trasladables a todo procedimiento sancionador. La actora no especifica cuáles se habrían infringido, pero a partir de lo dicho en los anteriores Fundamentos, lo cierto es que principios como el de la no indefensión constituyen supraconceptos predicables de todo procedimiento, ya sea judicial, ya administrativo: todo procedimiento a través del cual el poder público ejerce unas potestades sobre los ciudadanos debe estar investido de unas garantías que forman una comunidad de principios y la no indefensión es uno de ellos cuyo alcance así como las consecuencias de su infracción se modulan en cada caso, lo que no es cuestión ahora. Lo relevante es que en el procedimiento a través del cual se han ejercitado las potestades que conforman las actuaciones inspectoras, el demandante no ha quedado indefenso, ha sabido porqué se le inspeccionaba y, en todo caso, ha podido alegar lo que a su derecho e intereses le ha convenido.

VIGÉSIMO QUINTO

Por lo que se refiere al devengo de intereses, como se hace constar la demanda, el artículo 27.8 en la redacción aplicable al ejercicio 1998 preveía que el incumplimiento de los «requisitos establecidos en este artículo [aquí el del apartado 3] dará lugar a la integración en la base imponible del ejercicio en que ocurrieran estas circunstancias de las cantidades que en su día dieron lugar a la reducción de la misma». Y a continuación añade: «sobre la parte de cuota derivada de lo previsto en el párrafo anterior se girará el interés de demora correspondiente calculado desde el último día del plazo de ingreso voluntario de la liquidación en la que se realizó la correspondiente reducción de la base imponible». Esos términos de la Ley 19/94 no dejaban de ser equívocos de ahí que el vigente artículo 27.16 prevea que «se liquidarán intereses de demora en los términos previstos en la Ley 58/2003 y en su normativa de desarrollo», luego se reconduce su cálculo al régimen general tributario y no al régimen especial del artículo 27 Ley 19/94.

VIGÉSIMO SEXTO

Con la regulación originaria del artículo 27.8.2º, la reclamación de los intereses exigidos al demandante ha acabado incurriendo en anatocismo, lo que es posible a tenor del artículo 1109.1 del Código Civil, pero no en este caso en el que se han integrado en la cuota derivada de las deducciones de los ejercicios 1994 a 1997 más los intereses de cada anualidad y sobre la cantidad resultante la Inspección ha calculado

los moratorios. Procede este punto estimar la demanda ya que tales intereses durante esos ejercicios no eran líquidos ni exigibles pues, como se ha visto, las deducciones fueron correctas hasta el ejercicio 1998. Lo procedente es recalcularlos pero «sin convertir los intereses de demora en base de cálculo de los otros intereses que se liquidarán sobre cuota de acta resultante de la total regularización tributaria», tal y como señaló el propio TEAC, en resolución de 11 de septiembre de 2008, nº 754/2006, criterio que no ha reiterado en el caso de autos al no habérselo planteado el demandante.

VIGÉSIMO SÉPTIMO

En definitiva, todo lo que acaba de exponerse -dejando al margen el cálculo de intereses- en relación a lo que, objetivamente, representa un nuevo régimen jurídico más beneficioso a tenor de los apartados 16 y 17 del artículo 27 Ley 19/94 en su actual redacción, ha sido planteado por la demanda en términos muy restrictivos: como si lo que preveía el antiguo apartado 8 (regularización más intereses de demora específicos al margen de los generales de la LGT) respondiese al ejercicio de una potestad sancionadora. Ya se ha dicho que no lo es, razón por lo que -se añade ahora- aun cuando en su redacción vigente el artículo 27 implique un régimen de cuentas RIC en lo que a este pleito interesa, más beneficioso y más congruente con el principio de proporcionalidad entre la irregularidad contable y sus consecuencias, es lo cierto que no entra en la previsión del artículo 10.2 Ley 53/03 al no haber una expresa previsión legal al efecto, precepto éste

que en sus dos párrafos ya recoge la doctrina constitucional sobre la retroactividad de las normas tributarias.

VIGÉSIMO OCTAVO

En cuanto a la sanción impuesta, el artículo 27 Ley 19/94 tiene su propia lógica, a su vez, dentro de una norma fiscal especial como es el régimen fiscal canario, luego la sanción que se derive de su infracción debe guardar coherencia con él. De esta forma el reproche sancionador debe centrarse en los bienes jurídicos deducibles de ese régimen fiscal especial al que está directamente sujeto el demandante y esto con preferencia sobre los que la LGT protege con carácter general y conforme a los cuales la Administración califica los hechos. Así lo infringido es, en definitiva, que dejó de reflejar en su contabilidad las cuentas RIC en la forma exigida por el artículo 27.3 Ley 19/94, luego al ser los hechos anteriores al vigente apartado 17 del citado artículo, antes de plantearse su aplicación retroactiva por ser su previsión más favorable a la finalmente aplicada al recurrente, habrá que indagar si ya de la LGT se deduce un tipo sancionador idóneo y, sobre esta base hacer una calificación conforme a los elementos integrantes del tipo.

VIGÉSIMO NOVENO

Entiende la Sala que el hecho sancionado no se corresponde con que el demandante dejase de ingresar una deuda tributaria [artículo 79.a) LGT; artículo 191.1 y 5 Ley 58/03], ni que obtuviese una devolución indebida [artículo 79.c) LGT; artículo

193.1 Ley 58/03]: eso serán las consecuencias pero no es el ilícito directamente cometido y reprochado al demandante. A esto añádase que tampoco se le castiga, por apurar más, que obtuviese unos incentivos sin satisfacer los fines de interés general que se procuran con el sistema RIC; tampoco que obtuviese deducciones sin dotar las cuentas: lo ilícito es que en 1998 no reflejó debidamente en su contabilidad las cuentas RIC, pero sin que tal irregularidad contable haya sido el medio para lucrarse indebidamente del beneficio fiscal. Confirma lo dicho la insistencia del Informe de la Inspección en la falta de diligencia en la contabilidad que, como ordenado empresario, manda el Código de Comercio, deber intensificado por el artículo 27.3 Ley 19/94; es más, aparte de no que aprecia ánimo de ocultación, la imputación que se le hace es a título no de dolo sino de culpa o negligencia en la llevanza de la contabilidad.

TRIGÉSIMO

Al no ser los hechos subsumibles ni en el artículo 79.a) ni en el apartado c) LGT (ni en los correlativos de la actual Ley 58/03), ni tampoco resulta más beneficiosa la aplicación retroactiva del vigente artículo 27.17.a) Ley 19/94 , es por lo que hay que entender que el hecho cometido por el demandante sí es calificable como infracción simple del artículo 78.1.c) LGT que castiga «el incumplimiento de las obligaciones de índole contable». Tal tipo sancionador debe integrarse con el artículo 10.2 del Reglamento de régimen sancionador tributario aprobado por RD 1930/1998, de 11

de septiembre y ambos con el artículo 27.3 Ley 19/94 por ser la norma fiscal especial que integra la infracción de los deberes contables como elemento objetivo del tipo sancionador, todo lo cual lleva a la Sala a entender a tenor del artículo 83.3.a) LGT que procede imponer la sanción en su grado medio, esto es, 3000?.

TRIGÉSIMO PRIMERO

Por último y en cuanto al resarcimiento por los daños ocasionados, va de suyo que al confirmarse la liquidación en cuanto al principal no procede estimar en este punto la pretensión, como tampoco respecto de los avales constituidos; tampoco respecto de la sanción pues no se exigió aval alguno al suspenderse la ejecutividad de la sanción por Auto de 14 de abril de 2008. Obviamente esto no impide que en lo que hace a la parte de la liquidación referida al devengo de los intereses moratorios, al haberse calculado incurriendo en anatocismo, sí sea procedente tal restitución.

De conformidad con el artículo 139.1 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, no se hace imposición de costas por no concurrir temeridad o mala fe.

FALLAMOS

Que estimando en parte el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación de D. (...) contra la resolución del TEAC reseñada en el Antecedente de Hecho Primero de esta Sentencia, debemos declarar y declaramos:

1º Que es conforme a Derecho, confir-mándola, en cuanto a la liquidación practi-cada el 12 de diciembre de 2005 por la Delegación Especial de la Inspección de Canarias (Las Palmas) respecto del impor-te de las deducciones indebidas.

2º Que es contraria a Derecho en cuanto que confirma el cálculo de intereses de demora por pérdida de deducciones hecho en la liquidación citada, anulándose en ese extremo, debiendo practicarse una nueva liquidación de intereses conforme a lo expuesto en los Fundamentos 25º y 26º de esta Sentencia.

3º Que es contraria a Derecho en cuanto a la sanción impuesta el 9 de marzo de 2006, revocándola en ese extremo, y con anulación de la misma se aprecia la comisión de la sanción simple prevista en

el artículo 78.1.c) LGT en relación con el artículo 27.3 de la Ley 19/94, imponiéndose la multa de 3000 ? conforme al artículo 83.3.a) LGT.

4º En cuanto al resarcimiento de daños y perjuicios, se reconoce el derecho a ser resarcido por los gastos derivados del aval constituido en la parte referida al devengo de intereses en el aspecto anula-do por esta Sentencia, lo que deberá calcu-larse en ejecución de la misma.

5º No se hace imposición de costas.

Así por esta nuestra Sentencia, testi-monio de la cual será remitida en su momento a la oficina de origen, a los efec-tos legales, junto con el expediente -en su caso-, lo pronunciamos, mandamos y fir-mamos.