

COMENTARIO DE JURISPRUDENCIA

LA RESERVA PARA INVERSIONES EN CANARIAS EN LOS SUPUESTOS DE AUTOLIQUIDACIÓN FUERA DE PLAZO (COMENTARIO A LA SENTENCIA DE LA AUDIENCIA NACIONAL DE 2 DE JUNIO DE 2008)

VÍCTOR MANUEL SÁNCHEZ BLÁZQUEZ

Doctor en Derecho. Profesor de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Las Palmas de Gran Canaria

I. INTRODUCCIÓN

En la sentencia de la Audiencia Nacional de 2 de junio de 2008 (ponente D^a María Dolores de Alba Romero) se enjuicia un supuesto en el que se presentó fuera de plazo una autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades en la que se aplicaba la correspondiente reducción en la base imponible en concepto de Reserva para Inversiones en Canarias. Se trata éste de un supuesto que había sido objeto de tratamiento en diversas ocasiones en sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Canarias y en resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central y del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias, con resultados no siempre idénticos, motivados normalmente en las peculiaridades de cada caso concreto, que tienen aquí gran trascendencia.

El punto de partida de nuestro análisis, por tanto, debe ser el conocimiento preciso de las circunstancias del caso enjuiciado por la Audiencia Nacional.

II. LOS HECHOS

Una sociedad presentó el 25 de octubre de 2001 su autoliquidación por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2000, que incluía una reducción en la base imponible en concepto de Reserva para Inversiones en Canarias por un importe de 2.387.217,07 euros. Lo hizo, por tanto, fuera del plazo voluntario previsto para ello, que terminó el 25 de julio, al concluir el ejercicio económico de la entidad el 31 de diciembre. Con anterioridad a dicha presentación se había celebrado la correspondiente Junta General, concretamente el 31 de julio del mismo año 2001. Así constaba en el Libro de Actas de la entidad, legalizado "a priori" mediante diligencia del Registro Mercantil de 29 de octubre de 1999 y en la certificación incorporada a las cuentas anuales firmada por el Secretario del Consejo de Administración, cuya firma fue legitimada notarialmente en fecha de 5 de septiembre de 2001. En dicha junta se aprobaron las cuentas y se acordó la distribución de resultados del ejercicio económico 2000,

una parte de los cuales se destinaban a dotar la Reserva para Inversiones en Canarias en el importe antes señalado. También antes de presentar la autoliquidación del impuesto se habían depositado las cuentas anuales del ejercicio económico 2000 en el Registro Mercantil (el 20 de septiembre de 2001) y se había legalizado en dicho registro el Libro Diario de Contabilidad (el 5 de octubre del mismo año).

En el año 2004 se llevó a cabo en relación con esta entidad una actuación inspectora de comprobación e investigación (procedimiento de inspección, en la terminología de la nueva Ley General Tributaria) que recaía sobre los ejercicios 2000 y 2002 del Impuesto sobre Sociedades.

Por lo que se refiere al primero de ellos, que es el que aquí interesa, eran objeto de comprobación, entre otras cuestiones, los requisitos exigidos para poder dotar a la RIC con cargo a los beneficios del ejercicio 2000. Tras el desarrollo de las actuaciones pertinentes, el inspector actuario extendió un acta de disconformidad el 9 de septiembre de 2004 en el que proponía una regularización que suprimía en su integridad la reducción en la base imponible correspondiente a la RIC aplicada inicialmente por el sujeto pasivo en su autoliquidación. Ello encontraba su justificación, de acuerdo a lo contenido en el correspondiente informe ampliatorio que acompañaba el acta de disconformidad, en que al haberse presentado fuera de plazo la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2000 y no poder acreditarse por ningún otro medio la dotación en plazo de la RIC, debía considerarse que no se reunían los

requisitos temporales para poder acogerse a este beneficio fiscal.

El Inspector Jefe, en lo relativo al ejercicio 2000 que es objeto de nuestra atención aquí, dicta de forma expresa el 5 de octubre de 2004 el acto de liquidación correspondiente que confirma la propuesta de liquidación contenida en el acta, con la salvedad de los intereses de demora que fueron calculados de nuevo en función de la fecha del acto liquidatorio. Esta liquidación, que es notificada a la entidad inspeccionada el 8 de octubre, ascendía a 835.525,98 euros de cuota y 145.902,30 de intereses de demora. Por tanto, el acto administrativo contenía una deuda tributaria total de 981.428,28 euros.

Tras el pertinente acuerdo de inicio de los correspondientes procedimientos sancionadores en relación con los dos ejercicios objeto del procedimiento inspector, el 8 de octubre de 2004 se dictan dos acuerdos de imposición de sanción, que fueron notificados a la sociedad el 13 de octubre. En el relativo al ejercicio 2000, que es el que aquí nos interesa, se entendió cometida la infracción del art. 191 de la Ley General Tributaria con carácter leve, por lo que se impuso una sanción del 50 por 100 de la cantidad dejada de ingresar, de forma que el importe de la sanción ascendió a 417.762,99 euros.

Interpuestas reclamaciones económico-administrativas frente a las liquidaciones y actos de imposición de sanción de los ejercicios 2000 y 2002 objeto del procedimiento inspector, fueron acumuladas. El Tribunal Económico-Administrativo Central, en su Resolución de 29 de junio de 2006

(00/4414/2004), las desestimó en lo relativo a la liquidación y sanción del ejercicio 2000. Frente a esta resolución del Tribunal Central se interpone recurso contencioso-administrativo ante la Audiencia Nacional, que es resuelto en la sentencia de 2 de junio de 2008, objeto de nuestro comentario.

III. LOS REQUISITOS DEL BENEFICIO FISCAL DE LA RESERVA PARA INVERSIONES EN CANARIAS

Tras reproducir el art. 27 de la Ley 19/1994, la Audiencia Nacional toma como punto de partida de su argumentación el apartado 8º de este precepto, conforme al cual "La disposición de la reserva para inversiones con anterioridad al plazo de mantenimiento de la inversión o para inversiones diferentes a las previstas, así como el incumplimiento de cualquier otro de los requisitos establecidos en este artículo 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 (...)".

"De este último apartado se infiere con claridad –afirma el Tribunal– que el incumplimiento de cualquiera de los requisitos establecidos en el precepto, es decir, de uno solo de ellos, determina la pérdida del beneficio fiscal".

La Audiencia Nacional está totalmente en lo cierto si lo que quiere indicar con lo anterior es que "el incumplimiento de cualquiera

de los requisitos" del beneficio fiscal de la RIC, previstos en el art. 27 de la Ley 19/1994, determina, desde una perspectiva general, la improcedencia de la aplicación o disfrute de la minoración de la carga tributaria en que consiste la exención parcial de la RIC. Lo que se produciría, como precisa el Tribunal, incluso cuando dicho incumplimiento fuera "de uno solo de ellos". En definitiva, contemplado desde una perspectiva general, el presupuesto de hecho de este beneficio fiscal, cuya realización es necesaria para que se genere su efecto desgravatorio, no se habrá producido íntegramente si no han tenido lugar todos y cada uno de los distintos requisitos o componentes específicos que forman parte del mismo.

De todos modos, no puede desconocerse que la Reserva para Inversiones en Canarias constituye un beneficio fiscal con un presupuesto de hecho complejo que se aplica inicialmente de modo provisional por el sujeto pasivo en su autoliquidación¹. Esto encuentra su razón de ser en que en el momento previsto para presentar la autoliquidación se han debido cumplir una serie de requisitos del beneficio fiscal (básicamente, los relativos a la dotación), pero aún no ha llegado el momento en el que se deben cumplir otros requisitos de dicho beneficio fiscal, que han de concurrir en el futuro: en esencia, los relativos a la materialización y al mantenimiento.

Es precisamente a este segundo grupo de requisitos a los que en realidad se refiere

¹ Con mas detalle, V.M. Sánchez Blázquez., *Pérdida y regularización de la Reserva para Inversiones en Canarias*, Thomson-Aranzadi-Administración Tributaria Canaria, Hacienda Canaria, Navarra, 2008, págs. 100 y ss.

el apartado 8º del art. 27, al que la Audiencia Nacional acude como punto de partida de su argumentación: son sólo estos requisitos futuros los que determinan realmente la "pérdida" de un beneficio fiscal que se tenía en un principio, por lo que son únicamente estos requisitos los que hacen nacer la obligación de regularizar prevista en este artículo que ha de hacerse efectiva de un determinado modo, que es distinto al generalmente previsto para la regularización de las obligaciones tributarias incumplidas: mediante "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 (...)", además de con la inclusión adicional de los correspondientes intereses de demora².

A esta conclusión se llega también a partir del propio tenor literal del precepto, dejando a un lado una consideración aislada de la mención que se hace en él al "incumplimiento de cualquier otro de los requisitos establecidos en este artículo" que parecería sugerir un amplio ámbito de aplicación de la norma. Puesto que en él se está haciendo referencia a que si se producen determinados incumplimientos el sujeto pasivo habrá de regularizar integrando en la base imponible del ejercicio de incumplimiento las cantidades que en su día redujeron la base imponible. Y esto pone de relieve que existe un primer momento en el que se reduce la base imponible, es decir, se aplica el beneficio fiscal y es en un momento posterior cuando se producen aquellos incumplimientos. Por lo que, en consecuencia, no es realmente el "incumplimiento de

cualquier (...) requisito(...) de este artículo" lo que genera aquella obligación de regularizar, sino sólo el incumplimiento de aquellos requisitos que deben producirse con posterioridad a la aplicación inicial del beneficio fiscal.

Y queremos destacar esta idea porque los requisitos cuyo cumplimiento eran objeto de debate en el caso enjuiciado en esta sentencia de la Audiencia Nacional, no eran de los que debían concurrir con posterioridad a la aplicación inicial de la RIC en la autoliquidación del ejercicio al que corresponden los beneficios a cargo de los cuales se dota la reserva. Por el contrario, se trataba de requisitos que debían concurrir, en su caso, en el momento de presentar esta autoliquidación: algunos de los relativos a la dotación de la RIC.

Cuestión distinta será si los requisitos cuestionados efectivamente eran requisitos del beneficio fiscal de la RIC, por lo que su incumplimiento debía traer consigo el no posible disfrute de la misma, tal como la Administración entendió al rechazar la reducción en la base imponible determinada por la sociedad en su autoliquidación.

IV. LA PRESENTACIÓN DE LA AUTO-LIQUIDACIÓN FUERA DE PLAZO

Aunque la Audiencia Nacional no lo diga de forma directa, lo cierto es que en su opinión la presentación de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades en plazo no es uno de los requisitos necesarios o imprescindibles para la aplicación de la

² V.M. Sánchez Blázquez., *Pérdida y regularización de la Reserva para Inversiones en Canarias*, cit., págs. 71 y ss

RIC. Y esto es algo que debe ser destacado para evitar cualquier equívoco. Por tanto, presentar la autoliquidación en plazo, de acuerdo a la posición mantenida por la Audiencia Nacional en esta sentencia, no forma parte en realidad del presupuesto de hecho de este beneficio fiscal.

En este sentido, debe tenerse en cuenta que la razón de que el tribunal en esta sentencia considere conforme a Derecho la regularización inspectora que rechaza la RIC aplicada por el sujeto pasivo en su autoliquidación no es, pura y simplemente, el "haber presentado extemporáneamente la declaración del impuesto". Por el contrario, el verdadero motivo de la correcta regularización de la Administración tributaria, en opinión de la Audiencia Nacional, es el "haber presentado extemporáneamente la declaración del impuesto y no poder acreditar por otro medio de prueba que se efectuó la dotación a la RIC en plazo".

Por tanto, a juicio de la Audiencia Nacional, la discusión realmente se sitúa en la prueba de "que se efectuó la dotación a la RIC en plazo". Lo que estaría motivado en que sí sería éste uno de los auténticos requisitos del beneficio fiscal de la reserva, integrantes verdaderamente de su presupuesto de hecho. De ahí que pueda referirse a continuación a "los requisitos establecidos en la legislación aplicable para considerar correctamente efectuada la dotación". No obstante, en el caso enjuiciado, se "presenta(...) extemporáneamente la declaración del impuesto" y no se "acredita(...) por otro medio de prueba que se efectuó la dotación a la RIC en plazo".

Con lo anterior parece el tribunal tener muy presente la nueva redacción dada al apartado 8º del art. 27, con la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, conforme al cual "El cumplimiento de los requisitos contemplados en este artículo podrá acreditarse por los medios de prueba admitidos en derecho. A estos efectos, la dotación de la reserva se podrá entender probada cuando el sujeto pasivo haya presentado dentro del plazo legalmente establecido la declaración tributaria en la que aplique el incentivo regulado en este artículo".

Esto es algo que también había sostenido con anterioridad el Tribunal Superior de Justicia de Canarias cuando señalaba que "aun cuando la presentación extemporánea por la actora de la declaración del Impuesto sobre Sociedades (...) no necesariamente privaba a aquélla del beneficio fiscal por dotación a la RIC, sí le vino a despojar de la presunción que la asistía de tener por probada la dotación de la reserva, obligándole, en consecuencia, a la demostración inequívoca de la misma por cualquiera de los medios probatorios establecidos en Derecho (...) " (sentencia de 8 de marzo de 2005, sala de Santa Cruz de Tenerife, ponente D^a Pilar Alonso Sotorrio).

V. LA DOTACIÓN DE LA RIC

La Audiencia Nacional en esta sentencia conecta la debida dotación de la RIC, en cuanto auténtico requisito integrante en el presupuesto de hecho del beneficio fiscal, con dos cuestiones: por un lado, con el "cumplimiento de deberes contables" (apartado 3º del art. 27), esto es, "el asiento contable que le es exigible conforme al reiterado número 3 del

artículo"; y, por otro lado, con que "los socios acuerden la distribución de resultados y la dotación a la RIC dentro del plazo que marca la normativa", que "se trata de un presupuesto necesario".

Dejando a un lado la primera de ellas, que no parece ser la auténticamente relevante en el supuesto enjuiciado, el necesario acuerdo de la distribución de resultados y la dotación a la RIC es algo en lo que ha insistido de modo particularmente intenso el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias. Además, de acuerdo a la doctrina de este tribunal, dicho acuerdo habría de ser anterior a la autoliquidación del impuesto (de forma especialmente clara, en las resoluciones de 28 de febrero de 2007, recl. 35/183/2006, y de 29 de junio de 2007, recl. 35/04067/2006 y 35/04068/2006).

Desde nuestro punto de vista, a partir de los datos que aporta la sentencia, en el caso enjuiciado sí que quedaba debidamente acreditado el acuerdo de la distribución de resultados y la dotación a la RIC con anterioridad a la autoliquidación del impuesto. En este sentido, según vimos en el relato fáctico inicial, la Junta General en la que se aprobaron las cuentas anuales y la distribución de resultados del ejercicio económico 2000 se celebró el 31 de julio de 2001, de lo que quedaba constancia en el Libro de Actas de la entidad, legalizado "a priori" mediante diligencia del Registro Mercantil de 29 de octubre de 1999 y en la certificación incorporada a las cuentas anuales firmada por el Secretario del Consejo de Administración, cuya firma fue

legitimada notarialmente en fecha de 5 de septiembre de 2001. Téngase en cuenta, además, que el depósito de las cuentas anuales en el Registro Mercantil se produjo el 20 de septiembre de 2001.

En este contexto, la doctrina administrativa más extendida en supuestos similares ha entendido que la fecha de los documentos privados, como son los libros y documentos integrantes de la contabilidad mercantil, produce efectos frente a terceros desde el día en que hubiesen sido incorporados a un registro público o hubiesen sido entregados a un funcionario público por razón de su cargo, de acuerdo a las previsiones generales del art. 1227 Código Civil. Y en el presente caso esto ocurre con anterioridad a la presentación de la autoliquidación que se lleva a cabo el 25 de octubre de 2001.

VI. LA DOTACIÓN DE LA RIC "EN PLAZO"

Sin embargo, a pesar de lo anterior, la Audiencia Nacional considera que "no se reúnen los requisitos establecidos en la legislación aplicable para considerar correctamente efectuada la dotación". Y a partir de las circunstancias del supuesto enjuiciado esto tendría su origen en que no se había efectuado "la dotación a la RIC en plazo", o, al menos, que no se había acreditado "por otro medio de prueba que se efectuó la dotación a la RIC en plazo". En concreto, fundamentalmente, parece que esto estriba en que los socios no habían acordado "la distribución de resultados y la dotación a la RIC dentro del plazo que marca la normati-

va”, lo que “se trata de un presupuesto necesario”.

Por tanto, como había sostenido la Administración tributaria inicialmente “no se reúnen los requisitos temporales necesarios para poder acogerse en el ejercicio 2000 al incentivo fiscal de la RIC, no pudiendo por tanto efectuarse en la base imponible de la declaración de ese año reducción por este motivo”.

Opina, pues, del mismo modo a como entendió el Tribunal Económico - Administrativo Central en la resolución recurrida, para el que “la dotación a la RIC es un beneficio fiscal y, por ello, es importante el cumplimiento de los presupuestos establecidos en la Ley para su disfrute. Este Tribunal considera -afirmaba- que no se trata simplemente de unos requisitos meramente formales, sino que es presupuesto necesario que los socios acuerden la distribución de resultados y en ella contemplen la dotación a la Reserva; y todo ello dentro del plazo que marca la normativa mercantil. Los motivos por los que no se pudo adoptar el acuerdo por la Junta no competente a este Tribunal, existiendo otras vías legales para exigir responsabilidad a quien a juicio de la reclamante la pudiera tener”.

Téngase en cuenta, en este sentido, que la Junta General de socios para la aprobación de cuentas se había fijado inicialmente para el 29 de junio de 2001, pero ante la no asistencia a la misma de parte de los socios, y no constar fehacientemente la entrega de la convocatoria a todos ellos,

hubo de ser suspendida y previa convocatoria fehaciente se fijó para el 31 de julio.

Este estricto e indispensable cumplimiento de los plazos previstos por la normativa mercantil para el acuerdo de aprobación de cuentas y de distribución de resultados, sin embargo, no ha sido el parecer mantenido por el Tribunal Económico-Administrativo Central en alguna otra ocasión. Así, en su Resolución de 2 de febrero de 2006 (00/2018/2002), entendió que “si bien el art. 95 de la LSA prescribe la aprobación de cuentas dentro de los seis meses siguientes al cierre del ejercicio, el art. 115 permite, una vez advertido el error incurrido y con las mayorías a que se refiere el art. 102 del texto legal, la sustitución de un acuerdo por otro, bien a través de una Junta Extraordinaria o bien a través de la correspondiente acción de impugnación”.

“En definitiva –concluye más adelante-, la (...) motivación basada en que las cuentas no fueran aprobadas dentro de los seis primeros meses no es admisible ya que la ley mercantil permite la posibilidad de un nuevo acuerdo sustitutorio, surgiendo con dicho nuevo acuerdo la preceptiva obligación de presentar la declaración tributaria rectificativa en base al nuevo acuerdo adoptado” (FJ. 1º).

VII. A MODO DE CONCLUSIÓN

En la primera ocasión de la que tenemos noticia en que la Audiencia Nacional se ha pronunciado sobre un supuesto en el que la autoliquidación aplicando el beneficio fiscal de la RIC se había presentado fuera de plazo,

lo ha hecho de un modo excesivamente restrictivo, que carece de justificación de acuerdo a las circunstancias del caso.

En este sentido, desde nuestro punto de vista, a partir de los datos que aporta la sentencia, en el caso enjuiciado sí que quedaba debidamente acreditado el acuerdo de la distribución de resultados y la dotación a la RIC con anterioridad a la autoliquidación del impuesto. Ello teniendo en cuenta la doctrina administrativa más extendida en supuestos similares, que ha entendido que la fecha de los documentos privados, como son los libros y documentos integran-

tes de la contabilidad mercantil, produce efectos frente a terceros desde el día en que hubiesen sido incorporados a un registro público o hubiesen sido entregados a un funcionario público por razón de su cargo, de acuerdo a las previsiones generales del art. 1227 Código Civil. Puesto que en el caso enjuiciado por la Audiencia Nacional esto ocurre con anterioridad a la presentación de la autoliquidación. Ello con independencia de que aquel acuerdo se tomara fuera del plazo previsto por la normativa mercantil, lo que, sin embargo, se considera determinante de la exclusión de la RIC para el Tribunal.

ANEXO

FUNDAMENTOS DE DERECHO DE LA SENTENCIA DE LA AUDIENCIA NACIONAL DE 2 DE JUNIO DE 2008

(SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO)

Ponente: Ilma. Sra. D^a M^a Dolores de Alba Romero

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO: Se dirige el presente recurso contra la precitada resolución del TEAC, de la que son antecedentes fácticos a tener en cuenta los siguientes: El 9 de septiembre de 2004, la Inspección de los tributos de la Delegación Especial de Canarias incoó dos Actas de Disconformidad por el Impuesto sobre Sociedades ejercicios 2000 y 2002. En el acta correspondiente al ejercicio 2000 se hizo constar que se extendía con el carácter de previa y que se limitaba a la comprobación de los requisitos exigidos para poder dotar a la RIC con cargo a los beneficios de este ejercicio, así como la materialización, mantenimiento de las inversiones afectas a dicha reserva y cumplimiento de los demás requisitos legalmente exigidos en relación con las dotaciones efectuadas en ejercicios anteriores. Por lo que respecta a la RIC, dotada con cargo a los beneficios del ejercicio 2000, por importe de 2.387.217,07€, hay que hacer constar que la declaración del Impuesto sobre Sociedades de este ejercicio fue presentada el 25 de octubre de 2001. Al haber presenta-

do la declaración del Impuesto fuera de plazo y no poder acreditar por ningún otro medio la dotación en plazo de la RIC, debe considerarse que no se reúnen los requisitos temporales necesarios para poder acogerse en el ejercicio 2000 al incentivo fiscal de la RIC, no pudiendo por tanto efectuarse en la base imponible de la declaración de ese año reducción por este motivo. Por consiguiente se propone una regularización que comprende cuota de 835.525,98€, intereses de demora de 148.294,42€ y deuda tributaria de 983.820,40€.

En el acta relativa al ejercicio 2002 se hacía constar que tenía el carácter de previa y se limitaba a la comprobación de la regularización voluntaria de la RIC dotada en el año 1999 e integrada en la base imponible del ejercicio comprobado, y en particular verificar el cálculo e ingreso de los intereses de demora exigibles con arreglo al artículo 27.8 de la Ley 19/1994. Finalmente se propone la siguiente regularización: cuota

del acta 193.667,75€, intereses de demora 10.557,54€ y deuda tributaria de 204.225,29€. Tras los informes ampliatorios se dictaron acuerdos de liquidación el 5 de octubre de 2004, confirmando básicamente las propuestas contenidas en las actas. El día 9 de septiembre de 2004, el Instructor acordó la iniciación de los correspondientes expedientes sancionadores por infracción tributaria tipificada en el artículo 77.1 de la LGT. Tras los trámites oportunos se dictaron dos acuerdos de imposición de sanción.

Disconforme, se interpuso reclamación económico administrativa ante el TEAC, cuya resolución estimatoria en parte constituye el objeto del presente recurso contencioso administrativo.

SEGUNDO: En la demanda de este recurso, alega la actora, como motivos de impugnación de la anterior resolución del TEAC que la presentación extemporánea de la declaración del impuesto sobre sociedades del ejercicio 2000 no produce el efecto invalidante de la dotación a la RIC y ello es así porque existe dicha dotación por acuerdo de la Junta General de Socios y que en todo caso el acuerdo de dotación no se anula automáticamente sin la previa declaración judicial de nulidad. Asimismo, considera que no existe un requisito temporal en el artículo 27 para dotar dicha reserva y que se han cumplido en todo caso los plazos mercantiles. El Abogado del Estado se opone a la demanda razonando sobre el incumplimiento de los requisitos establecidos en el art. 27 de la Ley 19/94.

TERCERO: Estimada en parte la reclamación económico administrativa formulada

ante el TEAC, a este respecto dicho Tribunal acordó: 1º) " Estimar en parte la reclamación 4415-04, confirmando la liquidación relativa al ejercicio 2000 y anulando la relativa al ejercicio 2002, 2º) Desestimar la reclamación 4414-04, confirmando la sanción relativa al ejercicio 2000 y 3º) Estimar la reclamación 4416-04, anulando la sanción correspondiente al ejercicio 2002.

Así las cosas, la entidad recurrente impugna en el presente recurso la regularización efectuada por la Inspección para el ejercicio 2000, así como su correspondiente sanción.

Entrando ya en el fondo del presente recurso, en primer lugar hemos de señalar que el art. 27, de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, de rúbrica "Reserva para inversiones en Canarias", dispone:

<<1. Las sociedades y demás entidades jurídicas sujetas al Impuesto sobre Sociedades tendrán derecho a la reducción en la base imponible de este impuesto de las cantidades que, con relación a sus establecimientos situados en Canarias, destinen de sus beneficios a la reserva para inversiones de acuerdo con lo dispuesto en el presente artículo.

2. La reducción a que se refiere el apartado anterior se aplicará a las dotaciones que en cada período impositivo se hagan a la reserva para inversiones hasta el límite del 90 por 100 de la parte de beneficios obtenidos en el mismo período que no sean objeto de distribución, en cuanto proceda de estableci-

mientos situados en Canarias. En ningún caso la aplicación de la reducción podrá determinar que la base imponible sea negativa.

A estos efectos se considerarán beneficios no distribuidos los destinados a nutrir las reservas, excluida la de carácter legal. Tampoco tendrá la consideración de beneficio no distribuido el que corresponda a los incrementos de patrimonio afectos a la exención por reinversión a que se refiere el art. 15.8 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Las asignaciones a reservas se considerarán disminuidas en el importe que eventualmente se hubiese detrído del conjunto de las mismas, ya en el ejercicio al que la reducción de la base imponible se refiere, ya en el que se adoptara el acuerdo de realizar las mencionadas asignaciones...

3. 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.

4. Las cantidades destinadas a la reserva para inversiones en Canarias deberán materializarse en el plazo máximo de tres años, contados desde la fecha de devengo del impuesto correspondiente al ejercicio en que se ha dotado la misma, en la realización de alguna de las siguientes inversiones:

a) La adquisición de activos fijos situados o recibidos en el archipiélago canario, utilizados en el mismo y necesarios para el desarrollo de actividades empresariales del sujeto

pasivo que contribuyan a la mejora y protección del medio ambiente en el territorio canario. A tal efecto se entenderán situados y utilizados en el archipiélago las aeronaves que tengan su base en Canarias y los buques con pabellón español y matriculados en Canarias incluidos los inscritos en el Registro Especial de Buques y Empresas Navieras...

b) La suscripción de acciones o participaciones en el capital de sociedades que desarrollen en el archipiélago su actividad, siempre que éstas realicen las inversiones previstas en el apartado a) de este artículo, en las condiciones reguladas en esta Ley. Dichas inversiones no darán lugar al disfrute de ningún otro beneficio fiscal por tal concepto.

5. Los elementos en que se materialice la reserva para inversiones, cuando se trate de elementos de los contemplados en el apartado a) del artículo anterior, deberán permanecer en funcionamiento en la empresa del mismo sujeto pasivo durante cinco años como mínimo o durante su vida útil si fuera inferior, sin ser objeto de transmisión, arrendamiento o cesión a terceros para su uso.

Cuando se trate de los valores a los que se refieren los apartados b) y c) del citado artículo, deberán permanecer en el patrimonio del sujeto pasivo durante cinco años ininterrumpidos.

Los sujetos pasivos que se dediquen, a través de una explotación económica, al arrendamiento o cesión a terceros para su uso de activos fijos podrán disfrutar del régimen de la reserva para inversiones, siempre

que no exista vinculación, directa o indirecta, con los arrendatarios o cesionarios de dichos bienes ni se trate de operaciones de arrendamiento financiero. (...)

8. La disposición de la reserva para inversiones con anterioridad al plazo de mantenimiento de la inversión o para inversiones diferentes a las previstas, así como el incumplimiento de cualquier otro de los requisitos establecidos en este artículo 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.

(...)>>

De este último apartado se infiere con claridad que el incumplimiento de cualquiera de los requisitos establecidos en el precepto, es decir, de uno solo de ellos, determina la pérdida del beneficio fiscal.

Por su parte, la Exposición de Motivos de la Ley, al referirse a los beneficios fiscales, establecidos en la norma declaraba:

“Ese necesario Régimen Económico Especial de Canarias concilia los principios de su diferencialidad, reconocidos en los ordenamientos español y comunitario, con el diseño operativo de un sistema impulsor a la actividad económica, la creación de empleo, la potenciación de sus distintos espacios insulares, la oferta y regulación de un foco de atracción a la iniciativa empresarial y a la presencia de inversor exterior.

Los principios estratégicos que informan a este esquema suponen:

- Incorporar un coherente bloque de incentivos fiscales y económicos, de tal modo que verdaderamente genere decisiones inversoras, dinamice la localización de actividades en zonas de escasa autorrealización y responda socialmente a los beneficios que para todos conlleva la modernización del aparato productivo y comercial.

En función de lo expuesto, esta Ley justifica su calificativo de especial en elementos como los siguientes:

1. Contar con un bloque de incentivos destinados a compensar problemas de discontinuidad territorial y en promover actividades generadoras de empleo o que acrecienten la competitividad interior y exterior de las empresas canarias.”

Por tanto, los números 3 y 8 del precitado artículo 27 establecen, entre otras condiciones para el disfrute de la reducción por la RIC, en el núm. 3 que “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” y el núm. 8 “la disposición de la reserva para inversiones con anterioridad al plazo de mantenimiento de la inversión o para inversiones diferentes a las previstas, así como el incumplimiento de cualquier otro de los requisitos establecidos en este artículo dará lugar a la integración en la base imponible del ejercicio en que ocurrieron estas circunstancias de las cantidades que en su día dieron lugar a la reducción de la misma.

Sobre la parte de cuota derivada de los 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.”

CUARTO: No niega la recurrente que la declaración del impuesto sobre sociedades correspondiente al ejercicio 2000, se presentó extemporáneamente el día 25 de octubre de 2001, y según se desprende del artículo 31 de los Estatutos de la sociedad, el ejercicio social se iniciaba el 1 de enero y concluía el 31 de diciembre de cada año. Por otra parte, consta en autos que el Libro Diario de Contabilidad del año 2000 se legalizó mediante diligencia del Registro Mercantil el 5 de octubre de 2001, que la Junta General en que se aprobaron las cuentas y se acordó la distribución de resultados del citado ejercicio se celebró el 31 de julio de 2001, siendo depositadas las cuentas en el Registro Mercantil el 20 de septiembre siguiente. De todo lo expuesto se concluye que, al haber presentado extemporáneamente la declaración del impuesto y no poder acreditar por otro medio de prueba que se efectuó la dotación a la RIC en plazo, no se reúnen los requisitos establecidos en la legislación aplicable para considerar correctamente efectuada tal dotación. Asimismo, del tenor del art. 27 de la Ley 19/94, se deduce claramente, que el beneficio fiscal en el previsto, requiere el cumplimiento de una serie de requisitos, que atañen, no solo a los posibles sujetos pasivos (núm. 1 y núm. 9 del art. 27), límite de la dotación..., sino también al cumplimiento de deberes contables, núm. 3 del mismo. De

manera que si el beneficio regulado consiste en la obtención de una deducción en la cuota íntegra por los “rendimientos netos de explotación que se destine a la reserva para inversiones”, será necesario que conste cuales son dichos rendimientos destinados a la RIC, y la forma de acreditarlo será mediante el asiento contable que le es exigible conforme al reiterado número 3 del artículo. Sin que pueda alegarse que se trata simplemente de un requisito formal, ya que, por el contrario se trata de un presupuesto necesario que los socios acuerden la distribución de resultados y la dotación a la RIC dentro del plazo que marca la normativa. Todo ello sin olvidar que las normas reguladoras de este impuesto son conocidas con carácter previo a la presentación de dicha declaración, por lo es posible la realización de aquellos cálculos que sean necesarios a fin de determinar la cuantía de la dotación a la RIC, respetando el límite fijado en el art. 27.9, practicando, en consecuencia, el asiento contable exigido legalmente.

QUINTO: Finalmente, respecto a la sanción, entiende la entidad actora que es improcedente su imposición por cuanto no ha existido ánimo defraudatorio por su parte.

A este respecto, por lo que se refiere al principio de culpabilidad, resulta bien conocido que el artículo 77.1 de la Ley General Tributaria, en la redacción que le dio la Ley 10/1985, de 26 de abril, disponía que las infracciones tributarias eran sancionables “incluso a título de simple negligencia”, norma ésta que, posteriormente, fue objeto de numerosas aclaraciones, todas ellas en un mismo sentido. En consecuencia, la apreciación de la culpabilidad en la conducta del suje-

to infractor es una exigencia que surge directamente de los principios constitucionales de la seguridad jurídica y de legalidad, en cuanto al ejercicio de potestades sancionadoras de cualquier naturaleza. El principio de culpabilidad constituye un elemento básico a la hora de calificar la conducta de una persona como sancionable, es decir, es un elemento esencial en todo ilícito administrativo, y es un principio que opera no sólo a la hora de analizar la conducta determinante de la infracción, sino también sobre las circunstancias agravantes.

En la Sentencia de 10 de febrero de 1986, el Tribunal Supremo señaló que “el ejercicio de la potestad punitiva, en cualquiera de sus manifestaciones, debe acomodarse a los principios y preceptos constitucionales que presiden el ordenamiento jurídico penal en su conjunto, y sea cual sea el ámbito en el que se mueva la potestad punitiva del Estado, la Jurisdicción, o el campo en que se produzca, viene sujeta a unos mismos principios cuyo respeto legitima la imposición de las penas y sanciones, por lo que las infracciones administrativas, para ser susceptibles de sanción o pena, deben ser típicas, es decir, previstas como tales por norma jurídica anterior, antijurídicas, esto es, lesivas de un bien jurídico previsto por el Ordenamiento, y culpable, atribuible a un autor a título de dolo o culpa, para asegurar en su valoración el equilibrio entre el interés público y la garantía de las personas, que es lo que constituye la clave del Estado de Derecho”.

Por su parte, la Sala Especial de Revisión del Tribunal Supremo (del artículo 61 de la Ley Orgánica del Poder Judicial) en la Sentencia de 17 de octubre de 1989, unifi-

cando contradictorias posiciones mantenidas por la jurisprudencia del Tribunal Supremo , tras recordar la doctrina del Tribunal Constitucional emanada de su Sentencia 18/1981, de 8 de junio , en el sentido de que los principios inspiradores del orden penal son de aplicación al Derecho Administrativo sancionador, señala que “uno de los principales componentes de la infracción administrativa es el elemento de culpabilidad junto a los de tipicidad y antijuridicidad, que presupone que la acción u omisión enjuiciadas han de ser en todo caso imputables a su autor, por dolo, imprudencia, negligencia o ignorancia inexcusable”. Con posterioridad, se ha señalado “que con respecto a la culpabilidad, no hay duda que en el ámbito de lo punible, ya administrativo, ya jurídico-penal, el principio de la culpabilidad opera como un elemento esencial del reproche sancionatorio, concretándose en el aforismo latino “nulla poena sine culpa” (Sentencia de 14 de septiembre de 1990).

El Tribunal Constitucional también ha afirmado que los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al derecho administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado, tal como refleja la propia Constitución (Sentencia 76/1990, de 26 de abril).

En el ámbito del Derecho tributario sancionador, el Tribunal Supremo ha venido construyendo en los últimos años una sólida doctrina por la que se vincula la culpabilidad del sujeto infractor a la circunstancia de que su conducta no se halle amparada por una interpretación jurídica razonable de las nor-

mas fiscales aplicables. Especialmente, cuando la ley haya establecido la obligación a cargo de los particulares de practicar operaciones de liquidación tributaria, la culpabilidad del sujeto infractor exige que tales operaciones no estén respondiendo a una interpretación razonable de la norma tributaria, pues si bien esta interpretación puede ser negada por la Administración, su apoyo razonable, sobre todo si va acompañada de una declaración correcta, aleja la posibilidad de considerar la conducta como infracción tributaria, aunque formalmente incida en las descripciones del artículo 79 de la misma Ley General Tributaria (Sentencias, entre otras muchas, de 29 de enero, 5 de marzo, 7 de mayo y 9 de junio de 1993, y 24 de enero y 28 de febrero de 1994 y 6 de julio de 1995). Por ello "cuando el contribuyente no sustrae el conocimiento de los elementos determinantes de la base impositiva, sino que la rectificación obedece a una laguna interpretativa o a una interpretación razonable y discrepante de la norma, que la Administración entiende vulnerada por el sujeto pasivo y obligado tributario, no procede la imposición de sanciones puesto que para ello se exige el carácter doloso o culposo de aquella conducta y no una simple discrepancia de criterios" (Sentencias de 5 de septiembre de 1991 y 8 de mayo de 1997, entre otras muchas).

En consecuencia, la culpabilidad debe ser apreciada, en principio, en las infracciones administrativas, en función de la voluntariedad del sujeto infractor en la acción u omisión antijurídica. Y, en tal sentido, el Tribunal Supremo ha establecido el criterio (Sentencias, entre otras, de 28 de febrero de

1996 y 6 de julio de 1995) de estimar que la voluntariedad de la infracción concurre cuando el contribuyente conoce la existencia del hecho imponible y lo oculta a la Administración tributaria, a diferencia de los supuestos en que lo declara, aunque sea incorrectamente, en razón a algunas deficiencias u oscuridades de la norma tributaria que justifican una divergencia de criterio jurídico razonable y razonada, en cuyo caso nos encontraríamos ante el mero error, que no puede ser sancionable. Por ello, el principio de culpabilidad constituye un elemento básico a la hora de calificar la conducta de una persona como sancionable, es decir, es un elemento esencial en todo ilícito administrativo, lo que supone analizar las razones expuestas por la recurrente como justificadoras del incumplimiento de sus obligaciones tributarias para descartar las que sean meros pretextos o se basen en criterio de interpretación absolutamente insostenibles.

SEXTO: Ha de tenerse en cuenta, por tanto, desde la perspectiva de la culpabilidad y de la tipicidad, como elementos fundamentales de toda infracción administrativa, y también, por tanto, de toda infracción tributaria, que la consideración de que las infracciones tributarias son sancionables incluso a título de mera negligencia no puede interpretarse como abdicación por el legislador del principio de responsabilidad subjetiva y adopción del opuesto de responsabilidad objetiva en el Derecho Tributario Sancionador, sino, antes al contrario, como delimitación del mínimo respecto del cual por simple negligencia puede darse por existente una infracción sancionable. Así se desprende de la Sentencia del Tribunal

Constitucional 76/1990, de 26 de abril (Fº 4º, Apartado A) cuando textualmente declara que "no existe (...) un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias ni nada ha cambiado al respecto la Ley 10/1985. Por el contrario, en el nuevo artículo 77.1 sigue rigiendo el principio de culpabilidad (por dolo, culpa o negligencia grave y culpa o negligencia leve o simple negligencia), principio que excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente, no apreciándose en el citado precepto legal infracción de los principios de seguridad jurídica (artículo 9.3 de la Constitución) y de legalidad sancionadora (art. 25.1 de la Constitución)".

En definitiva, puede afirmarse, como hizo la propia Dirección General de Inspección Tributaria en su Circular de 29 de febrero de 1988, que la tendencia jurisprudencial ha sido la de "vincular la culpabilidad del sujeto infractor a la circunstancia de que su conducta no se halle amparada por una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables". Especialmente, sigue la Circular, cuando la Ley haya establecido la obligación a cargo de los particulares de practicar operaciones de liquidación tributaria, la culpabilidad del sujeto infractor exige que tales operaciones no estén respondiendo a una interpretación razonable de la norma tributaria, pues si bien esa interpretación puede ser negada por la Administración, su apoyo razonable, sobre todo si va acompañado de una declaración correcta, aleja la posibilidad de considerar la conducta como infracción tributaria aunque formalmente incida en las des-

cripciones del art. 79 de la misma Ley General Tributaria .

Así, la Jurisprudencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo ha sostenido desde antiguo que la comisión de errores de derecho en las liquidaciones tributarias no debe ser objeto de sanción en la medida en que el error sea razonable y la norma ofrezca dificultades de interpretación, siempre, claro está, que el sujeto pasivo hubiere declarado o manifestado la totalidad de las bases o elementos integrantes del hecho imponible (Sentencias de 7 de mayo de 1993 y 8 de mayo de 1997, entre otras).

Por otra parte, el artículo 77.4.d) de la Ley General Tributaria de 1963 señala que "l. Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos: ...d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios. En particular, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el contribuyente haya presentado una declaración veraz y completa y haya practicado, en su caso, la correspondiente autoliquidación, amparándose en una interpretación razonable de la norma". Se ha de tener en cuenta a este respecto, que el artículo 33 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías del Contribuyente, estableció que "1. La actuación de los contribuyentes se presume realizada de buena fe", señalándose a renglón seguido que "2. Corresponde a la Administración tributaria la prueba de que concurren las circunstancias que determinan

la culpabilidad del infractor en la comisión de infracciones tributarias”.

Por último, cabe destacar que la vigente Ley General Tributaria (L. 58/2003), define en el artículo 178 los principios de la potestad sancionadora y, tras afirmar que ésta “se ejercerá de acuerdo con los principios reguladores de la misma en materia administrativa con las especialidades establecidas en esta ley”, incluye ente tales principios el de responsabilidad.

En síntesis, la culpabilidad ha de estar tan demostrada como la conducta activa u omisiva que se sanciona, y esa prueba ha de extenderse no sólo a los hechos determinantes de la responsabilidad sino también, en su caso, a los que cualifiquen o agraven la infracción. Si bien es cierto que, a menudo, será difícil una prueba específica de la culpabilidad en casos distintos de aquéllos en los que se sostenga una interpretación amparada en criterios de aplicación de las normas que sea razonable, de la misma manera la propia conducta manifestada por el sujeto pasivo en sus relaciones con la Hacienda Pública, así como las circunstancias que la rodean será, en ocasiones, suficiente para concluir la presencia del elemento culpabilístico de inexorable concurrencia.

En el caso que nos ocupa, la infracción fue calificada de leve en virtud del artículo 191 de la nueva Ley Tributaria. Por otro lado, el artículo 179.2 de dicha Ley dispone: “ Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguien-

tes supuestos....d) cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma”, redacción que prácticamente reproduce la anterior del artículo 77.4 de la Ley 25/95. Como dice la Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de octubre de 1998, no puede acogerse a la doctrina de la interpretación razonable de la norma quien incumple simple y llanamente obligaciones que una sociedad debe conocer y que dimanen de preceptos que no admiten interpretaciones contradictorias”.

Por todo lo hasta aquí expuesto procede confirmar la sanción impuesta para el ejercicio 2000.

SÉPTIMO: Procede, en consecuencia con lo expuesto, la desestimación del presente recurso. Sin que la Sala, en atención a lo dispuesto en el art. 139.1 de la LJCA, aprecie la concurrencia de méritos que justifiquen la condena en costas.

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

FALLAMOS

Que desestimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por... en nombre y representación de , contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de fecha 9 de junio de 2006, a la que la demanda se contrae, la cual

confirmamos como ajustada a Derecho. Sin hacer condena en costas.

Al notificarse la presente sentencia se hará la indicación de recursos que previene el artículo 248.4 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de Julio del Poder Judicial.

PUBLICACIÓN: Léida y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, estando celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha la Sala de lo Contencioso - Administrativo de la Audiencia Nacional. Certifico.