

**¿INTERESES SOBRE INTERESES EN LAS REGULARIZACIONES
ADMINISTRATIVAS DE LA RESERVA PARA INVERSIONES EN CANARIAS?
(COMENTARIO A LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR
DE JUSTICIA DE CANARIAS DE 16 DE OCTUBRE DE 2006)**

VÍCTOR MANUEL SÁNCHEZ BLÁZQUEZ

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

SUMARIO

- I. Introducción.
- II. Los hechos.
- III. La argumentación del Tribunal Superior de Justicia de Canarias: consideraciones críticas.
 - A) Planteamiento
 - B) La concepción del Tribunal Constitucional sobre los intereses de demora y su eventual utilización para llegar a la solución contraria: su naturaleza compensatoria del retraso en el pago de la "deuda tributaria"
 - C) La concepción del Tribunal Supremo sobre los intereses de demora: su naturaleza compensatoria
 - D) El artículo 27. 8 de la Ley 19/1994: ¿existe o no obligación de autoliquidar en el ejercicio de incumplimiento los intereses de demora?
 - 1. El artículo 27. 8 de la Ley 19/1994 como punto de partida
 - 2. La insuficiencia del tenor literal del artículo 27. 8 de la Ley 19/1994
 - 3. La postura de la Inspección y del Tribunal Superior de Justicia de Canarias acerca del alcance de la obligación de autoliquidar en el ejercicio de incumplimiento
 - 4. Otras posiciones de la jurisprudencia y de la doctrina administrativa acerca del alcance de la obligación de autoliquidar en el ejercicio de incumplimiento
 - E) La no inclusión del interés de demora en el contenido esencial de la deuda tributaria

F) La no posible conversión de los intereses de demora en cuota y la inicial posición del TEAC contraria a los intereses sobre intereses

IV. A modo de conclusión.

I. INTRODUCCIÓN

De entre las diversas cuestiones analizadas en la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 16 de octubre de 2006 (Sala de lo Contencioso-Administrativo de Santa Cruz de Tenerife, Ponente D. Ángel Acevedo Campos), vamos a centrar la atención en una de ellas que adquiere hoy una evidente trascendencia y actualidad. Ello se debe a que se trata de una cuestión sobre la que recientemente existen pronunciamientos divergentes del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), lo que ha generado una cierta incertidumbre en la Administración tributaria y en los contribuyentes. Nos referimos a la relativa a los intereses de demora en las regularizaciones administrativas de la Reserva para Inversiones en Canarias (RIC), realizadas en el correspondiente procedimiento de comprobación.

En concreto, las dudas que se han planteado y en las que aquí nos centraremos giran en torno a dos de los elementos relevantes para la cuantificación de los intereses de demora en las regularizaciones sobre la RIC realizadas por la Administración tributaria: la base de cálculo de dichos intereses de demora, y, en conexión con lo anterior, el período de tiempo en el que los intereses se devengan, para cuya determinación habrá que fijar el momento inicial y el momento final de su cómputo.

Las dos alternativas básicas que se han planteado al respecto son las siguientes:

- según el criterio de la Inspección en el caso enjuiciado, estos intereses de demora a

incluir en la liquidación administrativa se giran sobre la deuda tributaria, compuesta por cuota e intereses de demora, derivada de la regularización de la RIC que se convierte en indebida al incumplirse alguno de los requisitos futuros a que estaba condicionada, que debía haberse incluido por el sujeto pasivo en la autoliquidación del ejercicio de incumplimiento; y dichos intereses de demora se computan, tomando la mencionada base de cálculo, desde el día siguiente a la finalización del plazo de autoliquidación del ejercicio de incumplimiento hasta la fecha de la liquidación inspectora;

- según el criterio sostenido por el Tribunal Superior de Justicia de Canarias en esta sentencia, "los intereses de demora que ha de satisfacer la entidad recurrente por no materialización de la RIC dotada en" un determinado ejercicio y que cuantifica la Administración tributaria "han de calcularse de una sola vez, con devengo de los mismos desde la fecha en que debió haberse ingresado la cuota correspondiente al ejercicio" en el que se aplicó el beneficio fiscal "hasta la práctica de la liquidación tributaria (...) realizada por la Administración (...)" (FJ. 5º).

Por tanto, refiriéndonos a la cuestión que da título a este trabajo, según la primera alternativa, defendida por la Inspección en el supuesto objeto de enjuiciamiento, cabría la aplicación de intereses sobre intereses en estas regularizaciones administrativas de la RIC. De acuerdo a la segunda, sin embargo, no sería admisible el cálculo de unos intereses sobre otros intereses, siendo éste el criterio sostenido por el Tribunal Superior de Justicia de Canarias en esta sentencia.

Haremos referencia inicialmente a los hechos del supuesto enjuiciado por el Tribunal Superior de Justicia de Canarias y examinaremos después los argumentos empleados en la sentencia para llegar a la conclusión que en ella se sostiene y que acabamos de ver.

II. LOS HECHOS

En una actuación inspectora de comprobación e investigación sobre varios ejercicios del Impuesto sobre Sociedades (IS) de una determinada entidad, se llevó a cabo, entre otras y por lo que aquí nos interesa, la regularización de la dotación a la RIC con cargo a los beneficios del ejercicio 1995. Esta regularización administrativa, plasmada finalmente en una liquidación derivada de un acta de disconformidad que se dictó el 1 de octubre de 2002, estuvo motivada en que la entidad, según el criterio inspector, no había cumplido con los requisitos de materialización de la RIC dotada en su momento y que se prevén en el art. 27 de la Ley 19/1994, de 6 de junio¹. En concreto, porque llegado el 31 de diciembre de 1999, fecha en la que finalizaba el plazo de tres años desde el devengo del impuesto correspondiente al ejercicio en que se dotó la RIC, la inversión realizada (se trataba de un solar que se adquirió con la finalidad de construir sobre él una oficina) no había entrado aún en funcionamiento, circunstancia que no se produjo hasta el año 2001.

A partir de lo dispuesto en el art. 27. 8 de la Ley 19/1994, según la interpretación extendida en la Administración tributaria, y aunque la sentencia no aporta datos precisos al respecto, cabe entender que la Inspección consideró que la entidad inspeccionada debió integrar en la base imponible del IS correspondiente al ejercicio 1999 (puesto que fue en él cuando se incumplió el requisito de la materialización en un determinado plazo, según el criterio inspector) "las cantidades que en su día dieron lugar a la reducción de la misma".

De igual modo, en opinión del órgano inspector, dicha entidad debió en la autoliquidación del IS del ejercicio 1999, y "Sobre la parte de cuota derivada de lo previsto en el párrafo anterior", girar "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".

Por estos motivos, y ante la falta de la regularización en el sentido expresado por parte del sujeto pasivo, la Inspección llevó a cabo la regularización correspondiente. Y en lo que aquí es relevante, en dicha regularización se incluyeron intereses de demora entre el día siguiente a la finalización del plazo voluntario de autoliquidación del ejercicio 1999 (aquél en el que la entidad debió haber regularizado) y el día de la práctica de la liquidación (1 de octubre de 2002), cuya base de cálculo fue

¹ Puesto que era la normativa aplicable al supuesto objeto de enjuiciamiento en esta sentencia, haremos referencia al art. 27 de la Ley 19/1994, en versiones anteriores a la actual, según la nueva redacción dada al mismo por el Real Decreto-Ley 12/2006, de 29 de diciembre. De modo particular, nos interesa el apartado 8º de dicho artículo, cuyo contenido ha sido trasladado, con algunas variaciones de relevancia, al actual apartado 16º del art. 27.

una magnitud compuesta por un doble componente: la cuota derivada de la integración en la base imponible de la RIC dotada en su momento y no materializada correctamente, según el criterio inspector; y, los intereses de demora que debieron ser incluidos por la entidad en su autoliquidación.

Este cálculo de intereses de demora es precisamente el que cuestiona la entidad recurrente ante el tribunal canario y el que éste rechaza en esta sentencia, según anticipamos e iremos viendo con más detalle.

III. LA ARGUMENTACIÓN DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CANARIAS: CONSIDERACIONES CRÍTICAS

A) PLANTEAMIENTO

Una rápida y superficial lectura de la parte de la sentencia en la que el Tribunal Superior de Justicia de Canarias analiza la cuestión aquí examinada (el extensísimo párrafo contenido en el apartado 2º del FJ. 5º) parece dar a entender que lo que hace el tribunal canario es trasladar la idea que está detrás de la regulación sobre el interés de demora tributario en determinados preceptos aplicables a todos los tributos al caso particular de las regularizaciones administrativas de la RIC. Idea que estaría recogida en aquellos preceptos normativos de aplicación general y que sería coherente con la concepción del Tribunal Constitucional y del Tribunal Supremo sobre esta figura. Así parece reflejarlo la conexión a modo de argumentación que se hace entre la concepción sobre el inte-

rés de demora tributario del Tribunal Constitucional, del Tribunal Supremo, los artículos 77. 5 de la anterior LGT y 69 del Reglamento General de Inspección de 1986 y el caso particular enjuiciado, el de la regularización de la RIC, cuya concreta regulación se encuentra en el art. 27. 8 de la Ley 19/1994.

Sin embargo, una mirada más atenta a esta sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias pone de relieve que lo que se hace realmente en ella es unir en un mismo párrafo cuatro grupos de cuestiones que si bien tienen que ver con los intereses de demora cuyo cálculo era objeto de discusión, no forman las fases de una argumentación coherente que conduce a una conclusión en la que cada una de ellas ocuparía un determinado lugar. Y es que el aspecto que se destaca en la concepción sobre el interés de demora tributario del Tribunal Constitucional y del Tribunal Supremo, que estaría implícito en los preceptos de aplicabilidad general a todos los tributos antes mencionados (en síntesis, la naturaleza compensatoria de los intereses de demora), no tiene relevancia real alguna en la conclusión a la que se llega en relación con la cuestión que era objeto de debate.

Veámoslo con más detenimiento.

B) LA CONCEPCIÓN DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL SOBRE LOS INTERESES DE DEMORA Y SU EVENTUAL UTILIZACIÓN PARA LLEGAR A LA SOLUCIÓN CONTRARIA: SU NATURALEZA COMPENSATORIA DEL RETRASO EN EL PAGO DE LA "DEUDA TRIBUTARIA"

“Partiendo de que el interés de demora –afirma el Tribunal canario– tiene una función compensatoria del incumplimiento de una obligación de dar, pues su naturaleza intrínseca consiste en ser una modalidad indemnizatoria, según pone de relieve con toda nitidez el art. 1108 del Código Civil, es de resaltar que en el ámbito del derecho tributario el fundamento moratorio de los intereses, a diferencia de lo que sucede en la esfera civil, no estriba en el retraso culpable del deudor, sino que, por el contrario, radica en la *finalidad de disuadir a los contribuyentes de su morosidad en el pago de las deudas tributarias y compensar al erario público por el perjuicio que a éste supone la no disposición tempestiva de todos los fondos necesarios para atender a los gastos públicos* -sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de abril de 1990 (nº 76)-, doctrina ésta que al significar que *los intereses de demora no tienen naturaleza sancionadora, sino exclusivamente compensatoria o reparadora del perjuicio causado por el retraso en el pago de la deuda tributaria (...)*”.

El Tribunal Superior de Justicia de Canarias, con este comienzo, parece querer poner las bases acerca del fundamento, finalidad o naturaleza del interés de demora tributario, que sería distinto al del interés del Derecho Civil, según su configuración general en el art. 1108 del Código Civil². Para ello se apoya inicialmente en la doctrina sentada al respecto por el Tribunal Constitucional en su Sentencia 76/1990, de 26 de abril. En concreto, las palabras que hemos puesto en

cursiva son una reproducción literal de algunas de las afirmaciones contenidas en el Fundamento Jurídico 9º de aquella sentencia. Se trataría, por otra parte, de algo que estaría perfectamente justificado. Porque el tribunal canario podría concluir en torno a la cuestión que era objeto de debate basándose en tal concepción del interés de demora tributario, también confirmada por el Tribunal Supremo y por determinados preceptos de aplicabilidad general, tal como veremos con posterioridad.

Sin embargo, esta concepción sobre el interés de demora tributario no ocupa ningún papel relevante en la conclusión a la que llega el tribunal canario acerca de la base de cálculo y el período de devengo de los intereses de demora en las regularizaciones administrativas de la RIC. Sobre ello volveremos después desde la óptica de la postura del Tribunal Supremo recogida en la sentencia objeto de nuestra atención, que también comparte la concepción sobre el interés de demora tributario del Tribunal Constitucional.

Además, incluso si tuviéramos en cuenta el tenor literal de lo afirmado por el Tribunal Constitucional sobre su concepción del interés de demora tributario en la sentencia extractada por la que es aquí objeto de nuestra atención y lo trasladáramos al supuesto objeto de enjuiciamiento, podría llegarse a la conclusión contraria a la que llega el Tribunal Superior de Justicia de Canarias.

² “Si la obligación consistiere en el pago de una cantidad de dinero, y el deudor incurriere en mora, la indemnización de daños y perjuicios, no habiendo pacto en contrario, consistirá en el pago de los intereses convenidos, y a falta de convenio, en el interés legal”.

Y es que, efectivamente, se dice que la "finalidad" de los intereses de demora es "disuadir a los contribuyentes de su morosidad en el pago de las deudas tributarias" y estos intereses tienen una naturaleza "exclusivamente compensatoria o reparadora del perjuicio causado por el retraso en el pago de la deuda tributaria". Cuando, como es bien sabido, dentro de la "deuda tributaria", regulada en el art. 58 de la LGT (tanto en la actual como en la anterior), se incluye no sólo la cuota sino también los intereses de demora. De esta forma, los intereses de demora podrían dirigirse a compensar el perjuicio causado por el retraso en el pago de una deuda tributaria en la que se integraran también, a su vez, intereses de demora.

Por este motivo, si la normativa tributaria estableciera un plazo voluntario de autoliquidación e ingreso de una cuota y unos intereses de demora ante el incumplimiento de los requisitos futuros a que está condicionada la aplicación de un beneficio fiscal (aunque si esto es así en relación con la RIC no está claro a la vista del art. 27. 8 de la Ley 19/1994, como pondremos de relieve más adelante), y no se efectuara su pago en dicho plazo por parte del sujeto pasivo, el interés de demora surgiría como una de las reacciones del ordenamiento al respecto. Y este interés de demora se dirigiría a compensar no sólo la falta de pago de aquella cuota que debió ingresarse en un determinado plazo, sino también la ausen-

cia del ingreso de aquellos intereses de demora, por lo que, en consecuencia, tomaría también a éstos como base de cálculo.

Esto es precisamente lo que señaló el TEAR de Canarias en diversas resoluciones de los años 2002 y 2003 en las que se planteó esta problemática. Puesto que entendía correcto el cálculo de los intereses de demora según el criterio seguido por la Inspección "sobre la base de la naturaleza compensatoria que éstos cumplen. En definitiva –añadía–, se trata de la remuneración de la falta de disponibilidad de determinado dinero que le corresponde al Fisco. La idea –continuaba– es sencilla: En determinado ejercicio (E) hay que devolver lo indebidamente disfrutado por un determinado beneficio fiscal (B) más los intereses de demora (I) calculados por el tiempo que se ha disfrutado del mismo indebidamente. Si dicha cantidad (B + I) no se devuelve y posteriormente la Inspección al cabo de (X) años contados a partir de (E) la reclama, sobre la misma (B + I) deberá girar intereses de demora por el tiempo (X)"³.

C) LA CONCEPCIÓN DEL TRIBUNAL SUPREMO SOBRE LOS INTERESES DE DEMORA: SU NATURALEZA COMPENSATORIA

La sentencia continúa señalando que la doctrina del Tribunal Constitucional que hemos visto "ha tenido eco también en las

³ Resoluciones del TEAR de Canarias de 20 de febrero de 2002 (recl. n.º 38/2063/2000), FJ. 9.º, de 10 de julio de 2002 (recl. n.º 38/549/2001 y 38/550/2001), FJ. 11.º, de 29 de octubre de 2002 (recl. n.º 38/489/2001 y 38/1491/2001), FJ. 11.º, de 25 de febrero de 2003 (recl. n.º 35/1276/2001), FJ. 8.º. No obstante, de modo crítico con esta posición, aunque precisamente desde la misma "naturaleza compensatoria" de los intereses de demora, "por lo que no debe penalizarse al contribuyente con un doble cálculo de intereses de demora", S. Miranda Calderín, *La planificación fiscal de la Reserva para Inversiones en Canarias*, DAR-Consejería de Economía y Hacienda. Gobierno de Canarias, Las Palmas de Gran Canaria, 2005, págs. 457-458.

sentencias del Tribunal Supremo de 5 de septiembre de 1991 y 4 de marzo de 1992, que al declarar “que una vez establecido el derecho al percibo de intereses de demora en cualquier caso y cualquiera que sea el deudor, la Administración puede incluirlos en las liquidaciones tributarias, cuando así proceda, con independencia de la calificación que haya merecido la conducta del contribuyente desde la especial óptica de la potestad sancionadora y también sin relación alguna con el tipo de acta en el cual se haya documentado la actuación inspectora (conformidad o rectificación)”. Y todo lo anterior, continúa después, “viene a trazar una directriz que no es otra que la que inspira a los arts. 77.5 de la Ley General Tributaria y 69 del Reglamento General de la Inspección de Tributos, precepto el primero que al permitir la exigencia del interés de demora incluso en los supuestos de las acciones u omisiones no generadoras de responsabilidad tributaria que se enumeran en el apartado 4 del propio art. 77, unido ello al contenido de la segunda de las normas citadas, que autoriza el interés de demora independientemente del tipo de acta y de la existencia o no de infracción (...)”.

El Tribunal Superior de Justicia de Canarias profundiza de este modo en la naturaleza peculiar del interés de demora tributa-

rio, frente al general modo de entender el interés en el Derecho civil. Porque los intereses de demora tributarios, pese a la terminología empleada por la LGT para designarlos, como ha puesto de relieve el profesor CLAVIJO, “no son intereses de demora, sino indemnizatorios o compensatorios. Para que se devenguen –añade–, no hace falta ningún retraso culpable (mora) en el cumplimiento de la obligación (...) Basta simplemente con que se haya producido un retraso en la disponibilidad de las cantidades ingresadas tardíamente (...)”⁴. Así lo ha venido a reconocer de modo expreso la nueva LGT, al disponer que “La exigencia del interés de demora tributario no requiere (...) la concurrencia de un retraso culpable en el obligado” (art. 26. 1, párr. 2º).

Por este motivo, como disponía el art. 77. 5 de la anterior LGT, en los supuestos de inexistencia de responsabilidad por infracción tributaria previstos en el apartado 4º de aquel mismo art. 77 (fuerza mayor, entre otros), se exigirá, además del importe de la cuota correspondiente, el interés de demora. Este interés de demora se exigirá a través de las liquidaciones inspectoras oportunas, se hubiera apreciado o no la existencia de infracciones tributarias, según disponía la redacción original del art. 69 del Reglamento General de Inspección de 1986.

⁴ F. Clavijo Hernández, “Las obligaciones tributarias accesorias”, en *Hacienda Canaria*, núm. 10 (especial), pág. 40. También, entre otros, C. Albiñana García-Quintana, *Sistema tributario español y comparado*, Tecnos, Madrid, 1986, pág. 93; A. Martínez Lafuente, “El interés de demora en las relaciones tributarias”, en AAVV, *Estudios de Derecho tributario*, vol. I, IEF, Madrid, 1979, pág. 840; R. Falcón y Tella, *Retraso culpable e intereses de demora en materia tributaria*, Tecnos, Madrid, 1992, págs. 12 y ss; J. López Martínez, *Régimen jurídico de los llamados “intereses moratorios” en materia tributaria. Un análisis de su ubicación dogmática en el seno de la deuda tributaria*, Civitas, Madrid, 1994, págs. 142 y ss; R. M. Alfonso Galán, *Los intereses por retraso o demora a favor de la Hacienda Pública*, Dykinson, Madrid, 1998, págs. 150 y ss; J. Rodríguez Márquez, *El interés de demora en la Ley General Tributaria*, IEF-Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 1999, págs. 87 y ss; S. Sartorio Albalat, *Ley General Tributaria e interés de demora. Naturaleza y régimen jurídico*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 1999, págs. 143 y ss; J. I. Gorospe Oviedo, *Consecuencias del impago de los tributos. Intereses, recargos y sanciones*, La Ley, Madrid, 2001, págs. 59 y ss.

Sin embargo, el que se exijan los intereses de demora con independencia de que se hubieran cometido o no infracciones tributarias, que es en lo que se centra inicialmente el tribunal canario en esta sentencia, era algo irrelevante para el supuesto enjuiciado en ella. Puesto que esta cuestión no era objeto de debate. Esto sí hubiera sido relevante si, por ejemplo, la entidad inspeccionada alegara la ausencia de responsabilidad en la comisión de una infracción tributaria, por lo que, en su opinión, no serían procedentes los intereses de demora. Aunque dada la naturaleza compensatoria del interés de demora tributario, según ya hemos puesto de relieve, dicha alegación no hubiera debido ser aceptada.

Por el contrario, el objeto de debate era simplemente, partiendo de la exigencia de intereses de demora, el concreto cálculo de los mismos. No se ponía en duda, por tanto, el "sí" de la exigencia de los intereses de demora, sino sólo su "cuantía". En particular, sobre qué cantidad se giraban los intereses de demora por parte de la Administración en un supuesto en el que, según el criterio administrativo, no se hubiera cumplido alguno de los requisitos futuros a que estaba condicionada la aplicación de un beneficio fiscal como es este de la RIC. Y sobre esta cuestión nada influía aquella concepción del Tribunal Constitucional y del Tribunal Supremo acerca de la naturaleza compensatoria del interés de demora tributario, al menos en los términos expresados por el Tribunal Superior de Justicia de Canarias.

D) EL ARTÍCULO 27. 8 DE LA LEY 19/1994: ¿EXISTE O NO OBLI-

GACIÓN DE AUTOLIQUIDAR EN EL EJERCICIO DE INCUMPLIMIENTO LOS INTERESES DE DEMORA?

1. El artículo 27. 8 de la Ley 19/1994 como punto de partida

Por todo lo anterior, es equívoca la afirmación de esta sentencia de 16 de octubre de 2006 acerca de que todas las circunstancias anteriores "conducen, en su traslación al caso enjuiciado, a la conclusión de que si en caso de incumplimiento de cualquiera de los requisitos establecidos en el art. 27 de la Ley 19/1994, ha de procederse a integrar en la base imponible del ejercicio en que ocurriera tal circunstancia, las cantidades que en su día dieron lugar a la reducción de la misma, girándose sobre la parte de cuota derivada de esta previsión 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 (art. 27.8)".

Y es que parece claro que en este último fragmento de la sentencia que aquí nos interesa no se lleva a cabo realmente la "traslación" de todo lo anterior "al caso enjuiciado", a pesar de lo que diga el tribunal canario. En realidad, lo que está haciendo aquí el Tribunal Superior de Justicia de Canarias es, pura y simplemente, reproducir la literalidad del art. 27. 8 de la Ley 19/1994.

En consecuencia, es aquí donde verdaderamente comienza la argumentación del tri-

bunal canario en esta sentencia en relación con la cuestión en la que hemos centrado nuestro análisis, siendo todo lo anterior un simple preámbulo del que en este caso no se extrae ninguna conclusión relevante. Además, este punto de partida, el art. 27. 8 de la Ley 19/1994, parece correcto al ser esta disposición normativa la encargada de regular de modo específico las consecuencias derivadas del incumplimiento de los requisitos a que está condicionada la aplicación de la RIC, incluido, el de la obligada materialización en un determinado plazo, que fue el que incumplió la entidad inspeccionada según el criterio de la Inspección.

2. La insuficiencia del tenor literal del artículo 27. 8 de la Ley 19/1994

En cualquier caso, una simple reproducción del tenor literal del art. 27. 8 de la Ley 19/1994, como la que lleva a cabo el Tribunal Superior de Justicia de Canarias en esta sentencia, no resuelve la cuestión debatida. Porque es precisamente la literalidad de este artículo la base principal de las dudas acerca de determinadas cuestiones, cuya resolución puede ser relevante para encontrar respuesta a la cuestión principal objeto de debate: la base de cálculo y el período de devengo de los intereses de demora en las regularizaciones administrativas de la RIC.

En este sentido, hemos de tener en cuenta la utilización de una expresión impersonal, sin conexión con un determinado sujeto, tanto en cuanto a la forma de regularizar el beneficio fiscal mismo aplicado inicialmente como en lo relativo a los intereses

de demora. Porque “el incumplimiento (...) dará lugar a la integración en la base imponible del ejercicio (...)”. Y porque “Sobre la parte de cuota (...) se girará el interés de demora correspondiente (...)”. Al menos de forma expresa y terminante, el precepto no resuelve dos cuestiones que pueden tener una relevancia decisiva a la hora de determinar cuál es la base de cálculo y cuál es el período de devengo de los intereses de demora a incluir por la Administración tributaria en sus liquidaciones que regularizan la RIC incumplida en cuanto a los requisitos futuros a que está condicionada.

Y es que, en efecto, no se dice expresamente cuál de los sujetos de la relación tributaria es el que ha de llevar a cabo la regularización en la forma que señala ni en qué momento de la aplicación de los tributos habría de realizarse la misma. No se prevé de modo expreso y evidente en este artículo, por tanto, si es el sujeto pasivo en su autoliquidación, la Administración tributaria en sus procedimientos de comprobación o ambos sujetos en relación de subsidiariedad (primero el sujeto pasivo, y en su ausencia, la Administración tributaria), el sujeto encargado de aplicar lo dispuesto en él.

3. La postura de la Inspección y del Tribunal Superior de Justicia de Canarias acerca del alcance de la obligación de autoliquidar en el ejercicio de incumplimiento

Según la opinión de la Inspección, tanto la integración en la base imponible del ejercicio de incumplimiento como el giro de los intereses de demora habría de realizarlo primero

el sujeto pasivo en su autoliquidación. Y ante la ausencia de esta regularización del sujeto pasivo en su autoliquidación, habría de actuar la Administración tributaria girando intereses de demora sobre toda la cantidad (cuota e intereses) que debieron incluirse en aquella autoliquidación.

En la opinión que parece traslucir el Tribunal Superior de Justicia de Canarias en esta sentencia, sin embargo, por lo que se refiere a los intereses de demora que eran el objeto de discusión, su liquidación habría de realizarla la Administración tributaria. Al menos, esto es lo que podría motivar la conclusión a la que llega acerca de que dichos intereses de demora "han de calcularse de una sola vez, con devengo de los mismos desde la fecha en que debió haberse ingresado la cuota correspondiente al ejercicio" en el que se aplicó el beneficio fiscal "hasta la práctica de la liquidación tributaria (...) realizada por la Administración (...)".

De todos modos, lo cierto es que para llegar a tal conclusión, el tribunal canario no busca en el art. 27. 8 de la Ley 19/1994 el alcance de la obligación de autoliquidar en lo relativo a los intereses de demora, cuestión sobre la que, por tanto, no se pronuncia expresamente. O al menos no dice nada acerca de que aquella conclusión pudiera derivarse de este precepto, interpretado en el sentido de no prever una obligación de autoliquidar los intereses de demora por el sujeto pasivo. Puesto que aquel resultado sólo parece deducirse del argumento acerca de la no inclusión

de los intereses de demora en el contenido esencial de la deuda tributaria, aspecto sobre el que volveremos después.

4. Otras posiciones de la jurisprudencia y de la doctrina administrativa acerca del alcance de la obligación de autoliquidar en el ejercicio de incumplimiento

El Tribunal Superior de Justicia de Canarias, sin embargo, aunque su Sala de Las Palmas de Gran Canaria, sí que había buscado en este precepto la respuesta a la cuestión de si debían autoliquidarse e ingresarse por parte del sujeto pasivo los intereses de demora en estos supuestos de incumplimiento sobrevenido de la RIC. Si bien lo hizo a efectos de cuestionar la procedencia de imponer sanciones por la ausencia de dicha autoliquidación e ingreso de intereses de demora en un supuesto en el que el sujeto pasivo se limitó a integrar en la base imponible del ejercicio de incumplimiento las cantidades que dieron lugar en su día a la reducción en la base imponible.

De este modo, en su Sentencia de 18 de noviembre de 2005⁵, entendió el tribunal canario que en el supuesto enjuiciado faltaba "el 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 de 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

⁵ *Normacef Fiscal*, NFJ022689 (Ponente D. Francisco José Gómez Cáceres).

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 la interpretación sostenida en el recurso interpuesto, señala después que "no podemos 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".

También el TEAR, en las resoluciones de los años 2002 y 2003 a que antes hicimos mención, se pronuncia implícitamente sobre el alcance de la obligación de autoliquidar del sujeto pasivo en el ejercicio de incumplimiento de los requisitos futuros a que está condicionada la aplicación de la RIC. Aunque en este caso, a diferencia de la posición no totalmente definida de la Sala de Las Palmas del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, sí sostiene la debida autoliquidación por parte del sujeto pasivo de los intereses de demora. Puesto que en "determinado ejercicio (E) hay que devolver lo indebidamente disfrutado por un determinado beneficio fiscal (B) más los intereses de demora (I) calculados por el tiempo que se ha disfrutado del mismo indebidamente"⁶.

De igual modo, varias resoluciones del TEAC del mes de mayo de 2006 han señalado

expresamente que el sujeto pasivo, en cumplimiento de lo dispuesto en el art. 27. 8 de la Ley 19/1994, debe autoliquidar los intereses de demora. Puesto que "en la declaración del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 98, año en el que vencía el plazo de materialización de la RIC del 94 sin que la misma se hubiese verificado, el sujeto pasivo debió regularizar su situación tributaria, incrementando la base imponible en el importe de la reducción aplicada en el año 1994, y añadiendo los intereses correspondientes al período de cuatro años a la cuota resultante"⁷.

Y a partir de esta debida autoliquidación de intereses de demora por parte del sujeto pasivo, la ausencia de la misma, en opinión de aquellas resoluciones del TEAR y del TEAC –en cuanto a este último, variando el criterio sostenido en varias resoluciones del año 2005 a las que haremos referencia después-, traería consigo una consecuencia importante: el cálculo de los intereses de demora en la regularización administrativa habría de recaer sobre los propios intereses de demora, además de sobre la cuota. Puesto que son ambas las cantidades que debían haber sido autoliquidadas e ingresadas en el plazo voluntario de la autoliquidación del ejercicio de incumplimiento.

En palabras del TEAR de Canarias: "Si dicha cantidad (B + I) [recordemos, lo indebidamente disfrutado por un determinado beneficio fiscal más los intereses de demora]

⁶ Resoluciones del TEAR de Canarias de 20 de febrero de 2002 (recl. n.º 38/2063/2000), FJ. 9.º, de 10 de julio de 2002 (recl. n.º 38/549/2001 y 38/550/2001), FJ. 11.º, de 29 de octubre de 2002 (recl. n.º 38/489/2001 y 38/1491/2001), FJ. 11.º, de 25 de febrero de 2003 (recl. n.º 35/1276/2001), FJ. 8.º.

⁷ Resolución de 5 de mayo de 2006 (rec. n.º 7347/2003), FJ. 5.º. También recogen esta misma idea dos Resoluciones de 18 de mayo de 2006 (rec. n.º 7244/2003, FJ. 5.º; rec. n.º 7246/2003, FJ. 5.º).

no se devuelve y posteriormente la Inspección al cabo de (X) años contados a partir de (E) la reclama, sobre la misma (B + I) deberá girar intereses de demora por el tiempo (X)⁸. O según lo afirmado por el TEAC: "No habiéndolo efectuado [la regularización incrementado la base imponible en el importe de la reducción practicada en su momento y añadiendo los intereses de demora], la cuota diferencial regularizable por la Inspección debe incluir dichos intereses. Sobre esta cuota corresponde posteriormente aplicar los correspondientes intereses moratorios legales (...)"⁹.

E) LA NO INCLUSIÓN DEL INTERÉS DE DEMORA EN EL CONTENIDO ESENCIAL DE LA DEUDA TRIBUTARIA

El Tribunal Superior de Justicia de Canarias finaliza con una idea que sería una especie de corolario de todo lo anterior. Así, introduce la misma señalando que "corolario de todo ello es que (...)".

Sin embargo, realmente lo que hace aquí el tribunal canario es introducir algo totalmente nuevo y que no guarda relación directa alguna con lo señalado con anterioridad. Porque lo que ahora se señala, a pesar de lo que diga el tribunal, nada tiene que ver con la naturaleza compensatoria del interés de demora tributario, según la concepción del Tribunal Constitucional, del Tribunal Supremo y que se encuentra implícita en los

arts. 77. 5 de la anterior LGT y 69 del Reglamento General de Inspección de 1986, ni con el tenor literal del art. 27. 8 de la Ley 19/1994.

En cualquier caso, lo cierto es que lo que ahora introduce el Tribunal Superior de Justicia de Canarias es en realidad el argumento principal –más bien, el único– que emplea para llegar a la conclusión que sostiene acerca de la cuestión objeto de debate. De ahí que a él debamos prestar una particular atención.

Porque señala que "al no formar parte el interés de demora del contenido esencial de la deuda tributaria, integrándose aquél en ésta sólo en supuestos ocasionales (art. 58 de la Ley General Tributaria), deviene claramente que los intereses de demora que ha de satisfacer la entidad recurrente por no materialización de la RIC dotada en el ejercicio 1995 han de calcularse de una sola vez, con devengo de los mismos desde la fecha en que debió haberse ingresado la cuota correspondiente al ejercicio 1995 (25 de julio de 1996) hasta la práctica de la liquidación tributaria de 1 de octubre de 2002 realizada por la Administración, confirmatoria de lo consignado al efecto en el Acta de disconformidad, no siendo, por tanto, ajustado a Derecho convertir los intereses de demora en cuota tributaria y calcular sobre ambos conceptos conjuntamente nuevos intereses de demora".

⁸ Resoluciones del TEAR de Canarias de 20 de febrero de 2002 (recl. n.º 38/2063/2000), FJ. 9.º, de 10 de julio de 2002 (recl. n.º 38/549/2001 y 38/550/2001), FJ. 11.º, de 29 de octubre de 2002 (recl. n.º 38/489/2001 y 38/1491/2001), FJ. 11.º, de 25 de febrero de 2003 (recl. n.º 35/1276/2001), FJ. 8.º.

⁹ Resolución de 5 de mayo de 2006 (rec. n.º 7347/2003), FJ. 5.º. También recogen esta misma idea dos Resoluciones de 18 de mayo de 2006 (rec. n.º 7244/2003, FJ. 5.º; rec. n.º 7246/2003, FJ. 5.º).

Por tanto, el argumento principal –más bien, el único– para sostener la conclusión que sostiene el Tribunal Superior de Justicia de Canarias en esta sentencia acerca de la base de cálculo y el período de devengo de los intereses de demora en las regularizaciones administrativas de la RIC es la no inclusión del interés de demora en el “contenido esencial de la deuda tributaria”. O dicho desde otra perspectiva, aunque a ella no se refiera expresamente el tribunal canario, la integración del interés de demora tributario en el “contenido accidental” de dicha deuda tributaria, idea que ha sido destacada por la doctrina tributarista¹⁰. Lo que estaría motivado en que el interés de demora, tal como se señala en la sentencia, se inserta en la deuda tributaria “sólo en supuestos ocasionales”. Así se deduciría del propio art. 58 de la LGT al que menciona a continuación el tribunal entre paréntesis (se refiere al de la anterior LGT), según el cual, “En su caso, [además de “la cuota (...) los pagos a cuenta o fraccionados, las cantidades retenidas o que se hubieran debido retener y los ingresos a cuenta”], también formarían parte de la deuda tributaria (...) El interés de demora (...)”.

Sin embargo, desde nuestro punto de vista, no es decisivo ni determinante para llegar a la conclusión a la que llega el Tribunal Superior de Justicia de Canarias en la cuestión objeto de debate el que el interés de demora forme parte del contenido accidental de la deuda tributaria, de forma que no siempre y de forma necesaria exista, puesto que sólo formará parte de aquélla “en supuestos ocasionales”. En definitiva, el que pueda entenderse,

siguiendo el criterio de la Inspección, que la base de cálculo de los intereses de demora en el supuesto objeto de enjuiciamiento que ya conocemos alcance también a los intereses de demora que debieron ser autoliquidados por el sujeto pasivo no contradice en ningún momento el que tales intereses de demora sólo formen parte de la deuda tributaria en determinados casos: en unas ocasiones, no será así; pero en otras ocasiones, y ésta sería una de ellas, dichos intereses de demora sí formarían parte de la deuda tributaria.

También formarían parte de la deuda tributaria los intereses de demora de seguirse el criterio que finalmente se sostiene en esta sentencia de calcular intereses de demora sólo sobre la cuota derivada del beneficio fiscal aplicado en su momento, con lo que se pone de relieve la irrelevancia real de este aspecto para resolver la problemática planteada.

F) LA NO POSIBLE CONVERSIÓN DE LOS INTERESES DE DEMORA EN CUOTA Y LA INICIAL POSICIÓN DEL TEAC CONTRARIA A LOS INTERESES SOBRE INTERESES

El Tribunal Superior de Justicia de Canarias en la sentencia objeto de nuestra atención también destaca otra cuestión que debe ser resaltada. Porque considera no “ajustado a Derecho convertir los intereses de demora en cuota tributaria y calcular sobre ambos conceptos conjuntamente nuevos intereses de demora”.

¹⁰ Entre otros muchos, F. Pérez Royo, *Derecho financiero y tributario. Parte General*, 16ª ed., Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2006, pág. 200.

A una idea similar se había referido el TEAC en unas resoluciones del año 2005, en las que inicialmente negó la posibilidad de girar intereses sobre intereses en estos supuestos. En concreto, entre otros argumentos, lo hacía a partir del art. 27. 8 de la Ley 19/1994, "Precepto del que no se deduce –en su opinión– la conversión de los intereses de demora en cuota tributaria sobre la que calcular de nuevo intereses de demora, tal y como ha efectuado la inspección"¹¹.

Sin poder profundizar aquí en esta cuestión, sí al menos puede decirse que detrás de estas afirmaciones parece estar implícita una idea que se ha defendido en la doctrina tributarista por la profesora SARTORIO ALBALAT, para la que no sería admisible la exigencia de intereses sobre intereses en el ámbito tributario. Porque en su opinión, a partir de lo dispuesto en el art. 58 de la LGT, cabría deducir la única existencia en la LGT de un interés de demora accesorio, en lo que aquí nos afecta, a la cuota tributaria¹². De ahí que se hiciera referencia en estas resoluciones administrativas y jurisprudenciales a la inadmisibilidad de una "conversión de los intereses de demora en cuota tributaria", que es lo que se habría producido cuando se calculan sobre los mismos unos intereses de demora.

Sin embargo, en nuestra opinión, el cálculo de unos intereses de demora sobre

otros intereses de demora, como ocurriría en el supuesto objeto de nuestra atención de seguirse el criterio inspector, no ha de pasar necesariamente por convertir aquellos intereses de demora, base de cálculo de otros intereses de demora, en cuota tributaria. Siguen siendo intereses de demora, como lo revela incluso el apartado específico previsto para los mismos en el modelo de declaración del IS¹³. No obstante, se trata de unos intereses de demora que al no haberse ingresado en el plazo previsto para ello (si es que efectivamente existe tal obligación de su autoliquidación e ingreso en plazo), a su vez generan la reacción del ordenamiento de los intereses de demora.

De ahí que pueda concluirse, con RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, que la accesoriedad de los intereses de demora "no sólo se refiere a la cuota tributaria, sino también a la deuda tributaria"¹⁴. Así se deduce de los preceptos que regulan el régimen jurídico de los intereses de demora y, en concreto, por lo que se refiere a la normativa hoy vigente, el art. 26. 3 de la LGT, según el cual "El interés de demora se calculará sobre el importe no ingresado en plazo (...)". E "importe no ingresado en plazo", en el caso que nos ocupa, de existir una obligación de autoliquidar que alcance también a los intereses de demora, incluye también a éstos.

¹¹ Resolución del TEAC de 25 de noviembre de 2005 (rec. n.º 1747/2003), FJ. 9.º. También con anterioridad, la Resolución de 21 de abril de 2005 (rec. n.º 1864/2002).

¹² Sartorio Albalat, *Ley General Tributaria e interés de demora. Naturaleza y régimen jurídico*, cit., págs. 196-198.

¹³ En la página 7 del Modelo 201 de declaración del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (establecimientos permanentes) aprobado para el ejercicio 2005 se incluyen las claves 617 y 618 ("Intereses de demora"), que tal como se explica en la página 178 y siguientes del *Manual práctico. Sociedades 2005*, AEAT, Madrid, 2006, se refieren a los derivados de la pérdida de beneficios fiscales que se regularizan en la autoliquidación del ejercicio del incumplimiento.

¹⁴ Rodríguez Márquez, *El interés de demora en la Ley General Tributaria*, cit., pág. 105.

IV. A MODO DE CONCLUSIÓN

El Tribunal Superior de Justicia de Canarias (Sala de lo Contencioso-Administrativo de Santa Cruz de Tenerife), en su Sentencia de 16 de octubre de 2006, llega a la conclusión de que en las regularizaciones administrativas de la RIC derivadas del incumplimiento de alguno de los requisitos futuros a que está condicionada su aplicación inicial por el sujeto pasivo, la base de cálculo de los intereses de demora es sólo la cuota derivada del beneficio fiscal disfrutado inicialmente. Su período de devengo, en consecuencia, sería el comprendido entre el día siguiente a la finalización del plazo de la autoliquidación en la que se aplicó el beneficio fiscal y la fecha en que se dicte la liquidación administrativa.

Según su parecer, por tanto, y a diferencia de la postura mantenida en el supuesto enjuiciado por la Inspección de los Tributos, en dicha base de cálculo no se han de incluir los intereses de demora derivados del disfrute indebido de la RIC calculados entre el día siguiente a la finalización del plazo de la autoliquidación en la que se redujo la base imponible por la RIC y el día siguiente al fin del plazo para autoliquidar el IS del ejercicio del incumplimiento. Aunque esto podría derivarse de la falta de ingreso en plazo de unos intereses de demora de obligada inclusión en la autoliquidación del ejercicio de incumplimiento, de acuerdo a una determinada interpretación del art. 27. 8 de la Ley 19/1994.

El Tribunal Superior de Justicia de Canarias en esta sentencia, sin embargo, no se pronuncia expresamente acerca de si el art.

27. 8 de la Ley 19/1994 prevé o no una obligación de autoliquidar el ejercicio de incumplimiento a cargo del sujeto pasivo que alcanza también a aquellos intereses de demora, puesto que se limita a reproducir la literalidad de este precepto. Por ello, y ante la irrelevancia para resolver la cuestión debatida de otra idea a la que hace referencia (la naturaleza compensatoria del interés de demora tributario reconocida por el Tribunal Constitucional y el Tribunal Supremo y que se encuentra implícita en determinados preceptos de aplicabilidad general a todos los tributos), el único argumento que emplea para sostener su postura es la no inclusión del interés de demora en el contenido esencial de la "deuda tributaria" del art. 58 de la LGT.

Sin embargo, un cálculo de intereses de demora, como el que llevó a cabo la Inspección en el supuesto enjuiciado, sobre otros intereses de demora que debieron haberse ingresado en un determinado plazo, según su criterio, no contradice en ningún momento la inclusión del interés de demora en el contenido accidental de la "deuda tributaria": en unas ocasiones, estos intereses de demora no existirán; en otras ocasiones, y ésta sería una de ellas, sí. De ahí la inconsistencia del argumento esgrimido por el tribunal canario en esta sentencia.

Además, desde nuestro punto de vista, tampoco cabe admitir lo sostenido por el Tribunal Superior de Justicia de Canarias en esta sentencia acerca de la no posible "conversión de los intereses de demora en cuota tributaria", que también fundamentaría la conclusión a la que llega. Un cálculo de intereses sobre intereses, como el que llevó a

cabo la Inspección en este supuesto de incumplimiento de los requisitos futuros a los que está condicionada la aplicación inicial de la RIC, no conlleva necesariamente una conversión de aquéllos en cuota, lo que podría tener su base en la opinión doctrinal sobre el carácter accesorio de los intereses únicamente sobre este elemento de la "deuda tributaria". Por el contrario, los intereses de demora constituyen una prestación

accesoria de la "deuda tributaria", por lo que pueden girarse también sobre el resto de elementos de aquélla. Así lo revelan los preceptos reguladores de su régimen jurídico y, en concreto, el actual art. 26. 3 de la LGT, según el cual "El interés de demora se calculará sobre el importe no ingresado en plazo (...)", que puede referirse también, por tanto, a unos intereses de demora no ingresados en el plazo previsto para ello.