

# COMENTARIO DE JURISPRUDENCIA

**VÍCTOR MANUEL SÁNCHEZ BLÁZQUEZ**

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

## **LA APLICACIÓN DE LA DEDUCCIÓN POR INVERSIONES EN LOS SUPUESTOS DE REGULARIZACIÓN DE LA RESERVA PARA INVERSIONES EN CANARIAS (COMENTARIO A LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CANARIAS DE 12 DE ENERO DE 2006)**

### **SUMARIO**

- I. Introducción.
- II. Los hechos.
- III. La doctrina del Tribunal Superior de Justicia de Canarias.
- IV. Admisibilidad de la aplicación en un procedimiento de comprobación ulterior de un beneficio fiscal no aplicado en la autoliquidación.
- V. Las razones esgrimidas por el Tribunal Superior de Justicia de Canarias.
- VI. Algunas ventajas del procedimiento de comprobación en el que se regulariza la RIC frente al procedimiento de rectificación de autoliquidaciones para la aplicación de la DIC.
- VII. A modo de conclusión.

## I. INTRODUCCIÓN

La Deducción por Inversiones en Canarias (DIC), prevista en el art. 94 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, es uno de los beneficios fiscales con los cuales la normativa reguladora de la Reserva para Inversiones en Canarias (RIC) prevé expresamente su incompatibilidad. En este sentido, de acuerdo a lo dispuesto en el art. 27. 7 de la Ley 19/1994, de 16 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, la "aplicación del beneficio de la reserva para inversiones será incompatible, para los mismos bienes, con la deducción por inversiones (...)".

En este contexto normativo, existen ocasiones en las que la Administración tributaria entiende que se ha incumplido alguno de los requisitos exigidos por el art. 27 de la Ley 19/1994 para la aplicación de la RIC, por lo que regulariza el beneficio fiscal disfrutado indebidamente, siguiendo para ello lo ordenado por el apartado 8º de dicho precepto. Y es en estos supuestos donde se plantea la cuestión relativa a la admisibilidad o no de la aplicación de la DIC, en relación con los activos inicialmente dirigidos a la materialización de la RIC después rechazada,

siempre y cuando se cumplieran los requisitos a que aparece condicionado su disfrute. Lo que encontraría su justificación en que al dejar de aplicarse entonces la RIC, tras la regularización administrativa, la incompatibilidad entre ambos beneficios fiscales antes mencionada no entraría ya en juego.

A esta cuestión se había dado una doble respuesta por el Tribunal Económico-Administrativo de Canarias, positiva y negativa, diferenciando dos grupos de supuestos distintos: en aquellos casos en los cuales el obligado tributario había solicitado en el procedimiento de comprobación en el que se regularizó la RIC la aplicación de la DIC, debía admitirse la misma [Resoluciones de 24 de febrero y de 30 de abril de 2003 (FJ. 7º)]<sup>1</sup>; en aquellos otros, sin embargo, en los que el obligado tributario no había solicitado la aplicación de la DIC en dicho procedimiento de comprobación, habiéndose limitado a solicitarlo en el procedimiento revisor en vía económico-administrativa, tal solicitud debía ser rechazada [Resoluciones de 27 de marzo, de 30 de abril (FJ. 8º) y de 30 de junio de 2003]<sup>2</sup>.

El Tribunal Superior de Justicia de Canarias se ha enfrentado recientemente con esta concreta problemática en su Sentencia de 12 de enero de 2006

<sup>1</sup> Corresponden, respectivamente, a las reclamaciones núm. 2105/01 y 2106/01 acumuladas (en *Normacef Fiscal*, NFJ015939) y a la núm. 35/1425/2001 (en *Resoluciones sobre la Reserva para Inversiones en Canarias. Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias*, Ministerio de Hacienda, Madrid, 2003, pág. 87 y ss y en *Normacef Fiscal*, NFJ015937).

<sup>2</sup> Corresponden, respectivamente, a las reclamaciones núm. 38/1704/01 (en *Resoluciones...*, págs. 65 y ss), núm. 35/1425/2001 (en *Resoluciones...*, núm. 87 y ss y en *Normacef Fiscal*, NFJ015937) y núm. 35/2849/00 y 35/2850/00 acumuladas (en *Lexternet*).

((Sala de lo Contencioso-administrativo de Las Palmas de Gran Canaria, ponente D. Francisco José Gómez Cáceres). Aunque lo había hecho ya (si bien su Sala de Santa Cruz de Tenerife, con D. Ángel Acevedo Campos como ponente) en relación con la eventual aplicación de la bonificación por actividad exportadora del art. 26 de la Ley 19/1994 para el caso de regularización de la RIC (Sentencia de 4 de noviembre de 2003)<sup>3</sup>).

A ella dedicamos nuestro comentario.

## II. LOS HECHOS

De acuerdo con los datos que nos ofrece la sentencia, el 13 de julio de 2001 se extendió un acta de disconformidad en el seno de una actuación inspectora de comprobación e investigación, que alcanzaba a varios ejercicios del Impuesto sobre Sociedades relativos a una determinada entidad jurídica: los ejercicios 1996, 1997, 1998 y 1999. En dicha acta se incluía una propuesta de liquidación (parece que en relación con todos los ejercicios indicados) que ascendía a 16.189.594 pesetas (97.301, 42 euros) en concepto de cuota y a 1.691.400 pesetas (10.165, 52 euros), por intereses de demora. Y una vez tramitada el acta, la Inspectora Jefe dictó el 17 de enero

de 2002 el acto administrativo de liquidación correspondiente, que confirmaba aquella propuesta, imponiéndose también una sanción tributaria de 48.975 euros, mediante acuerdo de dicha Inspectora Jefe del día siguiente, el 18 de enero de 2002.

Entre los motivos que determinaron la regularización administrativa se encontraba el incumplimiento de las condiciones establecidas para realizar la materialización de las dotaciones a la RIC que se habían llevado a cabo en los ejercicios 1994 (27.250.000 pesetas, 163.775, 80 euros) y 1995 (14.560.000 pesetas, 87.507, 36 euros). Lo que se habría producido sin que la entidad hubiese procedido a regularizar voluntariamente como consecuencia de dicho incumplimiento, de acuerdo a las previsiones del art. 27. 8 de la Ley 19/1994, al término de los plazos establecidos para la correcta materialización de la RIC: en este caso, 1998 para la que se dotó en 1994 y 1999 para la dotada en 1995.

En concreto, el incumplimiento vendría derivado del hecho de que uno de los bienes inmuebles en los que se habían materializado aquellas dotaciones (se trataba de un local comercial sito en una zona céntrica de la ciudad de Las Palmas de Gran Canaria), había sido arrendado a una determinada entidad, pero que tenía el carácter de vinculada a la que se había

<sup>3</sup> Esta sentencia aparece citada por J. 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, pág. 433.

aplicado el beneficio fiscal de la RIC. En consecuencia, se habría incumplido lo previsto en el apartado 5º, últ. párr. del art. 27 de la Ley 19/1994, que admite el disfrute del "régimen de la reserva para inversiones" a los "sujetos pasivos que se dediquen, a través de una explotación económica, al arrendamiento o cesión a terceros para su uso de activos fijos" "siempre que no exista vinculación, directa o indirecta, con los arrendatarios o cesionarios de dichos bienes (...)", lo que, sin embargo, sí que se habría producido en este caso.

Impugnados a comienzos del mes de febrero de 2002 el acto administrativo liquidatorio y el de imposición de sanción ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias (reclam. núm. 35/351/02), se desestima la correspondiente reclamación frente a la liquidación y se estima parcialmente la relativa a la sanción mediante Resolución del 30 de enero de 2004. Se interpone después recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal Superior de Justicia de Canarias, que es resuelto en la sentencia objeto de nuestro comentario.

Y debe tenerse en cuenta, como cuestión relevante, que la recurrente solicitó a la Sala de lo Contencioso-administrativo, no sólo el que "se declare la compra del local que es objeto de arrendamiento como materialización válida de la reserva para inversiones en Canarias dotada en los ejercicios 1994 y 1995", además de la anulación de la sanción

impuesta. Sino que también solicitó, al igual que había hecho en su reclamación económico-administrativa ante el TEAR de Canarias, que "subsidiariamente, en el supuesto de rechazar la afectación de la parte del edificio asignada a la materialización de la RIC, se tenga en cuenta la inversión realizada a los efectos de aplicar la misma a la Deducción por Inversiones en Canarias". Y ello a pesar de que tal solicitud no se había realizado en la actuación inspectora de comprobación e investigación en la que se regularizó la RIC.

### III. LA DOCTRINA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CANARIAS

El Tribunal Superior de Justicia de Canarias analiza, en su Sentencia de 12 de enero de 2006, las tres cuestiones planteadas por la recurrente en su demanda:

- una primera, calificada por la Sala como "fundamental", "consistente en determinar si la vinculación existente entre la actora y la arrendataria del local comercial en que se materializó la inversión en cuestión (vinculación admitida por la recurrente) impide, o no, la aplicación del beneficio fiscal discutido", que era el de la RIC (FFJ. 1º y 2º);
- una segunda, "que articula la actora con carácter subsidiario" consistente en determinar si debe atenderse a lo pretendido por ella en

orden a "que se tenga en cuenta la inversión litigiosa a efectos de aplicar a la misma la deducción por inversiones en Canarias" (FJ. 4º); y, finalmente,

- una tercera, en relación con la admisibilidad o no de la sanción impuesta (FFJJ. 5º y 6º).

Y a estas tres cuestiones se dan respuestas diversas: "la vinculación con el arrendatario del bien en que se materializó la inversión impide disfrutar del régimen de la reserva para inversiones", por lo que se refiere a la primera de ellas (FFJJ 1º y 2º); también desestima la demanda en lo relativo a la sanción, puesto que "hubo culpabilidad en la conducta de la entidad mercantil recurrente" y la "claridad de la norma no da lugar a considerar que hubo una interpretación razonable de la misma", aunque introduce un matiz sobre el que volveremos después (FFJJ 5º y 6º); pero sí da la razón a la entidad recurrente en lo que afecta a que se tenga en cuenta la DIC por parte de la Inspección, de rechazarse, como se hace, la aplicación de la RIC (FJ. 4º) . Y puesto que éste es el tema que interesa a efectos de nuestro comentario, nos centraremos en las consideraciones de la sentencia sobre esta cuestión.

"En lo concerniente a la pretensión que articula la actora con carácter subsidiario –afirma el Tribunal-, consistente en que se tenga en cuenta la inversión litigiosa a efectos de aplicar a la misma la deducción por inversiones en Canarias,

beneficio en que no rige la prohibición examinada anteriormente, y sobre la que el Tear no se pronunció aduciendo que era una solicitud ajena a su función, forzoso es señalar sobre tal cuestión que aunque no se discutió directamente en vía administrativa la aplicación de esta deducción, la Inspección debió tenerla en cuenta, si se daban las condiciones para aplicar a la actora este beneficio. La tesis contraria implica entronizar el enriquecimiento injusto en el ámbito tributario al socaire de formalidades carentes de sano fundamento".

"La administración tributaria –añade- debe tener siempre presente, por una parte, la incidencia que tiene el constitucional principio de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos con arreglo al principio de capacidad económica (art. 31.1. CE) en posturas restrictivas como la examinada, así como que una de las manifestaciones del artículo 103 C.E. es el artículo 3 de la Ley 1/98, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (texto incorporado hoy a la vigente Ley General Tributaria), que establece que constituyen derechos generales de los contribuyentes, entre otros, el de ser informados y asistidos por la Administración tributaria en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias acerca del contenido y alcance de las mismas.

Como ya dijéramos un día –afirma también-, el mantenimiento a ultranza por los órganos de la Hacienda Pública de posiciones formalista puede dar lugar a

situaciones incompatibles con la plena vigencia y efectividad del sistema tributario justo a que se refiere el art. 31.1 de la Constitución”.

“Por otra parte –continúa la Sala-, el alcance y consecuencias de la llamada naturaleza revisora de la jurisdicción contencioso administrativa y la posibilidad o no de que esta se pronuncie sobre cuestiones no planteadas de manera formal en la vía administrativa debe considerarse bajo los postulados constitucionales derivados del artículo 106 CE y, más concretamente, del derecho a la tutela judicial efectiva. Y si bien tales exigencias no constituyen por si mismas argumento excluyente de dicha nota procedente de la influencia del sistema francés y que ha caracterizado tradicionalmente, incluso en la jurisprudencia, a nuestra jurisdicción contencioso administrativa, sí sirven para rechazar toda interpretación que suponga un quebrantamiento del principio de interpretación más favorable al mencionado derecho fundamental que consagra el artículo 24 de la Constitución y que, por cierto, tenía un indudable reflejo en la propia Exposición de Motivos de la Ley Jurisdiccional de 1956 cuando señalaba que “la previa existencia de un acto administrativo no significa que se haya querido concebir la jurisdicción contencioso administrativa como una segunda instancia: ante ella, por el contrario, se sigue un auténtico juicio o proceso entre partes, cuya misión es examinar las pretensiones que deduzca la actora por razón de un acto administrativo”, continuando con la afirmación de que la juris-

dicción contencioso administrativa es, por tanto, revisora en cuanto requiere la existencia previa de un acto de la Administración, pero sin que ello signifique que sea inadmisibles aducir en vía contenciosa todo fundamento que no haya sido previamente expuesto ante la Administración (STC 89/92). Por tanto, aun sin una formulación expresa de la cuestión en vía administrativa, ésta no debe tener la condición de nueva en vía jurisdiccional con el efecto excluyente de su conocimiento cuando subyace en la petición o en los datos aportados por el expediente administrativo (STC 15/90). Y este criterio debe prevalecerse en el presente caso –concluye el Tribunal aplicando esta doctrina al supuesto enjuiciado-, entendiendo que la alegación relativa al diferente beneficio aplicable es un fundamento o motivo de impugnación a la actuación inspectora, y no una cuestión nueva no suscitada en vía administrativa, pues, además, se suscitó ante el TEAR”.

A partir de todo lo anterior, puede resolver el Tribunal en su Fallo lo siguiente:

“1º.- Estimar en parte el recurso contencioso-administrativo interpuesto por (...) contra la resolución del TEAR de Canarias de 30 de enero del año 2004.

2º.- Anular la expresada resolución en cuanto no se pronunció acerca de la aplicabilidad en los ejercicios inspeccionados de la deducción por inversiones en Canarias.

3º.- Reconocer el derecho de la actora a que por la Inspección -en el plazo de un mes- se resuelva sobre la aplicabilidad del beneficio referido a los ejercicios inspeccionados. En caso de que procediera, se modificará la deuda tributaria impugnada, cuya validez, por ahora, declaramos.

4º.- Confirmar la sanción impuesta a la recurrente, si bien su cuantía deberá modificarse -para mantener el porcentaje aplicado- si se produce la corrección de referencia”.

Este último aspecto ya era mencionado en el FJ. 6º cuando pese a rechazar los argumentos de la recurrente acerca de la no debida imposición de la sanción, matizaba que “Ahora bien, el importe de la sanción deberá modificarse en el caso de que se corrija la deuda por el motivo expresado en el fundamento jurídico cuarto”.

#### **IV. ADMISIBILIDAD DE LA APLICACIÓN EN UN PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN ULTERIOR DE UN BENEFICIO FISCAL NO APLICADO EN LA AUTOLIQUIDACIÓN**

##### **A) LA POSICIÓN DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CANARIAS: SUS DOS IMPORTANTES CONCLUSIONES**

El Tribunal Superior de Justicia de Canarias, en esta Sentencia de 12 de enero de 2006, llega a dos conclusiones

importantes, que deben ser identificadas y diferenciadas convenientemente, aunque en la resolución del Tribunal la primera pasa desapercibida al quedar englobada en la segunda.

Porque entiende admisible, en primer lugar, la aplicación de un beneficio fiscal que no se había aplicado inicialmente por el contribuyente en su autoliquidación (la DIC). Aunque ello lo hace en un supuesto determinado: cuando en la autoliquidación inicial se había aplicado otro beneficio fiscal distinto (la RIC), incompatible con aquél (art. 27. 7 de la Ley 19/1994), que es rechazado posteriormente por la Administración tributaria en un procedimiento de comprobación.

Pero es que el Tribunal Superior de Justicia de Canarias entiende en esta sentencia también, en segundo lugar, que la aplicación de ese beneficio fiscal no aplicado por el contribuyente en su autoliquidación (la DIC) se debe llevar a cabo en el propio procedimiento de comprobación en el que se rechaza el otro beneficio fiscal, incompatible con aquél (la RIC). Es decir, indica cuál es el concreto cauce procedimental dentro del cual se debe llevar a cabo dicha aplicación. En este caso, un procedimiento de inspección.

Así lo deja claro el Tribunal canario cuando señala, en relación con “la pretensión que articula la actora con carácter subsidiario, consistente en que se tenga en cuenta la inversión litigiosa a efectos de aplicar a la misma la deducción por inversiones en Canarias, beneficio en

que no rige la prohibición examinada” [parece referirse a la de que no exista vinculación, directa o indirecta, con los terceros, a los que se arriendan o ceden, en el marco de una explotación económica, los activos fijos adquiridos materializando la RIC], que “forzoso es señalar sobre tal cuestión que aunque no se discutió directamente en vía administrativa la aplicación de esta deducción, la Inspección debió tenerla en cuenta, si se daban las condiciones para aplicar a la actora este beneficio” (FJ. 4º, párr. 1º).

#### **B) EVENTUALES DIFICULTADES: LOS LÍMITES A LA RECTIFICACIÓN DE LAS OPCIONES TRIBUTARIAS Y EL CARÁCTER PARCIAL DEL PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN**

Estas dos conclusiones a las que llega el Tribunal Superior de Justicia de Canarias en esta sentencia, y que acabamos de señalar, tienen una gran relevancia.

La primera de ellas es relevante porque podría objetarse a la simple posibilidad de la aplicación posterior del beneficio fiscal (la DIC) no aplicado en la autoliquidación presentada inicialmente las limitaciones que tendrían las rectificaciones de las opciones manifestadas por el contribuyente en su autoliquidación. Estas limitaciones, además, han adquirido reflejo normativo en una disposición

de aplicabilidad general a todas las figuras tributas: “Las opciones que, según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración –dispone el art. 119. 3 de la LGT- no podrán rectificarse con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el período reglamentario de declaración”. Aunque estas limitaciones tendrían trascendencia sólo sobre la base, claro está, de que estuviéramos en presencia de una de estas “opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración”.

Y por lo que se refiere a la segunda de las conclusiones mencionadas, su relevancia radica en que ha de tenerse en cuenta que incluso admitiendo la posibilidad de aplicación del beneficio fiscal de la DIC no aplicado en la autoliquidación inicial del contribuyente, salvando los eventuales problemas antes mencionados, podrían existir obstáculos adicionales a que dicha aplicación se llevara a cabo en el mismo procedimiento de inspección en el que se realiza la regularización en relación con la RIC. En concreto, dicha aplicación podría verse imposibilitada por el alcance parcial, limitado a la RIC, de aquel procedimiento [arts. 148. 2 de la LGT y 178. 3 b) del Proyecto de Reglamento de Aplicación de los Tributos<sup>4</sup>]. Este argumento, además, parece que es empleado a veces por la

<sup>4</sup> Proyecto de Real Decreto por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y de los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

Administración tributaria. El propio TEAR de Canarias, en algún caso, ha recurrido a un argumento similar<sup>5</sup>.

La existencia de estas dificultades derivadas del carácter parcial del procedimiento de inspección son las que podrían conducir a la necesidad o conveniencia de que la aplicación del beneficio fiscal no aplicado inicialmente en la autoliquidación (la DIC), de admitirse tal posibilidad, se llevara a cabo a través de un procedimiento distinto a aquel en el que se lleva a cabo la regularización del otro beneficio fiscal sí aplicado en la autoliquidación inicial (la RIC).

Además, se trataría de un procedimiento dirigido precisamente y de forma limitada a tal finalidad: sólo y de forma exclusiva a aplicar el beneficio fiscal no aplicado. Y como la falta de aplicación de la DIC se produjo en la autoliquidación, que es donde corresponde hacerlo al ser un beneficio fiscal de aplicación automática por medio de aquélla (art. 94 de la Ley 20/1991), y no de aplicación rogada a través de un procedimiento específico

dirigido a su reconocimiento o concesión [art. 117. 1 c) de la LGT, desarrollado por los arts. 135 y 136 del Proyecto de Reglamento de Aplicación de los Tributos], dicho procedimiento sería el dirigido a rectificar dicha autoliquidación: el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones al que se refieren los arts. 120. 3, 122. 2, párr. 1º in fine y 221. 4 de la LGT, que son desarrollados por los arts. 125 a 128 del Proyecto de Reglamento de Aplicación de los Tributos, y hasta la entrada en vigor de este último, por el art. 8 y la Disposición Adicional Tercera del Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, por el que se regula el procedimiento para la realización de ingresos indebidos de naturaleza tributaria. Puesto que se trata éste de un supuesto en el que “el obligado tributario consider(a) que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos” (art. 120. 3 de la LGT).

Esta es precisamente la solución que propone la Administración tributaria en ocasiones y ha propuesto el TEAR de Canarias en algún caso<sup>6</sup>. Así, la aplicación

<sup>5</sup> En efecto, el TEAR de Canarias, en su Resolución de 27 de marzo de 2003 (recl. núm. 38/1704/01), antes citada, utiliza un argumento similar, aunque no idéntico, para rechazar la “pretensión de la reclamante en el sentido de poder acogerse al beneficio fiscal de la deducción por inversiones en activos fijos nuevos por adquisición de elementos del inmovilizado para la materialización de la RIC”. Concretamente, en un caso en el que se rechazó por la Inspección la RIC aplicada por una entidad pues la dotación se había realizado a cargo de beneficios que procedían de la mera titularidad de activos no relacionados con el desarrollo de actividades económicas. Y uno de los motivos que señala es el de que “la citación para la comprobación inspectora se circunscribe única y exclusivamente (...) a la “comprobación de los ajustes al resultado contable del Impuesto sobre Sociedades en los períodos arriba reseñados” (FJ. 7º), teniendo en cuenta que se trataba de una “actuación abreviada” (art. 34 del RGI) en la que “no se han examinado en su totalidad ni la contabilidad ni los registros obligatorios, habiéndose exhibido los balances de sumas y saldos de los ejercicios inspeccionados y los asientos del libro diario necesarios para la comprobación de los ajustes del resultado contable” (Antecedente 1º). Esta Resolución se encuentra en *Resoluciones...*, págs. 65 y ss.

<sup>6</sup> Aunque, en el caso del TEAR, se menciona en vez de la vía de la rectificación de la autoliquidación, que es la adecuada, la de la presentación de autoliquidaciones complementarias. Así, en la Resolución de 27 de marzo de 2003 (recl. núm. 38/1704/01), ya citada, en la que se niega la posibilidad de acogerse a la DIC tras la regularización inspectora de la RIC por no haberse solicitado en el procedimiento inspector, admite “la posibilidad que asiste al contribuyente de presentar declaraciones complementarias por los ejercicios inspeccionados, computando las deducciones, a su juicio, procedentes”. Se encuentra recogida en *Resoluciones...*, págs. 65 y ss.

de la DIC no podría realizarse en el procedimiento de comprobación sobre un determinado período impositivo del IS en el que se regulariza la RIC, sino que debería llevarse a cabo a través del procedimiento de rectificación de la autoliquidación del período impositivo en el que se produce la entrada en funcionamiento de las inversiones realizadas (éste es el momento relevante para determinar el período impositivo en el que aplicar la DIC, de acuerdo a lo dispuesto en el art. 218 del Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, por el que se aprobó el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades). Tratándose este último de un período, por otra parte, que puede o no coincidir con aquel sobre el que versó el procedimiento comprobador (corresponde la regularización de la RIC en el ejercicio de incumplimiento, según el art. 27. 7 de la Ley 19/1994, que puede ser distinto, como veremos de inmediato).

### **C) LA POSICIÓN DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CANARIAS: LA SUPERACIÓN DE TODAS LAS EVENTUALES DIFICULTADES**

Sin embargo, el Tribunal Superior de Justicia de Canarias parece obviar todas estas dificultades y entiende que la Inspección debió tener en cuenta la aplicación de la DIC, si se daban las condiciones para aplicar este beneficio. Y debió tener en cuenta dicha aplicación, en el procedimiento inspector en el que se liquidaron las cantidades correspondientes en concepto de cuota e intereses de demora en los períodos impositivos en los

que, desde la opinión de aquella, se habían incumplido los requisitos de una correcta materialización en plazo de las dotaciones a la RIC que se habían llevado a cabo con anterioridad.

Además, a partir de los datos que revela la sentencia, parece que aquí se estaba en un supuesto en el que el ejercicio de regularización de la RIC –realmente aquí los ejercicios de regularización de la RIC, pues eran dos– no coincidía con el ejercicio de aplicación de la DIC, de admitirse ésta. Puesto que parece que la inversión se realizó en el año 1997. Al menos, se indica que “consta escritura de compraventa núm. 3565 de 29 de diciembre de 1997, referido a un local comercial (...) por valor de 90.000.000 ptas. (540.910,89 euros), y cuatro plazas de garaje (...) por importe de 1.250.000 ptas. (7.512,65 euros) cada una” (Antecedente 2º, párr. 1º). Y a esta inversión se aplicaron las dotaciones de la RIC correspondientes a dos ejercicios distintos, la del ejercicio 1994, que ascendía a 27.250.000 ptas. (163.775,80 euros) y la del ejercicio 1995, por una cuantía de 14.560.000 ptas. (87.507,36 euros). Por tanto, los plazos para materializar cada una de estas dos dotaciones expiraban, respectivamente, en 1998, para la que se dotó en 1994, y en 1999, para la correspondiente a 1995 (Antecedente 1º, párr. 3º).

En consecuencia, como entendió la Inspección en el caso concreto, en dichas fechas (en 1998 y en 1999) se habrían producido los respectivos incumplimien-

tos, correspondiendo la regularización por la RIC aplicada indebidamente en relación con cada uno de estos ejercicios. Cuando, sin embargo, al realizarse la inversión en 1997, sería en este ejercicio en el que habría de aplicarse, en su caso, la DIC. Al menos, siempre que en dicho ejercicio 1997 hubieran también entrado en funcionamiento los activos adquiridos –recuérdese que la entrada en funcionamiento es el momento relevante para la determinación del período de aplicación de la DIC-, aspecto éste sobre el que la sentencia no aporta información alguna<sup>7</sup>.

De todos modos, no puede desconocerse que incluso suponiendo que la DIC hubiera debido aplicarse, de cumplirse sus requisitos, en el ejercicio 1997, lo cierto es que, de acuerdo a los datos que aporta la sentencia, la actuación inspectora también alcanzó a dicho ejercicio. Aunque también lo es que la impugnación fue frente a los ejercicios 1998 y 1999. Cuando, sin embargo, si la DIC reclamada hubiera tenido que aplicarse en el ejercicio 1997 –aunque a partir de los datos que aporta la sentencia, reiteramos, no tenemos la certeza absoluta de ello-, el recurrente debería haber impugnado también la liquidación correspondiente a dicho ejercicio. Y es que parece claro, como ha puesto de relieve el propio

Tribunal Superior de Justicia de Canarias en otras ocasiones, que la revisión en vía económico-administrativa y jurisdiccional no puede alcanzar a otros períodos impositivos distintos a los impugnados (Sentencias de 4 de noviembre de 2003, de 5 de noviembre de 2004 y de 4 de marzo de 2005)<sup>8</sup>.

## **V. LAS RAZONES ESGRIMIDAS POR EL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CANARIAS**

### **A) EL ENRIQUECIMIENTO INJUSTO**

El Tribunal canario aporta varias razones para fundamentar la debida consideración por parte de la Inspección de la eventual aplicación de la DIC en el procedimiento de comprobación en el que se regulariza la RIC, sin llegar a plantearse directamente ninguno de los posibles obstáculos a la misma antes mencionados. Y la primera de ellas es el “enriquecimiento injusto” que se produciría en el caso de que no se siguiera la postura que defiende: el que “la Inspección debió tenerla en cuenta [“la aplicación de esta deducción”, la DIC], si se daban las condiciones para aplicar a la actora este beneficio”. Puesto que “La tesis contraria –afirma el Tribunal– implica entronizar el enriquecimiento

<sup>7</sup> Sólo se indica que “Se presenta contrato de arrendamiento con fecha 1 de octubre de 1998 del citado local comercial, siendo el arrendatario (...), entidad vinculada a la inspeccionada”. Pero no sabemos con certeza si hasta la fecha del arrendamiento no entró en funcionamiento el local comercial adquirido.

<sup>8</sup> La primera de ellas, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de Santa Cruz de Tenerife (ponente D. Ángel Acevedo Campos), es citada por Miranda Calderín, *La planificación fiscal de la Reserva para Inversiones en Canarias*, cit. pág. 433. Las dos restantes, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de Las Palmas de Gran Canaria (ponente D. Francisco José Gómez Cáceres), se encuentran en *Normacef Fiscal*, NFJ019370 y NFJ020255.

injusto en el ámbito tributario al socaire de formalidades carentes de sano fundamento" (FJ. 4º, párr. 1º).

De todos modos, desde nuestro punto de vista, negar que la Inspección debiera haber tenido en cuenta la aplicación de la DIC si se daban las condiciones para aplicar este beneficio fiscal no supone, automáticamente y de forma necesaria, como parece entender el Tribunal, "entronizar el enriquecimiento injusto en el ámbito tributario al socaire de formalidades carentes de sano fundamento". Dicho lo anterior sin dejar de destacar la loable preocupación que muestra el Tribunal Superior de Justicia de Canarias por el hecho de que pudiera producirse un enriquecimiento basado en razones no justificadas y, por lo tanto, injusto. Y dicho lo anterior sin saber exactamente, pues no se dice de modo expreso en la sentencia, cuáles son las "formalidades carentes de sano fundamento" (¿límites a la rectificación de opciones? ¿carácter parcial de la actuación? ¿ausencia de solicitud de aplicación de la DIC por el obligado tributario?) que de tenerse en cuenta traerían consigo "entronizar el enriquecimiento injusto en el ámbito tributario".

Ya hemos visto antes que existen ciertas dificultades, con determinado apoyo normativo, para entender obligada la toma en consideración de la DIC en el mismo procedimiento inspector en el que se lleva a cabo la regularización de la RIC. Dejando a un lado los límites a la rectifi-

cación de opciones, que podrían imposibilitar en todo caso el "cambio" de beneficio fiscal a aplicar, nos referimos en concreto a las derivadas del carácter parcial que normalmente tiene en estos casos el procedimiento inspector. Y el que estas dificultades puedan hacer concluir la no debida toma en consideración de la DIC en dicho procedimiento, de entenderse aquéllas como decisivas, no significa necesariamente que este beneficio fiscal ya no pueda ser aplicado de ningún otro modo. Por tanto, ello no traerá siempre consigo, y de forma necesaria, un "enriquecimiento injusto" como, sin embargo, parece entender el Tribunal canario.

Puesto que existirá la posibilidad, al menos en principio, de iniciar el procedimiento de rectificación de la autoliquidación en orden a aplicar la DIC no aplicada inicialmente, como vimos antes.

## **B) EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA Y EL SISTEMA TRIBUTARIO JUSTO**

El Tribunal menciona también el principio de capacidad económica y el del sistema tributario justo, contemplados en el art. 31. 1 del Texto Constitucional, a la hora de fundamentar la obligada consideración por parte de la Inspección de la DIC "si se daban las condiciones para aplicar a la actora este beneficio", tras la regularización practicada en la RIC.

Así, señala inicialmente que "La administración tributaria debe tener

siempre presente, por una parte, la incidencia que tiene el constitucional principio de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos con arreglo al principio de capacidad económica (art. 31. 1 CE) en posturas restrictivas como la examinada (...)” (FJ. 4º, párr. 2º). En esta misma idea insiste también después cuando afirma que “Como ya dijéramos un día, el mantenimiento a ultranza por los órganos de la Hacienda Pública de posiciones formalista puede dar lugar a situaciones incompatibles con la plena vigencia y efectividad del sistema tributario justo a que se refiere el art. 31. 1 de la Constitución” (FJ. 4º, párr. 3º).

Creemos que con lo anterior el Tribunal canario no hace otra cosa que desarrollar, desde la óptica tributaria, la misma idea señalada previamente acerca del enriquecimiento injusto que se produciría de no tomar en consideración la DIC en el procedimiento inspector en el que se regulariza la RIC. Lo que realiza el Tribunal acudiendo a los principios constitucionales tributarios frente a los que sería contrario un enriquecimiento injusto por parte de la Hacienda Pública. Porque “La administración tributaria debe tener siempre presente (...) la incidencia que tiene el constitucional principio de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos con arreglo al principio de capacidad económica (art. 31. 1 CE) en posturas restrictivas como la examinada”. Y porque “el mantenimiento a ultranza por los órganos de la Hacienda Pública de posiciones formalista puede dar lugar a situaciones incompatibles con la plena

vigencia y efectividad del sistema tributario justo a que se refiere el art. 31. 1 de la Constitución”.

En definitiva, podría decirse que el Tribunal Superior de Justicia de Canarias entiende implícitamente con estas afirmaciones que la no toma en consideración de la DIC en el procedimiento inspector en el que se regulariza la RIC, sería contrario al principio de capacidad económica y al principio del sistema tributario justo. Lo que constituiría un ejemplo concreto de “posturas restrictivas” o “formalista”(s), aunque reiteramos de nuevo que no señala el Tribunal expresamente en qué se basarían las mismas (¿límites a la rectificación de opciones? ¿carácter parcial de la actuación? ¿no solicitud de aplicación de la DIC por el obligado tributario?).

Es precisamente esta misma idea la que está detrás de las afirmaciones del mismo Tribunal en ocasiones anteriores, por ejemplo, en el ámbito de la deducibilidad en el IGIC de cuotas soportadas documentadas en facturas que adolecían de defectos formales. En este contexto se afirmaba que “no cualquier incumplimiento de estos requisitos formales ha de determinar automáticamente la negación del derecho a la deducción de la operación irregularmente facturada sin examinar la razón de ser del requisito formal omitido y su proyección efectiva en cada caso concreto pues un formalismo excesivo y desmedido puede gravar a quien no es titular de capacidad económica y vulnerar inútilmente la prohibición de doble

imposición”<sup>9</sup>. Posiblemente a ellas, o a otras similares, se refiere el Tribunal en esta sentencia al señalar “Como ya dijéramos un día (...)”.

Sin embargo, si el enriquecimiento injusto al que alude la Sala, como vimos con anterioridad, no se produce de forma necesaria y automática por la no toma en consideración de la DIC en el procedimiento en el que se regulariza la RIC, al quedar abierta la vía del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones –al menos, en principio–, no puede entenderse tampoco que aquello traiga consigo, de forma automática y necesaria, una vulneración de los principios de capacidad económica y del sistema tributario justo.

Además, si estamos en el ámbito de un beneficio fiscal como es la DIC, cuya aplicación no se admitiera de seguir una determinada postura restrictiva o formalista, no se estaría vulnerando con ello el principio de capacidad económica, que es el mencionado por el Tribunal. A diferencia de lo que ocurre en el caso de la deducibilidad en el IGIC de cuotas documentadas en facturas defectuosas, donde sí está en juego aquel principio de justicia tributaria. En

su caso, de producirse ese enriquecimiento injusto, se vulnerarían los principios o las normas constitucionales en los que encuentra su fundamento último aquel incentivo fiscal, que son los que han permitido excepcionar las exigencias del principio de capacidad económica en los supuestos para los que se prevé<sup>10</sup>. Además de que pudiera vulnerarse también el principio de igualdad, al comparar la situación de los sujetos perjudicados por aquellas “posturas restrictivas” o “formalista”(s) con la de aquéllos a los que sí se les ha permitido la aplicación del beneficio fiscal.

### **C) EL DERECHO DE LOS CONTRIBUYENTES A SER INFORMADOS Y ASISTIDOS POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

El Tribunal también fundamenta su postura de la debida toma en consideración de la DIC por parte de la Inspección en el procedimiento en el que se regulariza la RIC en el derecho de los contribuyentes a ser informados y asistidos por la Administración tributaria en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias acerca del contenido y alcance de las mismas.

<sup>9</sup> Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 26 de febrero de 2002 (en *Hacienda Canaria*, n° 4, vol. 1° (2003), págs. 189-192). También insiste en ideas similares, en el mismo ámbito que la anterior, el de la deducibilidad en el IGIC de las cuotas soportadas documentadas en facturas defectuosas, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 7 de febrero de 2002 (en *Hacienda Canaria*, n° 5 (2003), págs. 184-188. Sobre estas cuestiones ya nos pronunciamos en su momento, Sánchez Blázquez, “Dos ejemplos en torno al papel de los aspectos formales en el Derecho tributario: factura completa *versus* deducción de cuotas en el IGIC y declaración aduanera *versus* exención por el régimen específico de abastecimiento (Reflexiones al hilo de varias Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Canarias)”, en *Hacienda Canaria*, n° 5 (2003), págs. 170-174.

<sup>10</sup> P.M. Herrera Molina, *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 1998, págs. 87 y ss, que defiende el principio de capacidad económica como medida general de igualdad en el ámbito tributario.

Así, afirma que además de lo señalado con anterioridad “La administración debe tener siempre presente (...) que una de las manifestaciones del artículo 103 CE es el artículo 3 de la Ley 1/98, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (texto incorporado hoy a la vigente Ley General Tributaria), que establece que constituyen derechos generales de los contribuyentes, entre otros, el de ser informados y asistidos por la Administración tributaria en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias acerca del contenido y alcance de las mismas” (FJ. 4º, párr. 2º).

De todos modos, quizá el derecho del contribuyente y la correlativa obligación de la Administración tributaria de información que se habrían vulnerado en el supuesto objeto de enjuiciamiento –de acuerdo a la opinión que parece expresar el Tribunal aquí, si bien hay que reconocer que no explicita más su argumento– no serían exactamente los mencionados

en la sentencia. Aunque la idea de fondo empleada en ella no quedaría desvirtuada por este motivo. Puesto que los previstos en el art. 3 a) de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes<sup>11</sup> y el art. 34. 1 a) de la LGT actual<sup>12</sup> se sitúan en el momento en el que el contribuyente tiene que cumplir con sus obligaciones de declaración y autoliquidación<sup>13</sup>. Mientras que por el contrario, al haberse producido en este caso la omisión de la información administrativa en un procedimiento de comprobación –si es que es esto lo que quiere decir el Tribunal al recordar la existencia de aquel derecho del obligado tributario–, los vulnerados habrían sido el derecho del contribuyente y la correlativa obligación de la Administración en estos procedimientos de comprobación, que también existen: no sólo al inicio de los mismos [art. 3 n) de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes<sup>14</sup> y arts. 34. 1 ñ)<sup>15</sup>, 137. 2<sup>16</sup> y 147. 2<sup>17</sup> de la LGT], sino también, en general, a lo largo de su desarrollo [arts. 2 h)<sup>18</sup> y 7.

<sup>11</sup> Aquí se configura el “Derecho a ser informados y asistidos por la Administración tributaria en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias acerca del contenido y alcance de las mismas”.

<sup>12</sup> En este precepto se recoge el “Derecho a ser informado y asistido por la Administración tributaria sobre el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones”.

<sup>13</sup> J. A. Rozas Valdés, en C. Palao Taboada, *Comentario sistemático a la nueva Ley General Tributaria*, CEF, Madrid, 2004, pág. 290.

<sup>14</sup> Dentro de los derechos de los contribuyentes se incluye el “Derecho a ser informado, al inicio de las actuaciones de comprobación e investigación llevadas a cabo por la Inspección de los Tributos, acerca de la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones (...)”.

<sup>15</sup> En el catálogo de derechos de los obligados tributarios de este precepto se encuentra el “Derecho a ser informado, al inicio de las actuaciones de comprobación o inspección sobre la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones (...)”.

<sup>16</sup> “El inicio de las actuaciones de comprobación limitada deberá notificarse a los obligados tributarios mediante comunicación que deberá expresar la naturaleza y alcance de las mismas e informará sobre sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones”.

<sup>17</sup> “Los obligados tributarios deben ser informados al inicio de las actuaciones del procedimiento de inspección sobre la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones”.

<sup>18</sup> En la lista de funciones de la Inspección de los Tributos de este artículo se hace referencia a “La información a los obligados tributarios con motivo de las actuaciones inspectoras sobre los derechos y obligaciones tributarias y la forma en que deben cumplir estas últimas”.

2<sup>19</sup> del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos y art. 141 f)<sup>20</sup> de la LGT].

Es precisamente en esta misma dirección de la sentencia objeto de nuestro comentario la que se ha orientado la opinión de uno de los especialistas más destacados de la RIC. Así, tras recoger una Resolución del TEAR de Canarias en la que se rechaza la pretendida aplicación de la DIC en un supuesto de regularización por RIC motivada por la falta de solicitud en tal sentido por el obligado tributario en el procedimiento inspector<sup>21</sup>, MIRANDA CALDERÍN la critica desde esta perspectiva.

“Me parece especialmente criticable esta postura del TEARC de echar balones fuera. En mi opinión –afirma-, la Inspección de los Tributos, al señalar los derechos del contribuyente en el cuerpo del acta, tendría también que advertirle de la posibilidad de aplicar otros incentivos con las inversiones en la materialización rechazada, como éste de la deducción por inversiones, siendo objeto de anulación el acta por su mera omisión. Si

se trata de regularizar la aplicación de un incentivo fiscal tan complejo, sujeto a tantas “susceptibilidades”, la Administración no sólo tendría que examinar con lupa las obligaciones del contribuyente, sino también sus derechos. En este caso, parece claro que el contribuyente nada dijo a la Inspección, pero luego sí incluyó en sus alegaciones el derecho a reordenar sus inversiones e incentivos aplicables. El TEARC –concluye- tendría que haber anulado la liquidación y que la Inspección incoase nueva acta con ese derecho del contribuyente”<sup>22</sup>.

Desde esta perspectiva, lo que haría el órgano jurisdiccional correspondiente al enjuiciar la liquidación derivada del procedimiento inspector impugnada sería entender aquélla contraria a Derecho por un vicio o defecto procedimental de uno de los actos de trámite de dicho procedimiento: aquél en el que se debió dar una determinada información al obligado tributario. Teniendo en cuenta que la alegación de tal vicio (motivo de impugnación) sería perfectamente admisible a la hora de impugnar su acto final o definitivo, el de liquidación (objeto de la impugnación).

<sup>19</sup> “En el ejercicio de sus funciones, sin merma de su autoridad y del cumplimiento de sus deberes, la Inspección de los Tributos observará la más exquisita cortesía, guardando a los interesados y al público en general la mayor consideración e informando a aquéllos, con motivo de las actuaciones inspectoras, tanto de sus derechos como acerca de sus deberes tributarios y de la conducta que deben seguir en sus relaciones con la Administración, para facilitarles el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, apoyando sus razones con textos legales”.

<sup>20</sup> Dentro de las funciones de la inspección tributaria se incluye “La información a los obligados tributarios con motivo de las actuaciones inspectoras sobre los derechos y obligaciones tributarias y la forma en que deben cumplir estas últimas”.

<sup>21</sup> Resolución del TEAR de Canarias de 27 de marzo de 2003 (recl. núm. 38/1704/01), antes citada, recogida en *Resoluciones...*, págs. 65 y ss.

<sup>22</sup> Miranda Calderín, *La planificación fiscal de la Reserva para Inversiones en Canarias*, cit., pág. 427-428. La reordenación de las inversiones y la aplicación de los incentivos correspondientes es, en su opinión, “un derecho del contribuyente, y como tal, ha de hacerse constar por la propia Inspección”.

Es cierto que estas obligaciones de información por parte de la Administración tributaria tienen un carácter limitado y no absoluto, no pudiendo entenderse como unas obligaciones de asesoramiento al obligado tributario sin limitación alguna, como ha puesto de relieve la jurisprudencia<sup>23</sup>. Sin embargo, también parece que en un supuesto como el enjuiciado dichas obligaciones sí podrían alcanzar a informar acerca de la eventual aplicación de la DIC. Y es que no es algo tan extraño ni tan complicado que la Administración conozca, y, por este motivo, informe debidamente al obligado tributario de ello, que el rechazo de la materialización de la RIC puede posibilitar, de superarse los obstáculos antes mencionados, la aplicación de otro beneficio fiscal con el que aquélla es incompatible y con el que aquélla, por tanto, aparece de modo alternativo: la DIC. Incluso no sería descabellado pensar en la incorporación de tal mención en los modelos estereotipados utilizados por la Administración para el cumplimiento de estas obligaciones informativas, para estos supuestos de comprobación de la RIC. Pensamos en concreto en esa hoja de derechos y obligaciones del obligado tributario que suele acompañar a la comunicación de inicio del procedimiento inspector.

Y si lo que haría el órgano jurisdiccional correspondiente al enjuiciar la liquidación derivada del procedimiento inspector impugnada sería entender aquélla contraria a Derecho por un vicio o defecto procedimental de uno de los actos de trámite de dicho procedimiento, lo coherente sería que se ordenase la anulación de dicha liquidación y la retroacción de las actuaciones administrativas al momento en el que se produjo aquel vicio o defecto procedimental. En este caso, a aquel momento en el que la Administración debió informar al obligado tributario de la posibilidad de aplicar la DIC, tras lo cual el obligado tributario podría, si esa es su intención, solicitar a la Administración tributaria la aplicación de este beneficio fiscal, al estarse en un procedimiento de comprobación que finalizará en una liquidación administrativa, no pudiendo hacerlo ya él directamente en su autoliquidación.

#### **D) ¿CUÁL ES EL ARGUMENTO DECISIVO PARA EL FALLO DE LA SENTENCIA?**

De todos modos, no es esto exactamente lo que hace el Tribunal Superior de Justicia de Canarias en su Sentencia de

<sup>23</sup> En este sentido, debemos mencionar la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 30 de marzo de 1995 (en *Normacef Fiscal*, NFJ004107): “Alega también el recurrente la nulidad del acta por no haber ofrecido el Inspector al representante los datos necesarios para haber hecho una opción adecuada, desde el punto de vista económico, para el sujeto pasivo sobre el régimen de tributación conjunta o separada. Sobre esta cuestión hay que partir de dos premisas. La primera de ellas (...) La segunda, que al amparo de los artículos 2.º h) y 7.º del Reglamento de la Inspección no se puede pretender que ésta se convierta en el asesor del contribuyente, aconsejando a éste sobre cuál es la conducta más conveniente para sus intereses, pues el concepto de intereses del contribuyente trasciende de los efectos más o menos perjudiciales que de un modo inmediato se deriven de una opción tributaria. Tal opción pertenece a la intimidad del contribuyente y escapa a las facultades y deberes atribuidos por las normas legales a la Inspección. La opción por la tributación conjunta o individual, por la diversidad de implicaciones que de ella se derivan, no está comprendida, en nuestra opinión, en el marco a que se refieren los artículos 2.º y 7.º del texto legal citado”.

12 de enero de 2006, a pesar de utilizar, entre otros, el argumento relativo a los derechos de información del obligado tributario. No anula el Tribunal canario la liquidación impugnada ordenando la retroacción a ese momento procedimental para que la Administración: primero, informe al obligado tributario de su "derecho"; y, segundo, actúe en consecuencia, de solicitar aquél la aplicación de la DIC. Por el contrario, retrotrae directamente las actuaciones al momento procedimental en el que la Administración debe resolver acerca de la aplicabilidad o no de aquel beneficio fiscal.

Así, efectivamente, se estima "en parte el recurso contencioso-administrativo interpuesto por (...) contra la resolución del TEAR de Canarias de 30 de enero del año 2004" (Fallo, 1º) y se declara la "validez", aunque sólo "por ahora", de la "deuda tributaria impugnada". También se reconoce "el derecho de la actora a que por la Inspección –en el plazo de un mes– se resuelva sobre la aplicabilidad del beneficio referido a los ejercicios inspeccionados", ordenando que se modifique aquélla "En caso de que procediera (...)" (Fallo, 3º). De modo adicional, se confirma "la sanción impuesta a la recurrente, si bien su cuantía deberá modificarse –para mantener el porcentaje aplicado– si se produce la corrección de referencia" (Fallo, 4º).

El núcleo del fallo de la sentencia, por tanto, se encuentra en el reconocimiento del "derecho de la actora a que por la Inspección –en el plazo de un mes– se

resuelva sobre la aplicabilidad del beneficio referido a los ejercicios inspeccionados", siendo el resto de cuestiones (la eventual modificación ulterior de la liquidación y de la sanción) consecuencias de lo anterior.

Ahora bien: ¿cuál es el argumento decisivo, de entre los varios empleados en la sentencia a los que hemos hecho ya alusión, para que el Tribunal pueda llegar a esta conclusión básica? Esta es una cuestión importante para comprender con precisión el verdadero significado de esta sentencia, sobre todo desde la óptica de que quizá no todos los argumentos que pudieran emplearse conducirían exactamente al mismo resultado.

A este respecto surgen algunas dudas, que pueden resumirse en lo siguiente:

- podría considerarse como argumento decisivo el relativo a los derechos de información del obligado tributario que se habrían visto vulnerados por la Administración tributaria, aunque el Tribunal no explicita totalmente la idea; el que se haya decidido retrotraer las actuaciones directamente al momento en el que la Administración ha de verificar la aplicabilidad o no de la DIC –y no a aquel en el que aquélla incumplió sus obligaciones informativas– se debería simplemente a razones de economía procedimental: el recurrente ya conoce la posibilidad de

aplicar la DIC y ha manifestado en los procedimientos revisores, primero ante el TEAR y luego ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo, su voluntad de aplicar el beneficio fiscal; aquel incumplimiento administrativo es, además, lo que posibilitaría tener en cuenta algo (la solicitud de aplicación del beneficio fiscal) que no se introdujo en el procedimiento administrativo, sino solamente en los de revisión, poniendo de relieve así una determinada forma de entender el alcance de la revisión en vía económico-administrativa y en vía jurisdiccional<sup>24</sup>; aunque lo cierto es que al abordar el Tribunal esta última cuestión, a la que haremos referencia después, no parece que se haga mención alguna a esta idea;

- también podría entenderse como argumento decisivo el atinente a las exigencias derivadas del principio de capacidad económica y del sistema tributario justo, que son la expresión específica en el ámbito tributario de la necesidad de evitar el enriquecimiento injusto a que alude la sentencia; desde luego, en el desarrollo de la argumentación contenida en la sentencia parece destacarse fundamentalmente este aspecto, pudiendo entenderse el anterior como un simple añadido

con una posición menos central; serían estas las verdaderas razones de que “la Inspección debió tenerla en cuenta [la aplicación de la DIC], si se daban las condiciones para aplicar a la actora este beneficio”, y de que se reconozca el “derecho de la actora a que por la Inspección –en el plazo de un mes– se resuelva sobre la aplicabilidad del beneficio referido a los ejercicios inspeccionados”, extrayendo las oportunas consecuencias en la liquidación girada y en la sanción impuesta.

De todos modos, el Tribunal entiende, parece que prescindiendo de cualquier eventual cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones informativas de la Administración antes mencionadas –puesto que éstas tienen su sentido para que después el contribuyente realice una determinada actuación, en este caso, para que solicite la aplicación de la DIC–, que “la Inspección debió tenerla en cuenta [la aplicación de la DIC], si se daban las condiciones para aplicar a la actora este beneficio”. Desde esta óptica sugiere el Tribunal una idea que, desde nuestro punto de vista, es muy relevante a la hora de resolver esta problemática que, sin embargo, no llega a exteriorizar o desarrollar y que podría perfectamente explicar el fallo al que se llega en esta sentencia.

<sup>24</sup> I. Borrajo Iniesta, “Prueba y jurisdicción revisora”, en *REDA*, nº 61 (1989), págs. 127-143.

Y es que "si se daban las condiciones para aplicar a la actora este beneficio" (la DIC), "la Inspección debió tenerla en cuenta". Es decir, si concurrían en la actora las condiciones (los requisitos previstos en la norma) para aplicar la DIC, la Inspección hubiera debido proceder a la aplicación de este beneficio fiscal. Esto presupone algo no señalado expresamente pero que parece estar implícito: la Inspección debió verificar si concurrían en la actora aquellos requisitos normativos, que de concurrir, debían determinar la aplicación de la DIC. Y parece que en la debida consideración de esta cuestión por parte de la Inspección se prescinde incluso de la ausencia de solicitud en tal sentido por el obligado tributario. Quizá es ésta una de las "formalidades carentes de sano fundamento" a las que se refiere el Tribunal canario y que deben de ser obviadas para la resolución de la problemática planteada.

¿Y por qué motivo –podríamos preguntarnos- la Inspección debía llevar a cabo aquella verificación, incluso en ausencia de la solicitud del obligado tributario en tal sentido? Pues bien, esto sería así –podríamos responder- porque a ello estaría obligada. No tanto porque de lo contrario se vulneraría el principio de capacidad económica o el sistema tributario justo, que es a lo que se refiere expresamente el Tribunal. Ya vimos que estas vulneraciones no tienen que producirse necesariamente, al poder quedar abierta –al menos, en principio- la vía de la rectificación de la autoliquidación. Sino por exigencias del principio de legalidad

tributaria en desarrollo del procedimiento de comprobación, que no permite a la Administración libertad alguna en torno a la aplicación o no de una norma (la de la DIC) relevante para el impuesto objeto del procedimiento, cuyos requisitos normativos se han cumplido en el caso particular, lo que la obliga a verificar previamente tal circunstancia.

### **E) EL FALLO DE LA SENTENCIA Y EL CONTENIDO DEBIDO DE LAS SENTENCIAS ESTIMATORIAS**

Volviendo al contenido del fallo, en él el Tribunal canario intenta ajustarse a lo dispuesto en el art. 71 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, en lo que se refiere al contenido de las sentencias estimatorias. En concreto, a lo que prevén las letras b) y c) de este precepto.

"Si se hubiese pretendido el reconocimiento y restablecimiento de una situación jurídica individualizada –dispone la letra b) de este art. 71-, reconocerá dicha situación jurídica y adoptará cuantas medidas sean necesarias para el pleno restablecimiento de la misma". Recuérdese que la recurrente reclamaba en su demanda, aunque "subsidiariamente, en el supuesto de rechazar la afectación de la parte del edificio asignada a la materialización de la RIC", que "se tenga en cuenta la inversión realizada a los efectos de aplicar la misma a la Deducción por Inversiones en Canarias". Por tanto, atiende así a la pretensión del recurrente en este sentido.

Por otro lado, "Si la medida consistiera en la emisión de un acto o en la práctica de una actuación jurídicamente obligatoria –dispone la letra c) de aquel precepto–, la sentencia podrá establecer plazo para que se cumpla el fallo". De ahí el plazo de un mes que concede a la Inspección para que "resuelva sobre la aplicabilidad del beneficio referido a los ejercicios inspeccionados"<sup>25</sup>.

En cualquier caso, no deja de ser cierto que también el Tribunal anula la resolución del TEAR de Canarias impugnada. Por tanto, aplica igualmente lo dispuesto en la letra a) del mencionado art. 71 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, que ordena que la sentencia estimatoria "Declarará no ser conforme a Derecho y, en su caso, anulará total o parcialmente la disposición o acto recurrido". Lo que se justifica concretamente por el Tribunal canario "en cuanto no se pronunció [se refiere a la resolución del TEAR de Canarias] acerca de la aplicabilidad en los ejercicios inspeccionados de la deducción por inversiones en Canarias" (Fallo, 2º). Téngase en cuenta que el TEAR no se pronunció al respecto "aduciendo que era una solicitud ajena a su función" (FJ. 4º, párr. 1º).

## **F) EL ALCANCE DE LA REVISIÓN EN LA JURISDICCIÓN CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA**

Es esto precisamente lo que quizá lleva al Tribunal Superior de Justicia de Canarias a detenerse sobre "el alcance y consecuencias de la llamada naturaleza revisora de la jurisdicción contencioso administrativa y la posibilidad o no de que esta se pronuncie sobre cuestiones no planteadas de manera formal en la vía administrativa". Salva así el último escollo para llegar al resultado que previamente había señalado.

Afronta el Tribunal canario esta clásica problemática "bajo los postulados constitucionales derivados del artículo 106 CE y, más concretamente, del derecho a la tutela judicial efectiva". Lo que le lleva a "rechazar toda interpretación que suponga un quebrantamiento del principio de interpretación más favorable al mencionado derecho fundamental que consagra el artículo 24 de la Constitución (...)". En concreto, llega a afirmar, siguiendo determinada jurisprudencia constitucional, que el carácter revisor de la jurisdicción contencioso-administrativa no significa "que sea inadmisibles aducir en vía contenciosa todo fundamento que no haya sido previamente expuesto ante la Administración (...) Por tanto, aun sin una formulación expresa de la cuestión en vía administrativa, ésta no debe tener la condición de nueva en vía jurisdiccional con el efecto excluyente de su conocimiento cuando subyace en la petición o en los

<sup>25</sup> Según P. García Manzano, en J. Leguina Villa y M. Sánchez Morón (Dir.), *Comentarios a la Ley de la Jurisdicción Contencioso-administrativa*, Lex Nova, Valladolid, 1999, págs. 323-324, este plazo podrá ser inferior o superior al común de 2 meses del art. 104. 2 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa para la ejecución de la sentencia.

datos aportados por el expediente administrativo (...)"

Finalmente, aplica esta doctrina al caso debatido "entendiendo que la alegación relativa al diferente beneficio aplicable es un fundamento o motivo de impugnación a la actuación inspectora, y no una cuestión nueva no suscitada en vía administrativa, pues, además, se suscitó ante el TEAR".

## **VI. ALGUNAS VENTAJAS DEL PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN EN EL QUE SE REGULARIZA LA RIC FRENTE AL PROCEDIMIENTO DE RECTIFICACIÓN DE AUTOLIQUIDACIONES PARA LA APLICACIÓN DE LA DIC**

### **A) LA PRÁCTICA DE UNA LIQUIDACIÓN A INGRESAR O DE DOS LIQUIDACIONES A INGRESAR Y A DEVOLVER CON COMPENSACIÓN DE OFICIO**

La utilización para aplicar la DIC en estos supuestos del procedimiento de comprobación en el que se regulariza la RIC, que es lo que ordena el Tribunal Superior de Justicia de Canarias en la sentencia objeto de nuestro comentario, trae importantes ventajas frente a la otra solución eventualmente posible, aunque el Tribunal no parece habérsela planteado, la del procedimiento de rectificación de la autoliquidación. De todos modos, algunas de estas ventajas, que son al mismo tiempo razones que confirman la

idoneidad de esta solución, quedan reflejadas en su fallo.

Y es que no tiene sentido llevar a cabo la regularización de dos beneficios fiscales de aplicación alternativa a través de dos procedimientos distintos: la RIC en el procedimiento de comprobación inicial y la DIC en un procedimiento de rectificación de la autoliquidación que se llevaría a cabo con posterioridad. Y ello no tiene sentido, en primer lugar, por la paralela concurrencia entonces, también en fechas diferentes, de dos grupos de obligaciones relativas a los mismos sujetos, pero en sentido distinto: un primer grupo de obligaciones que corresponden al obligado tributario, de satisfacer la cuota y los intereses de demora correspondiente por la regularización de la RIC, que habrían de hacerse efectivas en un primer momento, tras la finalización del procedimiento de comprobación inicial; y, un segundo grupo de obligaciones que corresponderían a la Administración tributaria, de devolución de un ingreso indebido derivado de una autoliquidación y de pago de los intereses de demora correspondientes, que habrían de satisfacerse por aquélla tras la terminación del procedimiento de rectificación de la autoliquidación.

Sería mucho más sencillo para ambas partes de la relación tributaria, obligado tributario y Administración tributaria, que se liquidara de una vez la obligación de pagar la cuota del obligado tributario a la Administración tomando en cuenta la regularización de la RIC (al

rechazarla), pero también la de la DIC (al aplicarla), determinándose de igual modo los intereses de demora sobre aquella cantidad.

Esto sería automático, sin problema alguno, dentro del proceso sustantivo interno de cálculo de la liquidación del impuesto, en el caso de que ambas regularizaciones hubieran de hacerse en el mismo período impositivo. Puesto que aquí sólo habría que practicar una liquidación, que normalmente será a ingresar, al ser el efecto desgravatorio del beneficio fiscal de la RIC mayor que el de la DIC.

Pero no habría tampoco un obstáculo insalvable para realizar algo similar en el caso de que se tratara de regularizaciones a llevar a cabo en períodos impositivos diferentes, con la ayuda de la compensación, estándose en presencia de un procedimiento de inspección sobre varias obligaciones tributarias y períodos impositivos (art. 178. 1 del Proyecto de Reglamento de Aplicación de los Tributos): la liquidación correspondiente al período impositivo en el que se regulariza la RIC (rechazándola) determinaría una cantidad a ingresar en concepto de cuota e intereses de demora; la liquidación del período en el que se regulariza la DIC (aplicándola), por su parte, determinaría una cantidad a devolver incluyendo el ingreso indebido y los intereses de demora correspondientes; y, la Administración tributaria, compensaría de oficio ambas cantidades, durante el plazo de ingreso en período voluntario, al tratarse de uno de los supuestos en los que exis-

ten "cantidades a ingresar y a devolver que result(a)n de un mismo procedimiento de (...) inspección (...)" (art. 73. 1, párr. 2º de la LGT).

Esto es precisamente lo que explica el fallo al que se llegaba en la sentencia objeto de nuestro comentario de declarar la "validez", aunque sólo "por ahora", de la "deuda tributaria impugnada", reconociendo "el derecho de la actora a que por la Inspección –en el plazo de un mes- se resuelva sobre la aplicabilidad del beneficio referido a los ejercicios inspeccionados", ordenando que se modifique aquella "En caso de que procediera (...)" (Fallo, 3º). La liquidación –realmente, las liquidaciones, pues eran varias- que giró la Inspección, con cuota e intereses de demora, teniendo en cuenta únicamente la regularización de la RIC (rechazándola), de entender aplicable la DIC, tendría que volverse a determinar, en cuanto a cuota e intereses de demora, minorando aquella con la cantidad correspondiente por aplicación de la DIC. Aunque ello habría de hacerse teniendo en cuenta el concreto período impositivo (1997, 1998 ó 1999) en el que procediera la aplicación de este último beneficio fiscal.

## **B) LA IMPOSICIÓN DE UNA SANCIÓN SIN NECESIDAD DE REVOCACIÓN ULTERIOR**

Finalmente, la idoneidad de aplicar la DIC en el mismo procedimiento de comprobación en el que se regulariza la RIC, y no en un ulterior procedimiento de rectificación de autoliquidaciones, en

segundo lugar, queda confirmada desde la óptica de la sanción tributaria que hubiera podido aplicarse en estos casos. Porque habiéndose producido la infracción tributaria del art. 191 de la LGT ("dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo"), la base de la sanción aplicable sería "la cuantía no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción". Por tanto, si se aplicara la DIC en el procedimiento de comprobación en el que se regulariza la RIC, la "cuantía no ingresada en la autoliquidación" sería menor, por lo que la sanción aplicable también lo sería. Aunque sólo sería así en el caso de que ambos beneficios fiscales debieran regularizarse en el mismo período impositivo, y no cuando debieran hacerlo en períodos impositivos distintos.

Así lo pone de relieve la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 12 de enero de 2006, en su fallo, cuando confirmaba "la sanción impuesta a la recurrente, si bien su cuantía deberá modificarse -para mantener el porcentaje aplicado- si se produce la corrección de referencia", es decir, la modificación de la liquidación, de aplicarse la DIC. Ya había mencionado esta misma idea en el FJ. 6º, cuando pese a rechazar los argumentos de la recurrente acerca de la no debida imposición de la sanción, matizaba que "Ahora bien, el importe de la sanción deberá modificarse en el caso de que se corrija la deuda por

el motivo expresado en el fundamento jurídico cuarto".

De todos modos, debe dejarse claro que a este último resultado, en relación con la sanción, debería llegarse también en el supuesto de que la regularización de la DIC (aplicándola) se llevara a cabo en el procedimiento de rectificación de la autoliquidación. Y, por tanto, en un momento ulterior a aquel en el que se practica la liquidación en la que se regulariza la RIC y en el que se impone la sanción correspondiente. Aunque para ello habría que seguir un camino algo más complicado.

Y es que en este caso, desde la notificación de la resolución que acordara la rectificación de la autoliquidación (art. 127. 1 del Proyecto de Reglamento de Aplicación de los Tributos), nos encontraríamos, desde nuestro punto de vista, con un supuesto en el que sería posible la revocación del acto por el que se impuso la sanción. Porque se habrían producido entonces "circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular [que] pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado" (art. 219. 1 de la LGT).

El acto inicial de imposición de la sanción, por tanto, sería revocable, si bien ello "sólo será posible mientras no haya transcurrido el plazo de prescripción" (art. 219. 2 de la LGT). Aunque este "procedimiento de revocación se iniciará exclusivamente de oficio, sin perjuicio de que los interesados puedan promover su

iniciación por la Administración competente mediante un escrito que dirigirán al órgano que dictó el acto" (art. 10 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de desarrollo de la LGT, en materia de revisión en vía administrativa).

## VII. A MODO DE CONCLUSIÓN

El Tribunal Superior de Justicia de Canarias, en su Sentencia de 12 de enero de 2006, llega a la conclusión de que en los supuestos en que se regulariza la RIC a través de un determinado procedimiento de comprobación, la Administración tributaria no sólo puede, sino que debe aplicar la DIC, de cumplirse los requisitos previstos por la norma para su disfrute. Habrá de hacerlo en dicho procedimiento para lo cual debe previamente verificar en él la concurrencia en el caso particular de dichos requisitos.

Y esto lo hace, además, en un supuesto en el que a lo largo del procedimiento de comprobación no se había solicitado tal cuestión por parte del obligado tributario limitándose a hacerlo en el procedimiento económico-administrativo y en el proceso contencioso-administrativo. Se sale así al paso de la postura contraria que había seguido en varias ocasiones el TEAR de Canarias.

Los argumentos que se emplean para llegar a tal conclusión, sin embar-

go, no están suficientemente perfilados. Los decisivos parecen ser las exigencias del principio de capacidad económica y del sistema tributario justo, en cuanto concreción en el ámbito tributario de la necesidad de que no se produzca un enriquecimiento injusto por parte de la Hacienda Pública. Un carácter más accesorio parece ocupar el argumento relativo a ciertos derechos del obligado tributario de recibir información por parte de la Administración tributaria.

De todos modos, la afirmación que se realiza en la sentencia de que "la Inspección debió tenerla en cuenta [la aplicación de la DIC], si se daban las condiciones para aplicar a la actora este beneficio" parece sugerir un aspecto que no se desarrolla o explicita y que adquiere una importancia decisiva para la solución de esta problemática: la toma en consideración de la DIC en los supuestos en que se regulariza la RIC es obligada, lo que se deriva fundamentalmente de las exigencias del principio de legalidad tributaria; las exigencias de este principio en un procedimiento de comprobación significan que la Administración no tiene libertad alguna en torno a la aplicación o no de una norma (la de la DIC) relevante para el impuesto objeto del procedimiento, cuyos requisitos normativos se han cumplido en el caso particular, lo que la obliga a verificar previamente tal circunstancia.