

La pérdida de incentivos fiscales en el Impuesto sobre Sociedades por el incumplimiento de sus requisitos futuros: consecuencias materiales y procedimentales

VÍCTOR MANUEL SÁNCHEZ BLÁZQUEZ
(Universidad de Las Palmas de Gran Canaria)

I. INTRODUCCIÓN

La normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades recoge diversos beneficios o incentivos fiscales que se aplican inicialmente por el sujeto pasivo en su autoliquidación, sin perjuicio de que con posterioridad deban cumplirse determinados requisitos. Son los que suelen denominarse como beneficios o incentivos fiscales condicionales o con presupuesto de hecho complejo. Esto es lo que ocurre, entre otros casos, con la libertad de amortización de los elementos nuevos de inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias de las empresas de reducida dimensión para la que se exige el incremento de la plantilla media total de la empresa y el mantenimiento de tal incremento durante un determinado período de tiempo (art. 109. 1 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades).

Esta normativa suele prever también las consecuencias que se derivan del incumplimiento de esos requisitos futuros. O, al menos, parte de dichas consecuencias. Así, para el supuesto de que no se incrementara o no se mantuviera el incremento de la plantilla media total de la empresa antes mencionado, se deberá proceder a ingresar la cuota íntegra que hubiese correspondido a la cantidad deducida en exceso más los intereses de demora correspondientes, lo que deberá realizarse conjuntamente con la autoliquidación correspondiente al período impositivo en el que se produjo el incumplimiento (art. 109. 6 del Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades).

A través de este u otros similares preceptos se establece una obligación de regularizar a cargo del sujeto pasivo la pérdida sobrevenida del beneficio o incentivo fiscal derivada del incumplimiento de sus requisitos futuros. Lo que se pretende con ellos es que el sujeto pasivo pague el impuesto que no pagó en su momento como consecuencia de la aplicación inicial del beneficio o incentivo fiscal, además de los intereses de demora correspondientes.

Examinaremos algunos de los problemas que surgen en la aplicación de estas normas, lo que haremos de forma separada en relación con los dos grandes sistemas básicos de regularización de la pérdida de beneficios o incentivos fiscales por el incumplimiento de requisitos futuros previstos por la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades: la regularización mediante la inclusión de la cuota o cantidad derivada del beneficio fiscal en la autoliquidación del ejercicio de incumplimiento (apartado III); y, la regularización mediante la integración en la base imponible del ejercicio de incumplimiento (apartado IV). No obstante, con carácter previo (apartado II) debe clarificarse qué es lo que ocurre en el mundo de las obligaciones tributarias materiales en los casos en los que se da este peculiar fenómeno de los llamados beneficios o incentivos fiscales condicionales o de presupuesto de hecho complejo: dichos beneficios o incentivos fiscales se aplican inicialmente de modo provisional por el sujeto pasivo en su autoliquidación, pero si después se incumplen los requisitos futuros se produce la pérdida de aquéllos, lo que obliga al sujeto pasivo a autoliquidar e ingresar la cuantía no satisfecha entonces, además de los correspondientes intereses de demora.

II. EL BENEFICIO O INCENTIVO FISCAL CON PRESUPUESTO DE HECHO COMPLEJO DETERMINANTE DE SITUACIONES JURÍDICAS INTERINAS Y DE UNA SUSPENSIÓN DEL INGRESO

Han sido diversas las teorías que se han utilizado en la doctrina para explicar jurídicamente el fenómeno de estos beneficios o incentivos fiscales que se aplican provisionalmente de modo inicial y des-

pués o bien se consolidan (si se cumplen los requisitos futuros) o bien se pierden (si no se cumplen tales requisitos futuros), de acuerdo a la terminología empleada en ocasiones por el Derecho positivo y la doctrina. Así, a veces se ha intentado encontrar una explicación en la teoría general sobre las condiciones jurídicas, aludiéndose, con unas u otras formulaciones, a unas obligaciones tributarias materiales o a unos beneficios o incentivos fiscales sometidos a condiciones suspensivas o resolutorias, que serían los requisitos futuros de aquéllos. En otras ocasiones, se ha aludido a que estos beneficios o incentivos fiscales tendrían un presupuesto de hecho de formación progresiva: los elementos o requisitos del presupuesto de hecho que se van produciendo de forma sucesiva en el tiempo.

Sin embargo, en nuestra opinión, existe una forma de explicar jurídicamente este fenómeno que lo hace con total precisión. Aquella que entiende que en estos casos se trata de unos beneficios o incentivos fiscales con un presupuesto de hecho complejo determinante de situaciones jurídicas interinas y de una suspensión del ingreso.

De este modo, en estos casos nos encontramos, en primer lugar, con beneficios o incentivos fiscales que tienen un presupuesto de hecho complejo, integrado por una pluralidad de elementos o requisitos a cumplirse en momentos temporales diferentes: unos han de haberse realizado ya en el momento previsto por la normativa para presentar la autoliquidación que aplica inicialmente el beneficio fiscal y otros corresponde cumplir con posterioridad.

La existencia de unos requisitos o elementos del beneficio o incentivo fiscal que aún no han podido realizarse en el momento de presentar la autoliquidación en la que se aplica aquél de modo inicial al tener que producirse con posterioridad determina que entonces habrá surgido la obligación tributaria principal correspondiente sin haberse visto afectada por el efecto desgravatorio especial, total o parcial, en que aquel beneficio o incentivo fiscal consista. Puesto que este efecto minorador sólo podrá producirse cuando se realice de forma completa el presupuesto de hecho de aquel beneficio o incentivo. Por tanto, dicha obligación tributaria principal habrá surgido de forma íntegra, sin haberle afectado entonces el efecto desgravatorio especial del incentivo o beneficio fiscal.

Sin embargo, la realización parcial del presupuesto de hecho de la disposición exoneradora en el momento previsto por la normativa para presentar la autoliquidación en la que se aplica inicialmente el beneficio o incentivo fiscal y la posible producción en el futuro del resto de elementos de dicho presupuesto sí que va a tener una determinada relevancia en esta obligación tributaria principal. No en cuanto a su existencia y cuantía global, puesto que según acabamos de señalar surge en su integridad. Pero sí en cuanto al carácter interino o provisional de la parte o cuantía de dicha obligación que se vería minorada como consecuencia del efecto desgravatorio del beneficio o incentivo fiscal, y que sería toda la obligación de tratarse de una exención total. Puesto que la parte o cuantía de la obligación tributaria principal a la que puede afectar, de cumplirse los requisitos futuros, el efecto minorador del beneficio o incentivo, habrá surgido en un estado de interinidad, a la espera de lo que ocurra en el futuro.

Es precisamente ese estado de interinidad o provisionalidad de la parte o cuantía de la obligación tributaria principal que se puede ver afectada por el efecto desgravatorio especial del beneficio o incentivo es lo que justifica que el legislador suela prever en relación con estos beneficios o incentivos condicionales su aplicación inicial por el sujeto pasivo en la autoliquidación a pesar de que aún no se hayan cumplido todos los requisitos o elementos integrantes de su presupuesto de hecho. Lo que significa en el fondo, aunque no se reconozca de forma expresa por el ordenamiento jurídico tributario para estos casos, la previsión normativa de una suspensión automática del ingreso de aquella parte o cuantía de la obligación de carácter interino o provisional durante el plazo recogido por la norma para que se cumplan los requisitos futuros.

Esta implícita y no reconocida de forma explícita suspensión automática del ingreso en estos supuestos de beneficios o incentivos fiscales condicionales está perfectamente justificada por la incertidumbre existente en el momento de tener que presentarse la autoliquidación acerca de la cuantía de la obligación tributaria principal, cuya completa y definitiva determinación dependerá de lo que ocurra en el futuro. Pero precisamente será esa misma implícita y no reconocida de modo explícito suspensión automática del ingreso la que explica que en estos supuestos se exijan por la normativa, de no cumplirse finalmente los requisitos futuros, intereses de demora.

De incumplirse finalmente los requisitos futuros del beneficio o incentivo fiscal, la parte o cuantía de la obligación tributaria principal que surgió inicialmente en un estado de interinidad o provisionalidad adquiere carácter definitivo, produciéndose entonces la que se ha denominado en ocasiones como pérdida del beneficio o incentivo fiscal. Esto es lo que justifica que la normativa prevea que dicha obligación deba entonces autoliquidarse, lo que debe realizarse, según el sistema más extendido en el Derecho positivo español, a través de la autoliquidación del ejercicio de incumplimiento, en la que se habrán de incluir también los intereses de demora, que serían los motivados por la antes mencionada suspensión del ingreso.

Por el contrario, si llegado el momento oportuno los requisitos futuros del beneficio o incentivo se cumplen, aquella parte o cuantía de la obligación tributaria principal que nació en un estado de interinidad desaparecería del mundo jurídico produciéndose su extinción. Tiene lugar entonces la que se ha llamado en ocasiones como consolidación del beneficio o incentivo fiscal.

III. REGULARIZACIÓN MEDIANTE LA INCLUSIÓN DE LA CUOTA O CANTIDAD DERIVADA DEL BENEFICIO FISCAL EN LA AUTOLIQUIDACIÓN DEL EJERCICIO DE INCUMPLIMIENTO

III.1. Supuestos de aplicación

La normativa reguladora del IS suele recoger como sistema para regularizar la pérdida de beneficios o incentivos fiscales por el incumplimiento de sus requisitos futuros el de la inclusión de la cuota o cantidad derivada de la aplicación del beneficio fiscal en la autoliquidación del ejercicio de incumplimiento. Y ello lo hace con independencia del elemento de cuantificación en el que opere el efecto desgravatorio especial en que aquéllos consisten puesto que así se prevé en beneficios o incentivos fiscales que operan en la base imponible, en el tipo de gravamen o en la cuota. De ahí que pueda decirse que este es el sistema general de regularización de la pérdida de beneficios o incentivos fiscales por el incumplimiento de sus requisitos futuros. Así lo ha confirmado la previsión de este sistema en los preceptos de aplicación más general, tanto en la normativa específica del IS como en la normativa aplicable a todos los tributos, que han previsto el modo general de regularizar estos supuestos de pérdida de beneficios o incentivos fiscales: el art. 122. 2, párrafo 2º de la LGT y el art. 143. 3 del Texto Refundido de la Ley del IS.

Según este último: Salvo que específicamente se establezca otra cosa, cuando con posterioridad a la aplicación de la exención, deducción o incentivo fiscal se produzca la pérdida del derecho a disfrutar de éste, el sujeto pasivo deberá ingresar junto con la cuota del período impositivo en que tenga lugar el incumplimiento de los requisitos o condiciones la cuota íntegra o cantidad deducida correspondiente a la exención, deducción o incentivo aplicado en períodos anteriores, además de los intereses de demora.

Y de acuerdo al primero de estos preceptos, en lo que aquí interesa, salvo que específicamente se establezca otra cosa, cuando con posterioridad a la aplicación de una exención, deducción o incentivo fiscal se produzca la pérdida del derecho a su aplicación por incumplimiento de los requisitos a que estuviese condicionado, el obligado tributario deberá incluir en la autoliquidación correspondiente al período impositivo en que se hubiera producido el incumplimiento la cuota o cantidad derivada de la exención, deducción o incentivo fiscal aplicado de forma indebida en los períodos impositivos anteriores junto con los intereses de demora.

III.2. La corrección técnica básica del sistema

Desde nuestro punto de vista, con carácter general, este sistema de regularización de la pérdida de beneficios o incentivos fiscales por el incumplimiento de requisitos futuros es correcto técnicamente.

En primer lugar y sobre todo, porque con él se logra la finalidad que se pretende con este tipo de normas que prevén la obligada regularización por el sujeto pasivo por la pérdida sobrevenida de un beneficio fiscal derivada del incumplimiento de alguno de sus requisitos futuros: pagar el impuesto que no se pagó en su momento por la aplicación provisional del beneficio fiscal, que después se con-

vierte en indebida al incumplirse alguno de sus requisitos posteriores, además de los correspondientes intereses de demora durante el tiempo de disfrute del beneficio fiscal.

Por otra parte, y en segundo lugar, aunque esto se hace a través de la autoliquidación del ejercicio de incumplimiento, en ella en realidad se autoliquidan obligaciones tributarias distintas, que aparecen claramente separadas: la obligación tributaria del ejercicio, que queda plasmada en la denominada “Cuota líquida positiva” de la casilla 592 del modelo de autoliquidación del impuesto; y la parte de la obligación tributaria del ejercicio en el que se aplicó inicialmente el beneficio fiscal, que es la que se incluye en la casilla 615, referida al “Incremento por pérdida de beneficios fiscales períodos anteriores”. Lo único que sucede es que se utiliza un mismo vehículo formal para autoliquidar esas dos obligaciones tributarias distintas (o más, en el caso de que se hubiera aplicado el beneficio fiscal en más de un ejercicio o de que hubieran sido de aplicación varios beneficios fiscales, produciéndose con posterioridad su pérdida por incumplimiento de requisitos futuros), la autoliquidación del ejercicio de incumplimiento.

De igual manera, en tercer lugar, la regularización que se realiza pagando el impuesto que no se pagó y la separación del mismo respecto del impuesto del ejercicio en el que aquél se autoliquidó conjuntamente, según acabamos de señalar, revela de forma directa, sin plantear duda o problema alguno, la base de cálculo de los intereses de demora, que también deben ser incluidos en la autoliquidación, y que se encuentran en ella también de forma separada, en la casilla 617, relativa a los “Intereses de demora”: será aquel impuesto no pagado en su momento por la aplicación inicial del beneficio fiscal que después se convierte en indebida por el incumplimiento de alguno de sus requisitos futuros.

III.3. Otras ventajas del sistema

Además, desde otra perspectiva, este sistema que aprovecha la autoliquidación del ejercicio de incumplimiento para regularizar la pérdida de beneficios fiscales, frente a la otra alternativa tradicionalmente empleada con la misma finalidad en nuestro ordenamiento, la autoliquidación complementaria del ejercicio en el que se aplicó el beneficio fiscal perdido con posterioridad, incorpora determinadas ventajas desde la perspectiva de los costes de gestión para el sujeto pasivo y la Administración Tributaria: no se incrementan las autoliquidaciones a presentar por aquél ni a gestionar por ésta, al utilizarse para regularizar los beneficios fiscales perdidos una autoliquidación que debía realizarse en todo caso, la del ejercicio de incumplimiento.

Por otra parte, desde la óptica de las conexiones sustantivas entre los distintos ejercicios a través de los mecanismos de compensación de bases imponibles negativas y de aplicación de deducciones generadas en ejercicios anteriores, si se entiende que lo que debe regularizarse en la autoliquidación del ejercicio de incumplimiento es la cuota o cantidad directamente derivada del beneficio fiscal aplicado en su día, sin más, ello presenta también importantes ventajas. Estas ventajas se manifiestan cuando en el ejercicio en el que se aplicó inicialmente el beneficio fiscal hubiera bases imponibles negativas o deducciones en él generadas o pendientes de aplicación.

De tener que rehacerse la autoliquidación de dicho ejercicio eliminando el beneficio fiscal aplicado, pero permitiendo aplicar las bases imponibles negativas o las deducciones generadas en dicho ejercicio o que estuvieran pendientes a partir de la nueva situación de no aplicación de aquél, ello traería también consecuencias en los ejercicios posteriores, pero previos a cuando se produce el incumplimiento de los requisitos futuros: en el ejercicio inmediatamente posterior al de aplicación inicial del beneficio fiscal y que ahora se regulariza resultaría un menor importe de los saldos de bases imponibles negativas o de las deducciones, lo que haría necesaria la corrección de dichos saldos; además de que decisiones ya tomadas de aplicación de dichos saldos podrían convertirse en algunos casos de forma sobrevenida en inadmisibles, al haberse agotado el saldo correspondiente como consecuencia de aquellas correcciones, con las pertinentes consecuencias en el surgimiento repentino de cantidades dejadas de ingresar o de devoluciones improcedentes. Por tanto, la regularización por la pérdida del beneficio fiscal en estos supuestos no sólo afectaría al ejercicio en el que aquél se aplicó de forma inicial, sino también a los posteriores. Y surgirían las dudas acerca de quién debería llevar a cabo tales regularizaciones de los ejercicios siguientes, si el sujeto pasivo o la Administración Tribu-

ria y acerca de las consecuencias adicionales que podrían surgir en concepto de cuotas, intereses de demora, recargos o sanciones, en las diversas situaciones que pudieran darse en la práctica.

III.4. El inconveniente fundamental del sistema: los intereses de demora inevitables por el sujeto pasivo

A. Planteamiento

Sin embargo, existe un determinado aspecto que pone de relieve un inconveniente del sistema de la autoliquidación del ejercicio de incumplimiento y que no se da en el otro sistema tradicionalmente empleado para regularizar la pérdida de beneficios fiscales por el incumplimiento de requisitos futuros, que es el de la autoliquidación complementaria. Puesto que con este sistema se va más allá del objetivo que se pretende con él: el pago de un impuesto que no se pagó en su momento por la aplicación provisional de un beneficio fiscal que se convierte en indebido por el incumplimiento de sus requisitos futuros, además de los intereses de demora correspondientes motivados por el retraso en el pago por parte del sujeto pasivo.

Nos referimos, en concreto, a determinados intereses de demora a satisfacer por el sujeto pasivo a través de la autoliquidación del ejercicio de incumplimiento. En concreto, aquellos que van desde el momento del incumplimiento de los requisitos futuros hasta la apertura del plazo voluntario para presentar la autoliquidación del ejercicio de incumplimiento en la que se lleva a cabo la regularización.

En este sentido, si se prevé como cauce formal a través del cual llevar a cabo la regularización del beneficio o incentivo fiscal aplicado inicialmente y perdido después al incumplirse sus requisitos futuros la autoliquidación del ejercicio de incumplimiento, dicha regularización debería realizarse, parece claro, en el plazo previsto para presentar aquella autoliquidación. Cuando el comienzo de este plazo para presentar la autoliquidación se sitúa en un momento posterior y algo alejado de aquel en el cual se produce el incumplimiento del requisito futuro, que es el que, sin embargo, debería abrir la posibilidad de llevar a cabo la regularización.

Como mínimo, entre uno y otro momento existirá un período de seis meses. Esto es lo que ocurrirá, por ejemplo, si el incumplimiento se produce un 31 de diciembre, que es lo que suele entenderse que ocurre cuando se prevé un plazo para realizar una inversión o para cumplir otros requisitos por parte del sujeto pasivo. Puesto que el plazo para la presentación de la autoliquidación del ejercicio de incumplimiento suele comenzar el 1 de julio siguiente. Pero en muchos casos, el período entre el momento del incumplimiento y el de la posible regularización mediante la autoliquidación del ejercicio de incumplimiento es mayor. Pensemos en los casos en los que el incumplimiento se produce en momentos anteriores del ejercicio como ocurre cuando no se cumplen los requisitos de mantenimiento de ciertos bienes, inversiones u otros requisitos durante un determinado período de tiempo. En estos supuestos el período de devengo de unos intereses de demora “inevitables” se ampliaría en casi doce meses más.

Nos encontraríamos así con un supuesto en el que se desnaturaliza el fundamento y razón de ser de los intereses de demora, con los que se debería pretender compensar la falta de disponibilidad por parte de la Hacienda Pública de unas cantidades como consecuencia del retraso en su pago provocado por la actuación del sujeto pasivo. Ello encuentra su justificación en el dato indubitado de que se trata de unos intereses de demora que podríamos calificar de “obligatorios” o “inevitables”, en la medida en que una vez producido el incumplimiento, el sujeto pasivo no puede evitarlos. Y es que al tener que esperar a la autoliquidación del ejercicio de incumplimiento y, por tanto, al momento en el que se abra el plazo para su presentación, no puede efectuarse con anterioridad el pago del impuesto no pagado en su momento por la aplicación provisional de un beneficio fiscal.

Difícilmente puede hablarse en estos supuestos de retraso en el pago por parte del obligado tributario, en lo que se refiere a los intereses de demora devengados entre el momento de incumplimiento y el momento de apertura del plazo de presentación de la autoliquidación del ejercicio de incumplimiento. Puesto que la demora en el ingreso en este período temporal se debe simplemente a la regulación normativa que prevé el cauce formal a través del cual llevar a cabo la regularización del beneficio fiscal perdido, la autoliquidación del ejercicio de incumplimiento, para la que se prevé un determinado plazo voluntario de presentación.

B. *¿Intereses de demora derivados de la conducta del sujeto pasivo de incumplimiento de los requisitos futuros de un beneficio o incentivo fiscal?*

Quizá la explicación que está detrás de estos intereses de demora que el sujeto pasivo no puede evitar podría ser que son una consecuencia del incumplimiento de los requisitos futuros del beneficio fiscal, en contra de la manifestación de voluntad expresada por el sujeto acerca de su realización en el futuro, que se encuentra implícita en la autoliquidación en la que se aplica aquél de modo provisional. De este modo, si se quieren evitar estos intereses de demora –podría decirse–, lo que debe hacer el sujeto pasivo es cumplir los requisitos futuros de los que depende el beneficio fiscal.

Pero es que si esta es la explicación de estos intereses de demora se estarían convirtiendo los mismos en una auténtica sanción, aunque de cuantía reducida. Cuando, sin embargo, en la exigencia de la misma de dichos sanción, pese a su denominación legal de intereses, no se tienen en cuenta las garantías básicas del Derecho sancionador: apreciación de la culpabilidad, exclusión por las causas de exoneración de la responsabilidad, garantías procedimentales como la audiencia previa, etc.

Esto tiene mucho que ver con el hecho de que el simple incumplimiento de los requisitos futuros no constituye una infracción tributaria sancionable. Lo único sancionable, constitutivo de infracción tributaria, es el incumplimiento de la obligación de regularizar por el sujeto pasivo tras haberse producido el incumplimiento de los requisitos futuros. Será el incumplimiento de esta obligación de regularizar (a través de la autoliquidación del ejercicio de incumplimiento en estos casos) lo que determine que se pueda realizar la conducta tipificada como infracción tributaria en el art. 191 de la LGT: dejar de ingresar la deuda tributaria que derive de una correcta autoliquidación.

Sin embargo, en realidad, la no sanción del simple incumplimiento de los requisitos futuros sólo podría sostenerse desde la óptica de las que nominalmente se llaman sanciones. Porque los intereses de demora que el sujeto pasivo no puede evitar pagando ya desde el momento en el que se ha producido el incumplimiento de los requisitos futuros, al tener que esperar al plazo de presentación de la autoliquidación del ejercicio de incumplimiento, sería realmente una sanción. Aunque fuera de las que se han denominado en ocasiones como sanciones indirectas o impropias, pese a tener la calificación formal de intereses de demora.

C. *Los intereses de demora evitables por el sujeto pasivo en el sistema de la autoliquidación complementaria*

Esta situación contrasta claramente con la que se produce en los supuestos en los que la regularización se lleva a cabo a través de una autoliquidación complementaria.

Es cierto que también en estos supuestos suele preverse como fecha final para la regularización el día en el que finalice el plazo de declaración del ejercicio en que se incumplen los requisitos futuros. Pero es que el día inicial a partir del cual puede llevarse a cabo la regularización, a través de la presentación de la autoliquidación complementaria correspondiente, es la misma fecha del incumplimiento.

Por este motivo, si el sujeto pasivo presenta su autoliquidación complementaria en fechas cercanas, pero anteriores, al fin del plazo de declaración del ejercicio en el que se incumplieron los requisitos futuros, habrá de abonar unos intereses de demora similares a los que deberán incluirse en la autoliquidación del ejercicio de incumplimiento, cuando se prevea este sistema de regularización. Pero los intereses de demora devengados desde el momento del incumplimiento hasta la fecha de presentación de la autoliquidación se deberán a que el sujeto pasivo, pudiendo haber efectuado el pago con anterioridad, no lo hizo. Y, por lo tanto, se trata de unos intereses de demora que responden perfectamente a la idea de que estos se exigen por un retraso en el pago por parte del sujeto pasivo.

D. *Una posible solución de lege lata: el no devengo de intereses de demora*

Una posible solución al problema que plantea el sistema de la autoliquidación del ejercicio de incumplimiento, que podría sostenerse desde el Derecho positivo vigente, sería la siguiente: la exclusión del devengo de intereses de demora durante el tiempo en que realmente no se produce retraso en el pago por el sujeto pasivo, es decir, entre el momento del incumplimiento y la apertura del plazo de presentación de la autoliquidación de dicho ejercicio del incumplimiento.

En este sentido, la ausencia de pago por el sujeto pasivo del impuesto que no se pagó en su momento por la aplicación provisional del beneficio fiscal, en cuanto se refiere al período comprendido entre el momento en que se incumple el requisito futuro y la apertura del plazo para presentar la autoliquidación del ejercicio de incumplimiento, no se debe realmente a una conducta omisiva del sujeto pasivo. Por el contrario, ello tiene su fundamento en la propia regulación normativa que prevé este modo de regularización.

Desde esta perspectiva, podría defenderse la inexistencia de retraso en el pago por el sujeto pasivo durante este período de tiempo. Y, por consiguiente, los intereses de demora comprendidos en ese período de tiempo deberían excluirse. Esto tendría su base normativa en la propia regulación general del interés de demora en la LGT. Concretamente, en el art. 26. 3, cuando dispone que el interés de demora *resultará exigible durante el tiempo al que se extienda el retraso del obligado (...)*.

La exclusión del devengo de unos intereses de demora durante determinados períodos de tiempo en los que realmente no existe retraso en el pago por parte del sujeto pasivo no es algo, por otra parte, desconocido en nuestro ordenamiento. El supuesto en el que esto se produce de forma muy clara es el del sistema de la declaración simple.

En este sistema aplicativo, lo que el sujeto pasivo debe realizar es la presentación de la declaración, en la que pone en conocimiento de la Administración tributaria los hechos relevantes para la liquidación del tributo correspondiente (art. 128. 1 de la LGT). Dicho sujeto, sin embargo, no debe realizar de momento el pago de la cuota. Porque debe esperar a que la Administración le notifique la liquidación provisional. Sólo a partir de dicha notificación se produce la apertura del plazo voluntario de ingreso (art. 130, en relación con el art. 62. 2 de la LGT).

Por este motivo, en el período comprendido entre la presentación de la declaración y la fecha de apertura del plazo voluntario de ingreso no se produce retraso alguno por parte del sujeto pasivo. Incluso al estarse dentro del período voluntario de ingreso, siempre que se produzca el pago dentro de dicho plazo, tampoco se incurrirá en retraso, al menos según la solución a la que ha llegado nuestro Derecho positivo en este caso.

Esto es lo que motiva que el legislador haya excluido de forma expresa para estos supuestos el cómputo de intereses de demora durante ese período de tiempo. En este sentido, puede disponer el apartado 3.º del art. 129 de la LGT, relativo al procedimiento iniciado mediante declaración con carácter general: *En las liquidaciones que se dicten en este procedimiento no se exigirán intereses de demora desde la presentación de la declaración hasta la finalización del plazo para el pago en período voluntario, sin perjuicio de la sanción que pueda proceder de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 192 de esta ley* (párrafo 3.º).

En esta idea insiste también el apartado 2.º del art. 27, en relación con las declaraciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo: *En las liquidaciones derivadas de declaraciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo no se exigirán intereses de demora por el tiempo transcurrido desde la presentación de la declaración hasta la finalización del plazo de pago en período voluntario correspondiente a la liquidación que se practique, sin perjuicio de los recargos e intereses que corresponda exigir por la presentación extemporánea* (párrafo 3.º).

Pues bien, las mismas razones que están detrás de la exclusión de los intereses de demora en estos supuestos de presentación de declaraciones simples se encuentran en las autoliquidaciones del ejercicio de incumplimiento para regularizar beneficios fiscales perdidos. Y es que también aquí son las previsiones normativas aplicables, relativas al modo, forma o procedimiento de regularización, las que determinan que no se produzca un retraso del sujeto pasivo en el pago del impuesto debido en el período que va desde el incumplimiento de requisitos hasta la apertura del plazo de presentación de la autoliquidación del ejercicio de incumplimiento. Puesto que el sujeto pasivo durante ese período de tiempo no puede ingresar la deuda tributaria.

Por este motivo, y ante la ausencia de una regulación específica y expresa para este caso, podría defenderse una especie de aplicación analógica de aquellos preceptos previstos para el sistema de la declaración simple (arts. 27. 2 y 129. 3 de la LGT). En definitiva, la laguna existe, como también existe la identidad de razón entre ambos casos, no estándose en uno de los ámbitos que el art. 14 de la LGT excluye de la aplicación analógica: estamos en el campo de los procedimientos tributarios o, de

acuerdo a la terminología generalizada por la LGT de finales de 2003, en el de la aplicación de los tributos, aunque sea en la parcela de las *exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales*, en cuya regulación sustantiva sí que es inadmisibile la analogía.

IV. REGULARIZACIÓN MEDIANTE LA INTEGRACIÓN EN LA BASE IMPONIBLE DEL EJERCICIO DE INCUMPLIMIENTO

IV.1. Supuestos de aplicación

Existen algunos supuestos excepcionales en los que la normativa reguladora del IS, en relación con beneficios fiscales que operan en la base imponible, prevé la regularización por el sujeto pasivo de su pérdida producida por el incumplimiento de requisitos futuros mediante la integración en la base imponible del ejercicio de incumplimiento de las cantidades que con anterioridad, en el ejercicio de aplicación provisional del beneficio fiscal, redujeron la base imponible. Se trata de regulaciones normativas relativas a determinados regímenes especiales en el IS: el factor de agotamiento, tanto en el régimen especial de la minería como en el régimen especial de investigación y explotación de hidrocarburos (arts. 101 y 104 del Texto Refundido de la Ley del IS); y, la Reserva para Inversiones en Canarias (art. 27.16 de la Ley 19/1994), inserta en los beneficios fiscales del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

En estos tres supuestos, se está ante unos beneficios fiscales que constituyen minoraciones en la base imponible del IS y en relación con los cuales de incumplirse alguno de sus requisitos futuros, la norma ordena que se integren en la base imponible del ejercicio de incumplimiento las cantidades que en su día redujeron la base imponible, además de que deban liquidarse los correspondientes intereses de demora.

Esta integración en la base imponible del ejercicio de incumplimiento queda reflejada de forma coherente con la regulación legal en el modelo de autoliquidación del IS que en el apartado correspondiente a “Correcciones al resultado contable”, junto a las casillas referidas a “Disminuciones” tanto del factor de agotamiento en aquellos regímenes especiales como de la Reserva para Inversiones en Canarias, recoge otras tantas casillas relativas a “Aumentos” en relación con dichos beneficios fiscales. Será en la casilla de “Aumentos” correspondiente al beneficio fiscal de que se trate donde deberá incluirse la cantidad reducida en su momento y que debe regularizarse tras el incumplimiento de alguno de los requisitos futuros de los que dependía la consolidación de aquél.

IV.2. La incorrección técnica básica del sistema

Desde nuestro punto de vista, este sistema de regularización de la pérdida del beneficio fiscal mediante la integración en la base imponible del ejercicio de incumplimiento constituye una incorrección técnica grave, que debería ser subsanada a través de las modificaciones normativas pertinentes.

La primera y fundamental razón de que estemos en presencia de una incorrección técnica grave es que con este mecanismo no se logra necesariamente lo que se pretende con este tipo de normas que prevén la obligada regularización por el sujeto pasivo por la pérdida sobrevenida de un beneficio fiscal derivada del incumplimiento de alguno de sus requisitos futuros: pagar el impuesto que no se pagó en su momento por la aplicación provisional del beneficio fiscal, que después se convierte en indebida al incumplirse alguno de sus requisitos posteriores, además de los correspondientes intereses de demora durante el tiempo de disfrute del beneficio fiscal.

Puesto que esto no se logra cuando el tipo de gravamen del ejercicio en el que se aplicó inicialmente el beneficio fiscal es distinto del tipo de gravamen del ejercicio en el que se produce el incumplimiento, en cuya base imponible se ha de realizar la integración de las cantidades que redujeron en su día la base imponible de acuerdo con las previsiones normativas mencionadas sobre estos beneficios fiscales. Lo que puede ocurrir bien porque se hayan producido modificaciones normativas en los tipos de gravamen (por ejemplo, porque aplicó el beneficio fiscal en 2006, cuando el tipo general era el 35 por 100 y llevó a cabo la regularización al incumplir en 2010, cuando el tipo de gravamen es el 30 por 100), bien porque haya cambiado el régimen de tributación de la sociedad (por ejemplo, porque esta-

ba sometida al régimen general en el ejercicio de aplicación del beneficio fiscal, tributando al 30 por 100, y al régimen especial de las entidades de pequeña dimensión en el ejercicio de incumplimiento, sometiendo parte de su base imponible al 25 por 100). En consecuencia, se puede pagar a través de esta regularización menos o más impuesto del que se dejó de pagar en el ejercicio de aplicación del beneficio fiscal, cuando hay esas variaciones en los tipos de gravamen aplicables, aunque también podría pagarse el mismo impuesto que no se pagó cuando el tipo de gravamen en el ejercicio de aplicación y en el de regularización es el mismo.

Además, en segundo lugar, la incorrección técnica de este mecanismo de regularización se pone de relieve también desde la óptica de la confusión que se produce entre la obligación tributaria del ejercicio de incumplimiento y la obligación tributaria correspondiente a la parte del impuesto que no se pagó en su día por la aplicación provisional del beneficio fiscal y que con posterioridad deviene indebida al incumplirse alguno de sus requisitos futuros. Al preverse la integración en la base imponible del ejercicio de incumplimiento de las cantidades que en su momento redujeron la base imponible se viene a considerar dichas cantidades como una especie de partidas o componentes de la base imponible de ese ejercicio, que contribuyen por ello a la determinación de dicha base y de la cuota tributaria resultante de aplicar el tipo de gravamen a aquélla, al no existir una separación de aquellas cantidades reintegradas a efectos liquidatorios. Por tanto, la norma que ordena tal integración en la base imponible de un determinado ejercicio, el de incumplimiento, realizaría algo semejante a lo que hacen las normas reguladoras de los criterios de imputación temporal de ingresos y gastos o de la compensación de bases imponibles negativas, cuando, sin embargo, se trata de mecanismos distintos, tanto en su contenido como en su razón de ser y finalidad.

Por otra parte, en tercer lugar, el defecto técnico que supone esta forma de regularizar se muestra también si se cae en la cuenta de que con él se permite minorar o incluso anular el efecto mismo de la regularización con eventuales resultados negativos del ejercicio de incumplimiento, con bases imponibles negativas que estuvieran pendientes de compensar en dicho ejercicio o con deducciones generadas en él o que entonces estuvieran pendientes de aplicación. De modo que en todos estos casos no se pagaría tampoco el impuesto que dejó de pagarse en su momento al aplicar el beneficio fiscal y que después se convierte en improcedente al incumplirse alguno de sus requisitos futuros. Además, centrando la atención en la minoración o anulación de la integración en la base imponible de las cantidades de la originaria reducción en la base imponible con los resultados negativos del ejercicio o con las bases imponibles negativas que pudieran estar entonces pendientes de compensación, se puede lograr así en la práctica una especie de compensación hacia atrás de bases imponibles negativas, lo que, sin embargo, no se admite con carácter general en nuestro Derecho: la parte de base imponible positiva sobre la que recae la reducción en el ejercicio de aplicación del beneficio fiscal puede ser compensada con rentas o bases negativas generadas con posterioridad, aunque lo haga en el posterior ejercicio de incumplimiento al integrarse en la base imponible de este ejercicio; además, al no haberse tributado inicialmente por esa parte de la base imponible, la compensación hacia atrás en la práctica de rentas o bases negativas generadas con posterioridad no requiere un mecanismo de devolución del impuesto pagado que hubiera sido necesario en otro caso.

Finalmente, y en cuarto lugar, porque todo lo anterior trae importantes problemas y dudas en relación con los intereses de demora, cuya liquidación también ordenan las normas que prevén este peculiar mecanismo de regularizar la pérdida del beneficio fiscal mediante la integración en la base imponible del ejercicio de incumplimiento.

De este modo y con carácter general surgen dudas acerca de cual sería la base de cálculo de dichos intereses de demora cuando el tipo de gravamen del ejercicio de incumplimiento es distinto del tipo de gravamen del ejercicio en el que se aplicó el beneficio fiscal: la propia razón de ser, fundamento y finalidad de estos intereses de demora (compensar o indemnizar el retraso en el pago del sujeto pasivo) llevaría a que debieran calcularse sobre la cuota tributaria que dejó de pagarse en el ejercicio de aplicación del beneficio fiscal y, por tanto, determinada según el tipo entonces aplicable; sin embargo, la determinación de la cuota que se paga en el ejercicio de incumplimiento aplicando su tipo de gravamen con la finalidad de regularizar el beneficio fiscal que se ha convertido en improcedente, aunque lo haga de forma conjunta con la cuota derivada estrictamente de los datos del ejercicio, llevaría a tomar dicha cuota como base de cálculo de los intereses de demora.

De igual forma y de forma específica para los casos en los que el efecto derivado de la integración en la base imponible del ejercicio incumplimiento de las cantidades que en su día redujeron la base imponible quedara anulado por los resultados negativos de dicho ejercicio o por la compensación de bases imponibles negativas pendientes entonces, surge la duda de si existe base de cálculo sobre la que aplicar intereses de demora. Lo que también podría plantearse cuando la anulación del efecto de reintegro en la base imponible viniera derivado de la aplicación de deducciones generadas o pendientes de aplicación en el ejercicio de incumplimiento.

En este sentido debe destacarse, por ejemplo, que en el ámbito de la Reserva para Inversiones en Canarias el criterio que ha prevalecido en la doctrina económico-administrativa y en la jurisprudencia, al menos en relación con la regulación normativa vigente hasta el 31 de diciembre de 2006, es que en los casos de inexistencia de cuota en el ejercicio de incumplimiento derivada de la compensación de bases imponibles negativas pendientes entonces no existiría base de cálculo sobre la que aplicar intereses de demora.