

COMENTARIOS DE DOCTRINA ADMINISTRATIVA Y JURISPRUDENCIA

INTRODUCCIÓN

En este número de la revista se incluye el comentario de una consulta evacuada por la Dirección General de Tributos de la Consejería de Economía y Hacienda el 5 de junio de 2009 que, aunque se centra en la calificación de un contrato privado (prestación de servicio como consecuencia de la transmisión de un derecho o pago anticipado de una entrega de bienes) y de sus consecuencias en el plano recaudatorio (rectificación de cuotas repercutidas), aborda, asimismo, múltiples aspectos como son el del devengo del tributo en la entrega de locales comerciales en construcción, la exención por segunda transmisión de bienes y la renuncia a la misma, los efectos de las condiciones suspensivas de las operaciones sujetas al IGIC, el distinto tratamiento de la opción de compra o la importancia que a efectos del IGIC tiene la doctrina y la jurisprudencia elaborada en torno al IVA, todo lo cual hace que en su conjunto sea una evacuación de consulta muy sugerente por la cantidad de aspectos del IGIC que aborda y a los que dedica una mayor o menor extensión, según la impor-

tancia que tienen para la calificación del supuesto planteado.

Para el comentario de jurisprudencia, se han escogido varias sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Canarias que hacen referencia a uno de los temas que ha sido objeto de intenso debate en la aplicación administrativa y jurisprudencial del art. 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, es el relativo a los intereses de demora a incluir por el sujeto pasivo que aplicó inicialmente el beneficio fiscal de la Reserva para Inversiones en Canarias en su autoliquidación, pero que con posterioridad debe proceder a su regularización por el incumplimiento de alguno de sus requisitos futuros: el de la materialización o el del mantenimiento de los bienes materializados.

Tendremos ocasión de ver que el Tribunal Superior de Justicia de Canarias ha modificado en fechas recientes su criterio en diversas sentencias. No obstante, lo que llama la atención especialmente de estas sentencias es el modo a través del cual se justifica o fundamenta el cambio de criterio, que no es idéntico en cada una de ellas.

COMENTARIOS GENERALES DE DOCTRINA ADMINISTRATIVA

PAGOS ANTICIPADOS DE ENTREGA DE BIENES *VERSUS* CESIONES DE DERECHOS, RECTIFICACIÓN DE CUOTAS REPERCUTIDAS Y CONDICIONES SUSPENSIVAS

(COMENTARIOS A LA CONSULTA Nº 1289 EVACUADA CON FECHA 5 DE JUNIO DE 2009 POR LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS DE LA CONSEJERÍA DE ECONOMÍA Y HACIENDA DEL GOBIERNO DE CANARIAS)

FRANCISCO HERNÁNDEZ GONZÁLEZ

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Las Palmas de Gran Canaria

I. INTRODUCCIÓN

En el presente número de la revista los comentarios de doctrina administrativa girarán en torno a la evacuación de consulta realizada en la citada fecha por la Dirección General de Tributos en la que, al hilo de una descripción de los hechos amplia y detallada realizada por la entidad consultante, se somete al criterio del Centro Directivo la calificación a efectos del IGIC de determinadas circunstancias que resumidamente pueden exponerse de la siguiente manera:

1ª) Adquisición mediante escritura pública por X SA (entidad consultante) de una serie de locales comerciales en construcción a otra sociedad mercantil promotora de los mismos, Y SA.

2ª) Con posterioridad y antes de la recepción de los referidos locales, la entidad X SA suscribe un contrato privado de compraventa de uno de aquellos con la entidad Z SA, en virtud del cual se satisface en el momento de la firma un 10% del importe del precio, quedando la compraventa sometida a la condición suspensiva de que se formalice el contrato de compraventa de otro local en la misma edificación entre las entidades Z SA e Y SA.

La entidad, X SA, expone en la consulta su propio criterio sobre la calificación de los hechos sucedidos, circunstancia esta que aunque no figura dentro del contenido mínimo que obligatoriamente ha de figurar en las consultas tributarias (Art. 66.1 del Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimientos de Gestión e Inspección

Tributaria y de Desarrollo de las Normas Comunes de los Procedimientos de Aplicación de los Tributos, en adelante RGIT, al que se remite el artículo 88.2 de la Ley General Tributaria, en adelante LGT) es admitido expresamente que puede formar parte del contenido de la consulta (Artículo 88. 6 de la LGT) e incluso puede interpretarse que forma parte de "los demás datos, elementos y documentos que puedan contribuir a la formación de juicio por parte de la Administración tributaria", a los que se refiere el artículo 66.3 del mencionado RGIT. Precisamente en este mismo sentido la consultante hace mención de una evacuación de consulta de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda, producida en el ámbito del IVA, que entiende guarda identidad de hechos con los de su consulta, señalando, además, que la doctrina del Centro Directivo estatal en ese ámbito –y la jurisprudencia a ella asociada– ha sido reconocida como valioso elemento de juicio para formar su propio criterio por el Centro Directivo canario.

Es opinión de la entidad consultante, manifestada en el planteamiento de la consulta, la de que "el contrato privado firmado entre X SA y Z SA debe de considerarse como un compromiso a entregar el local en las condiciones citadas en el mismo una vez se reciba por parte de Y SA y debe de ser calificado como una **prestación de servicios** a efectos del IGIC" (el resaltado es nuestro), cuestión esta que debió ser la causa determinante de la presentación de la consulta toda vez que, más adelante, la consultante relata que "Un vez formalizada

la escritura pública de compraventa entre X SA y Z SA, esta requiere que se rectifique la factura emitida con ocasión de la firma del contrato privado y se proceda a reembolsársele el importe del IGIC pagado en su momento ya que entiende que, al tratarse de una segunda transmisión de inmuebles no puede quedar sujeta al IGIC en ningún momento (según Z SA el contrato privado **no debe calificarse como prestación de servicios independiente de la compraventa del inmueble**)" (el resaltado es nuestro).

Sin duda por ello, la entidad consultante, además de solicitar al Centro Directivo la confirmación de su criterio sobre la calificación de las distintas operaciones realizadas en general, hace especial hincapié en su solicitud de la calificación "a efectos del IGIC del contrato privado firmado entre la entidad mercantil consultante, X SA y Z SA", planteando, además, al órgano directivo autonómico que se pronuncie sobre "Si es preciso rectificar la factura emitida con ocasión de la firma del contrato privado entre la consultante, X SA y Z SA, y reembolsarle el IGIC pagado en su momento como solicita Z SA, o por el contrario, como sostiene la consultante, se trata de hechos imponible diferentes con tratamiento a efectos del IGIC independiente (prestación de servicios y transmisión de inmuebles)".

De entrada hay que decir que, al contrario de lo que sucede en algunas otras consultas evacuadas por el Centro Directivo que afectan a puntos muy con-

cretos del IGIC, en esta que hoy comentamos, aunque centrada en la calificación del contrato privado en cuestión (prestación de servicio como consecuencia de la transmisión de un derecho o pago anticipado de una entrega de bienes) y de sus consecuencias en el plano recaudatorio (rectificación de cuotas repercutidas), se abordan, ciertamente que de pasada, múltiples aspectos como son el del devengo del tributo en la entrega de locales comerciales en construcción, la exención por segunda transmisión de bienes y la renuncia a la misma, los efectos de las condiciones suspensivas de las operaciones sujetas al IGIC, el distinto tratamiento de la opción de compra o la importancia que a efectos del IGIC tiene la doctrina y la jurisprudencia elaborada en torno al IVA, todo lo cual hace que en su conjunto sea una evacuación de consulta muy sugerente por la cantidad de aspectos del IGIC que aborda y a los que dedica una mayor o menor extensión, según la importancia que tienen para la calificación del supuesto planteado.

II. TRANSMISIÓN DE DERECHOS Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS O PAGO ANTICIPADO DE UNA ENTREGA DE BIENES

Por la entidad consultante, X SA, se sostiene, como se ha expuesto, que en este caso se está ante una transmisión de derechos sobre el inmueble objeto del contrato celebrado con Z SA y que, por tanto, debe ser calificado como *prestación de servicios* lo que implica el devengo del correspondiente hecho imponible del IGIC, mien-

tras que la otra sociedad contratante, Z SA, según se desprende del propio planteamiento de la consulta, *niega tal calificación* y entiende que tratándose de una *segunda transmisión de inmuebles* queda sujeta y exenta al IGIC y, en consecuencia, debe procederse a rectificar la factura emitida con ocasión de la firma del contrato privado y reembolsársele el importe del IGIC repercutido en su momento.

El Centro Directivo canario, después de reiterar la valía a efectos del IGIC de la doctrina emanada a efectos del IVA del Centro Directivo estatal, estudia la consulta mencionada en apoyo de su tesis por la entidad consultante, así como otras emanadas asimismo de aquel Centro Directivo, realizando las siguientes consideraciones:

1ª) Que en la mencionada consulta IVA, 2375-03, se recogen dos supuestos de hecho, el llamado "*método de actuación primero*" en el que la entidad consultante transmite a un tercero el derecho a recibir del promotor la vivienda terminada, una vez finalizada la construcción. Consecuentemente, dice el Centro Directivo estatal, "*la entidad consultante desaparece de la relación jurídica que le unía al promotor, siendo sustituida en dicha relación por el tercero. Una vez finalizada la construcción de la vivienda, el promotor se la debe entregar directamente al tercero en virtud del derecho de éste frente al promotor, adquirido a la entidad consultante*". En el denominado "*método de actuación segundo*", por el contrario, "*La entidad consultante no transmite a un tercero el derecho*

a recibir del promotor la vivienda terminada una vez finalizada la construcción, sino que se obliga con dicho tercero a entregarle la vivienda terminada cuando la reciba del promotor, una vez finalizada la construcción. En este caso, se mantiene la relación jurídica entre la entidad consultante y el tercero. Una vez finalizada la construcción de la vivienda, el promotor se la debe entregar a la entidad consultante. A continuación, la entidad consultante se la debe entregar al tercero en virtud del derecho de éste frente a aquélla”.

2ª) Que así como para el supuesto de hecho primero (*“método de actuación primero”*), el Centro Directivo canario se ha pronunciado en términos similares al estatal en la consulta tributaria de fecha 2 de julio de 2004 (nº 983), respecto del supuesto de hecho segundo (*“método de actuación segundo”*), nos dice la respuesta que aquí comentamos, *“todavía no había sido contemplado en la doctrina emitida por esta Dirección General de Tributos”*.

3ª) Que en los dos supuestos mencionados en la consulta estatal 2375-03, y ello es importante para la mejor comprensión de la cuestión que se plantea, *no se contempla la existencia de pagos anticipados* (la cursiva es nuestra), ya que las operaciones que implican desplazamientos patrimoniales de un interviniente a otro son calificados por el Centro Directivo estatal de *adquisición de derechos* (la cursiva es nuestra) de una vivienda en construcción, constituyendo, por tanto, prestaciones de servicios sometidas *“a tributación con inde-*

pendencia de la posterior entrega de la vivienda una vez construida”. Este criterio se reitera en la consulta vinculante V0333-05, de 3 de marzo de 2005.

4ª) Que no obstante ello, en múltiples consultas del Centro Directivo estatal, *sin manifestar expresamente un cambio de criterio* (la cursiva es nuestra), se reconoce la existencia de unas operaciones calificables como pagos anticipados y no como prestaciones de servicios (*“adquisición de derechos”*), como sucede en la consulta vinculante V0626-07, consulta que coincide con el criterio manifestado por el Centro Directivo canario en su consulta de 2 de julio de 2004 (consulta nº 983). En el mismo sentido se manifiesta, entre otras, la consulta estatal V1665-07 de 27 de junio de 2007.

5ª) Que en el caso de un contrato privado de compraventa de un inmueble en construcción, dice el órgano directivo canario, puede dar lugar a pagos anticipados por las cantidades a cuenta del importe final de la operación, pero también puede ser objeto de negocio y transmitirse incluso antes de que se produzca la entrega de la cosa, transmisión de un derecho de compra que en este caso puede tener la consideración de prestación de servicios, en la que el adquirente se subroga en los derechos preexistentes del primer comprador.

6ª) En el caso de la consulta, y dados los antecedentes expuestos (el denominado *“método de actuación segundo”*: entrega del inmueble por parte del promotor, Y SA, al consultante, X SA y de este al segundo adquirente, Z SA), los pagos a

cuenta hechos por este último a X SA constituyen pagos anticipados a cuenta de dicha operación, no obstante, al tratarse la operación realizada entre X SA a Z SA de una segunda entrega en los términos del artículo 10.1.22º de la Ley 20/1991, se encuentra exenta del IGIC, salvo renuncia a la exención, y dicho régimen de exención afecta también a los pagos anticipados que por esta razón se encuentran sujetos y exentos del tributo.

Al hilo de estas consideraciones que hace el Centro Directivo canario se pueden destacar, a nuestro juicio, los siguientes aspectos y reflexiones:

A) La reiteración en el reconocimiento de la doctrina de la Dirección General de Tributos estatal en materia de IVA y de la jurisprudencia a ella asociada como elementos de juicio especialmente valiosos para fijar el criterio del Centro Directivo canario (Art. 66.3 RGIT).

B) La importancia que tiene el pronunciamiento que ahora comentamos, dado que se reconoce expresamente que para este supuesto de hecho (existencia de dos entregas de inmuebles, la realizada por el promotor al primer comprador y la efectuada por este último al tercero), es la primera vez que se manifiesta nuestro Centro Directivo.

C) Que ha existido un cambio de criterio sin manifestarse expresamente en la doctrina del Centro Directivo estatal, conducta que hoy chocaría frontalmente con lo dispuesto en el artículo 68.1 del RGIT que

dispone: "*Cuando la contestación a la consulta incorpore un cambio de criterio administrativo, la Administración deberá motivar dicho cambio*", y que podría afectar, asimismo, de forma indirecta, al principio constitucional de igualdad en su vertiente de igualdad en la aplicación de la Ley, si los órganos de aplicación de los tributos siguieron los criterios contradictorios y sin motivación del cambio introducido emanados del Centro Directivo estatal.

Esa falta de manifestación expresa del cambio y de la justificación del mismo (prestación de servicios en todo caso, primero y pagos anticipados de futuras entregas a cuenta, después) puede explicar la posición defendida por la entidad consultante, basada en una línea doctrinal anterior del órgano directivo estatal que no reconocía en ningún caso la existencia de pagos anticipados, ya que los pagos efectuados se enmarcaban siempre en la figura de la adquisición de un derecho a la compra del inmueble en determinadas condiciones.

D) Que en definitiva, lo decisivo para configurar la calificación del contrato privado que el primer comprador realiza con el tercero puede centrarse en la circunstancia de si la entrega o puesta a disposición a este último del bien adquirido la realiza el promotor o el primer comprador. En el primer caso, estaremos ante una cesión o transmisión de derechos que constituye, a efectos del IGIC, una prestación de servicios y en el segundo en una posterior entrega del bien, con sus posibles pagos anticipados que siguen en todo el régimen de la obligación principal.

III. LA RECTIFICACIÓN DE LAS CUOTAS REPERCUTIDAS

En cuanto a la rectificación de las cuotas repercutidas por X SA a Z SA y el reembolso a esta última de la cantidad pagada indebidamente en concepto de IGIC, cuestión también planteada de forma expresa en la consulta, el Centro Directivo consultado se ocupa en su repuesta de las dos perspectivas que tiene la misma: desde el punto de vista del *repercutido* y desde el prisma del *sujeto pasivo o repercutidor*.

En el primer caso, el del *repercutido*, se señala en la respuesta la posibilidad del adquirente del local (artículo 20.Uno.6 de la Ley 20/1991), si considera que se ha producido una repercusión indebida del tributo con ocasión de la emisión de la factura por la consultante en la que se le repercutió indebidamente el IGIC por el pago anticipado previo a la entrega del local comercial, de instar la interposición de una reclamación económico-administrativa, conforme al procedimiento previsto en el capítulo IV del Título V de la LGT.

En lo que se refiere al *repercutidor*, la respuesta señala que, si no han transcurrido cuatro años a partir del momento en que se devengó el impuesto correspondiente a la operación, y dado que dicha rectificación determina una minoración de la cuota inicialmente repercutida, el sujeto pasivo podrá optar por cualquiera de las dos alternativas siguientes (artículo 20.Dos.5 de la Ley 20/1991):

- a) Iniciar ante la Administración tributaria el correspondiente procedi-

miento de devolución de ingresos indebidos.

- b) Regularizar la situación tributaria en la declaración-liquidación correspondiente al período en que deba efectuarse la rectificación o en las posteriores hasta el plazo de un año, a contar desde el momento en que debió de efectuarse la mencionada rectificación. En este caso, el sujeto pasivo estará obligado a reintegrar al destinatario de la operación el importe de las cuotas repercutidas en exceso".

A nuestro juicio, podría añadirse a lo anterior, siempre desde el punto de vista de la conducta a seguir por el *repercutido* con el fin de conseguir el reintegro de las cuotas repercutidas en exceso, las siguientes consideraciones de carácter procedimental:

- A)** La posible interposición de una reclamación económico-administrativa contra el acto de repercusión, al amparo de lo dispuesto en el artículo 227.4.a) de la LGT ha de efectuarse *en el plazo de un mes a contar desde el día siguiente a aquel en que quede constancia de la realización u omisión de la repercusión* (artículo 235.1 de la LGT), plazo que dadas las circunstancias del caso, con previa solicitud y evacuación de consulta tributaria que entendemos no interrumpe el plazo de la reclamación, puede significar la declaración de inadmisibilidad de la misma, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 239.4.b) de la LGT.

B) De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 14.1.c) del Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en Materia de Revisión en Vía Administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, en adelante RRVA, al que se remite el artículo 221.1 de la LGT, tienen derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos cuando el mismo se refiera a tributos para los cuales exista una obligación legal de repercusión, además de otros sujetos, **la persona o entidad que haya soportado la repercusión**, persona o entidad que tiene derecho, asimismo, a obtener la devolución, si concurren las cuatro circunstancias que se mencionan en el artículo 14.2.c) del citado RRVA.

De acuerdo con ello, el *repercutido*, la entidad Z SA, podría también valorar esta opción, introducida novedosamente por el mencionado RRVA, de solicitar la devolución del ingreso indebido en concepto de IGIC repercutido por X SA y, sobre todo, si concurren las circunstancias para obtener la devolución directa de dicho ingreso, entre las que destacamos la que figura en cuarto lugar en la letra c) del artículo 14.2, esto es, la de *"Que el obligado tributario que haya soportado la repercusión no tuviese derecho a la deducción de las cuotas soportadas. En el caso de que el derecho a la deducción fuera parcial, la devolución se limitará al importe que no hubiese resultado deducible"*, requisito que, además de ser perfectamente coherente, dado el mecanismo de deducción del impuesto soportado previsto en la normativa del tributo, reduce considerablemente en la prác-

tica el número de sujetos repercutidos que tienen derecho a obtener de forma directa la devolución de la repercusión indebidamente soportada.

IV. LA EXISTENCIA DE UNA CONDICIÓN SUSPENSIVA

Un último comentario merece la referencia que se hace en la consulta y en la respuesta a la existencia en el documento privado de compraventa celebrado entre la entidad consultante, X SA y la entidad segunda adquirente, Z SA, de una condición suspensiva consistente en que se formalice el contrato de compraventa de otro local en la misma edificación entre Z SA y la entidad promotora, Y SA.

En la respuesta del Centro Directivo se señala que *"En realidad, y en el contexto que parece realizarse la operación, esta condición suspensiva no llega a ser relevante a efectos del IGIC en la medida en que figura en el contrato privado...y en el momento de formalizarse la escritura pública de entrega entre la entidad consultante, X SA, y la entidad Z SA, esta parece que ya ha recibido el otro local en la misma edificación. En todo caso, si en la escritura pública se refleja también la condición suspensiva a que se ha hecho alusión, la entrega se entendería realizada cuando tal condición tuviera cumplimiento"*.

Es plenamente acertada, a nuestro juicio, la respuesta del Centro Directivo, de acuerdo con el mandato del artículo 18.1.a) de la Ley 20/1991, que señala que en las entregas de bienes se devengará el

impuesto cuando tenga lugar *su puesta a disposición*, o en su caso, cuando se efectúen conforme a la legislación que les sea aplicable, exceptuando a continuación de esa regla a las entregas de bienes efectuadas en virtud del contrato de venta a plazos con pacto de reserva de dominio o de arrendamiento de bienes con cláusula de transferencia de la propiedad vinculante para ambas partes, supuestos en los que el devengo del impuesto se producirá cuando los bienes que constituyen su objeto se pongan en *posesión* del adquirente.

Como ha señalado la doctrina¹, en estos dos casos, *"y por la propia naturaleza de los contratos en que se documentan, la transmisión del poder de disposición plena a favor del destinatario queda diferida en el tiempo, aunque los bienes objeto de la operación se pongan en posesión de sus destinatarios y se empiecen a utilizar mucho antes.*

Al respecto, el legislador considera necesaria la concreción del devengo no cuando tenga lugar dicha transmisión plena, sino cuando simplemente los bienes objeto de tales contratos se pongan en posesión del destinatario ya que, de otra manera, se originaría un diferimiento o aplazamiento en el devengo del IGIC en operaciones en las que, con toda probabilidad, va a haber una transmisión de la propiedad, aunque ésta se demore".

De este modo, la condición suspensiva en el IGIC, dejando a salvo los supuestos expresamente señalados en el artículo 18.1.a), segundo párrafo, de la Ley 20/1991, supone demorar el devengo del impuesto hasta que se produzca el cumplimiento de la misma, cumplimiento que implicará en definitiva la confirmación del poder de disposición del adquirente sobre el bien objeto de la entrega.

Conviene resaltar, sin embargo, el diferente tratamiento que de las condiciones suspensivas de los contratos nos encontramos en el ámbito del IVA, toda vez que el artículo 75.Uno.1º, segundo párrafo, de la Ley 37/1992, incluye también dentro de los supuestos en los que el devengo se produce por la *posesión* del adquirente, además de los dos contemplados en la norma del IGIC y a continuación del caso de los contratos de venta con pacto de reserva de dominio, el de las entregas de bienes efectuadas en virtud de contratos *"con cualquier otra condición suspensiva"*, lo que significa que en el ámbito IVA la condición suspensiva se rige por un criterio respecto al devengo diferente al del IGIC, el de la *posesión*, criterio diferente que deriva de la distinta redacción de los textos normativos de ambos tributos y que debe computarse, en cualquier caso, entre las excepciones a la armonización producida *de facto* en la regulación de los mencionados impuestos generales sobre el consumo.

¹ A. Campo Hernando y otros, *Todo IGIC 200*, Editorial CISS, págs. 218 y 219.

COMENTARIO DE JURISPRUDENCIA

EL CAMBIO DE CRITERIO JUDICIAL SOBRE LOS INTERESES DE DEMORA EN LAS REGULARIZACIONES POR EL SUJETO PASIVO DE LA RESERVA PARA INVERSIONES EN CANARIAS

(REFLEXIONES AL HILO DE VARIAS SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CANARIAS)

VÍCTOR MANUEL SÁNCHEZ BLÁZQUEZ

Profesor Titular de Derecho financiero y tributario
Universidad de Las Palmas de Gran Canaria

I. INTRODUCCIÓN

Uno de los temas que ha sido objeto de intenso debate en la aplicación administrativa y jurisprudencial del art. 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, es el relativo a los intereses de demora a incluir por el sujeto pasivo que aplicó inicialmente el beneficio fiscal de la Reserva para Inversiones en Canarias en su autoliquidación, pero que con posterioridad debe proceder a su regularización por el incumplimiento de alguno de sus requisitos futuros: el de la materialización o el del mantenimiento de los bienes materializados.

En concreto, la principal duda que había surgido era la relativa a cual sería la base de cálculo de dichos intereses a incluir por el sujeto pasivo en la autoliquidación del ejercicio de incumplimiento. Lo que adquiriría una especial importancia en aquellos supuestos, muy frecuentes en la prác-

tica, en los que en la autoliquidación del ejercicio de incumplimiento se determinaba una base imponible negativa o de cuantía cero, por lo que la cuota íntegra a incluir en dicha autoliquidación era igualmente una cuota cero. Esto podía tener su origen en el propio ejercicio de la autoliquidación, al tener un resultado negativo o de pérdidas, o en ejercicios anteriores, en los que se hubiera determinado una base imponible negativa, que era compensada con la base imponible positiva del ejercicio de incumplimiento, que quedaba así neutralizada.

El art. 27 de la Ley 19/1994, en su redacción originaria, regulaba expresamente y de forma específica esta cuestión. Y es precisamente esta regulación específica, en nuestra opinión, la causante directa de las dudas suscitadas. En este sentido, el originario apartado 8º del art. 27 de la Ley 19/1994, tras recoger la debida integración en la base imponible del ejercicio de incum-

plimiento de las cantidades que en su día dieron lugar a la reducción en la base imponible, como consecuencia de determinados incumplimientos, disponía, en un párrafo separado, lo siguiente: "Sobre la parte de cuota derivada de lo previsto en el párrafo anterior se girará el interés de demora correspondiente, calculado desde el último día del plazo de ingreso voluntario de la liquidación en la que se realizó la correspondiente reducción de la base imponible".

Desde nuestro punto de vista, atendiendo al tenor literal del precepto, la base de cálculo de los intereses de demora a incluir por el sujeto pasivo en su autoliquidación era la cuota directamente derivada de la integración en la base imponible del ejercicio de incumplimiento de aquellas cantidades que redujeron en su momento la base imponible y, en consecuencia, habiéndose aplicado el tipo de gravamen de dicho ejercicio de incumplimiento¹. Esta era, en los términos del apartado 8º del art. 27 de la Ley 19/1994, "la parte de

cuota derivada de lo previsto en el párrafo anterior" [esto es, la parte de cuota derivada de la "integración en la base imponible del ejercicio en el que ocurrieron estas circunstancias (los incumplimientos determinantes de la obligación de regularizar) de las cantidades que en su día dieron lugar a la reducción de la misma (de la base imponible)"].

También fue éste el criterio sostenido por la Resolución del TEAR de Canarias de 30 de noviembre de 2006² y la contestación a consulta de la Dirección General de Tributos de 16 de septiembre de 2005³. Se ha de tener en cuenta que pese a estarse haciendo referencia a la cuota que se regulariza (la derivada, aunque de forma directa e inmediata, de la integración en la base imponible del ejercicio de incumplimiento) y no a la cuota que no se pagó en su día, lo hace sobre la creencia de que ambas cuotas coinciden, lo que es cierto en gran medida salvo que hubiera una variación en el tipo de gravamen aplicable, como con

¹ V. M. Sánchez Blázquez, *Pérdida y regularización de la Reserva para Inversiones en Canarias*, Thomson-Aranzadi/Consejería de Economía y Hacienda del Gobierno de Canarias, Navarra, 2008, págs. 199 y ss.

² Núm. recl. 35/3415/2005. "La cuestión que plantea el expediente –señala el Tribunal– consiste en determinar sobre qué cuota se giran los intereses de demora cuando existe una regularización de la RIC, como consecuencia del incumplimiento de algún requisito a que está sujeto dicho incentivo / Existe, cuando menos a nivel doctrinal –añade–, una cierta polémica sobre esta cuestión, ya que cierto sector opina que los intereses deben girarse sobre la cuota que dejó de ingresarse en su momento como consecuencia de la dotación a la RIC, mientras que otro sector piensa que deben girarse sobre la cuota resultante de la regularización por incumplimiento del requisito / Esta polémica a juicio del Tribunal no deja de ser un tanto bizantina ya que según se desprende de los antecedentes legislativos de la RIC, de su propia normativa y de la general ad hoc, ambas cuotas coinciden". Así, tras reproducir la normativa reguladora del FPI relevante a estos efectos, afirma: "Según este sistema de reducción en la Base Imponible y posterior integración, la cuota que dejó de ingresarse y la resultante de la regularización coincidían, salvo cambio de tipos impositivos". Y tras recoger la normativa de la RIC, cuyo contenido coincidiría con la del FPI, concluye: "En definitiva, ambas cuotas, salvo modificación de tipos impositivos coinciden". Y añade que a la misma conclusión se llega si se tiene en cuenta el art. 137. 3 del Texto Refundido de la Ley del IS, y en similares términos se pronuncia el art. 122. 2, párrafo 2º de la LGT".

³ *Normacef Fiscal*, NFC021315: "la consultante –se afirma– deberá también incorporar en su declaración del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al 2004, el importe de los intereses de demora resultantes de la cuota íntegra de dicho período impositivo que corresponda a dicha integración, computándose aquéllos por el período de tiempo comprendido entre "el último día del plazo de ingreso voluntario de la liquidación en la que se realizó la correspondiente reducción de la base imponible" hasta el momento de presentación de la autoliquidación del período impositivo en que se hubiera producido el incumplimiento".

precisión señaló el TEAR en la resolución recién mencionada.

En otras resoluciones anteriores del TEAR de Canarias (de 24 de febrero de 2003 y de 19 de agosto y de 31 de octubre de 2005)⁴, parecía entenderse que la base de cálculo de los intereses de demora a incluir por el sujeto pasivo en su autoliquidación del ejercicio de incumplimiento era

la cuota derivada de las cantidades que en su día redujeron la base imponible y, por tanto, tras la aplicación a las mismas del tipo de gravamen del ejercicio de disfrute del beneficio fiscal. Así se entendió también con posterioridad en las Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 21 de abril y 7 de diciembre de 2006, de 2 de marzo y de 11 de mayo de 2007 y de 8 de febrero de 2008⁵. Con esta interpreta-

⁴ Núms. recl. 35/1027/2001, 35/00178/2003 y 35/02466/2005, respectivamente. Así, el TEAR en la primera de las resoluciones mencionadas ponía de relieve que la Inspección a la hora de fundamentar su criterio entendía que “se puede interpretar, por un lado, que lo previsto en el párrafo anterior es la cuota resultante del ejercicio en que se regulariza el incumplimiento, pero también se puede interpretar que lo previsto en el párrafo anterior es el momento en que ha de regularizarse ese incumplimiento”. “El Tribunal entiende –afirmaba– que la primera interpretación, relativa al interés girado sobre la cuota resultante de la regularización en el ejercicio en que se efectúa dicha regularización, da lugar a una cuota del impuesto de un ejercicio en el que no se ha disfrutado del mencionado beneficio, lo que parece incoherente con la propia naturaleza del interés de demora. No es lógico exigir intereses de demora (de naturaleza compensatoria), sobre una cantidad determinada en el momento actual, ya que su función es resarcir a la Hacienda Pública de los ingresos no recibidos en periodos pasados, y por tanto girados sobre cantidades históricas y no actuales como la cuota del ejercicio de regularización (momento actual en el que se realiza la regularización)”. “En el caso de (...) tanto en el ejercicio de 1997 como en el ejercicio 1998, a los que hacen referencia las actas, además no habría cuota del impuesto sobre sociedades sobre la que girar los intereses, pues al compensar bases imponibles negativas de ejercicios anteriores queda una base imponible de cero, poniéndose de manifiesto nuevamente la incoherencia de esta interpretación con la naturaleza intrínseca del interés de demora, que es ser una modalidad indemnizatoria como consecuencia de un retraso en el pago de una cantidad de dinero”. “La segunda interpretación –añade– incide en que lo previsto en el “párrafo anterior” es el ejercicio en el que se ha de regularizar ese incumplimiento y no la cuota, es decir, hace referencia al momento y no a la cantidad sobre la que se deben aplicar los intereses, puesto que ésta lógicamente, tiene que ser la que inicial y originariamente dio derecho al beneficio y que como consecuencia del mismo, se retrasó en el tiempo su pago. Además, establece el artículo 27. 8 un período para el cálculo de los intereses “desde el último día del plazo de ingreso voluntario de la liquidación en la que se realizó la correspondiente reducción de la base imponible” y por tanto deben girarse sobre el presunto ingreso no realizado en plazo”. “En consecuencia –concluye– el criterio de la Administración es compartido por el Tribunal, cuando a mayor abundamiento, respecto a las personas físicas, al ser Impuesto progresivo, el beneficio fiscal recae sobre la cuota y cuando se produce el incumplimiento de algún requisito se toma como base de cálculo de los correspondientes intereses de demora la misma, esto es, la que se dejó de pagar en el ejercicio en que se dotó la Reserva”.

⁵ Núm. recl. 817/2003 (Ponente D. Jaime Borrás Moya), *Normacef Fiscal*, NFJ025805 (Ponente D. Jesús Suárez Tejera), *Normacef Fiscal*, NFJ027096 (Ponente D. Jesús Suárez Tejera), *Normacef Fiscal*, NFJ027581 (Ponente D. Jaime Borrás Moya), respectivamente. La última de las citadas es mencionada con el núm. 115 por S. Miranda Calderín, “Crónica de la RIC en 2008”, en *Hacienda Canaria*, nº 26, 2009, pág. 227. “De tal redacción no cabe interpretar, como hace la actora –señala el Tribunal en la primera de las sentencias citadas, refiriéndose al apartado 8º del art. 27 de la Ley 19/1994–, que la cuota a que se refiere el citado precepto debe entenderse referida a la resultante del ejercicio en que se realiza la regularización, en este caso los ejercicios 1997 y 1998, que tuvieron cuota cero en virtud de las pérdidas sufridas en tales periodos, de manera que no puede girarse interés sobre tal cuota, ya que con independencia del hecho de que el art. 27. 8 no indica tal cosa, dicha interpretación es contraria, como acertadamente señaló la representación de la administración demandada en su escrito de contestación, a la propia naturaleza de la figura de los intereses de demora, que tienen como función el resarcimiento de los perjuicios derivados de la no percepción en su momento de la cantidad adeudada. Y es que al dotar a la RIC en el ejercicio de 1995, los intereses en cuestión deben computarse desde el último día del plazo de ingreso voluntario, que en el caso que nos ocupa sería el 25 de julio de 1996, hasta el momento en que se regulariza la RIC, en fechas de 25 de julio de 1998 y 1999, ya que durante tales periodos las cantidades correspondientes no estuvieron a disposición de la administración tributaria sino de la recurrente, por lo que la repetida finalidad de resarcimiento no se consigue sino a través de la consideración realizada por la administración y confirmada por el TEAR”. Y señala después que desestima la pretensión de la recurrente “con arreglo a la literalidad del precepto antes indicado y con arreglo igualmente a la propia naturaleza de la figura de los intereses de demora”.

ción se hacía prevalecer la finalidad perseguida con el precepto matizando su letra. Puesto que como acabamos de indicar, pese a estarse haciendo referencia a la cuota que se regulariza y no a la cuota que no se pagó en su día, lo hace sobre la creencia de que ambas cuotas coinciden, cuando esto no es así siempre de forma necesaria. Además, podría entenderse que se sería así más coherente con lo que viene a disponer a continuación la misma norma acerca de que el interés de demora que se girará será el "calculado desde el último día del plazo de ingreso voluntario de la liquidación en la que se realizó la correspondiente reducción de la base imponible". Y, por tanto, cabría llegar a este resultado desde la interpretación sistemática de aquel primer inciso en relación con este segundo inciso del párrafo 3º del apartado 8º del art. 27, además de la interpretación finalista antes mencionada.

Sin embargo, el TEAC en su Resolución de 29 de junio de 2006⁶, defendió otra interpretación, dando la razón a los múltiples contribuyentes que habían omitido intereses de demora en sus autoliquidaciones del ejercicio de incumplimiento en los que existía una cuota íntegra cero. Esta interpretación ya parecía entenderse como posible a partir de la literalidad del apartado 8º del art. 27 por el TEAR de Canarias en sus Resoluciones de 24 de febrero de 2003 y de 19 de agosto y de 31 de octubre de 2005⁷, antes mencionadas, aunque en ellas no se defendió acudiendo a una interpretación finalista de la norma alejada de su tenor literal. Y esta interpretación fue confirmada después por el TEAC en su resolución de 19 de abril de 2007⁸ (también en algunas posteriores⁹), lo que llevó al cambio de criterio en el TEAR de Canarias en dos resoluciones de 26 de abril de 2007¹⁰ y en la propia Agencia Tri-

⁶ Núm. recl. 00/4414/2004 (*Normacef Fiscal*, NFJ023276).

⁷ Núms. recl. 35/1027/2001, 35/00178/2003 y 35/02466/2005, respectivamente.

⁸ Núm. recl. 00/2906/2005.

⁹ Entre las más recientes que hemos encontrado podemos mencionar la Resolución de 16 de abril de 2009 (rec. núm. 00/3708/2008, FJ. 11º).

¹⁰ Señala a este respecto lo siguiente la resolución de esta fecha correspondiente al núm. reclam. 35/01955/2005 y acumulada 420/2007 : "El criterio que venía manteniendo este Tribunal atendiendo a la redacción del anterior apartado relativo a la regularización en caso de incumplimiento de los requisitos sobre materialización o mantenimiento consistía en que la liquidación de los intereses de demora se debía efectuar sobre la cuota tributaria que se habría tenido que ingresar si no se hubiera disfrutado de este beneficio fiscal, es decir, en la presente reclamación sobre la cuota que corresponde a la autoliquidación del ejercicio 1998. Parece evidente que si la filosofía de la liquidación de los intereses no es otra que la compensación del perjuicio ocasionado a la Hacienda Pública por la falta de ingreso dentro de plazo, la base sobre la que se han de calcular es el importe inicialmente dejado de ingresar en la fecha en que el beneficio fiscal supuso una menor tributación y no en ejercicios posteriores en los que como en esta situación es posible que no exista carga tributaria por obtención de pérdidas sin ajustes que las conviertan en bases positivas. Por lo tanto, la anterior liquidación, aún cuando según el criterio que venía manteniéndose por este Tribunal resultaba procedente ya que a pesar de la literalidad del artículo 27. 8 de la Ley 19/1994 los intereses se debían calcular sobre la cuota que inicialmente se dejó de ingresar al beneficiarse del incentivo fiscal en consonancia con el artículo 137. 3 del Texto Refundido 4/2004, no debe reputarse conforme a derecho, en este caso, por resultar las cantidades reintegradas parcialmente compensadas con los resultados negativos del ejercicio de reintegro, siendo procedente la liquidación sobre los intereses de demora de la reclamante sobre la cuota del ejercicio de regularización según resoluciones del TEAC de 29 de junio de 2006 y de 19 de abril de 2007 por lo que procede su anulación". (FJ. 3º). En el mismo sentido, la resolución de idéntica fecha correspondiente al núm. reclam. 35/02369/2005 y acum.. 3376/2005 (FJ. 3º).

butaria¹¹. Nos referimos a aquella interpretación según la cual la base de cálculo de los intereses de demora en estos supuestos es la cuota del ejercicio de incumplimiento, tomando en cuenta con carácter previo las operaciones liquidatorias correspondientes, en la base o en la cuota, que pueden reducir o incluso anular la misma. Precisamente en estos casos de anulación de la cuota se estaría ante un supuesto ausencia de base de cálculo de intereses de demora, por lo que éstos no tendrían que autoliquidarse ni satisfacerse¹².

El Tribunal Superior de Justicia de Canarias, fundamentalmente a la vista de este cambio de criterio administrativo, ha modificado en fechas recientes de igual modo su criterio en diversas sentencias. No obstante, lo que llama la atención especialmente de estas sentencias es el modo a través del cual se justifica o fundamenta el

cambio de criterio, que no es idéntico en cada una de ellas.

Veámoslo.

II. LOS INTERESES DE DEMORA COMO OBLIGACIÓN ACCESORIA: LA SENTENCIA DE 9 DE ENERO DE 2009

El Tribunal de Justicia de Canarias, en su sentencia de 9 de enero de 2009¹³, entiende que en los supuestos en los que en el ejercicio en los que se regulariza la Reserva para Inversiones perdida por el incumplimiento de alguno de sus requisitos futuros se determine una cuota íntegra cero, no existe base de cálculo para los intereses de demora, por lo que el sujeto pasivo no ha de incluirlos en su autoliquidación ni satisfacerlos. Confirma así el cambio de criterio producido ya desde alguna sentencia anterior¹⁴ acerca del

¹¹ Así, en una acta inspectora de finales del año 2007 se contiene lo siguiente: “Respecto el objeto de estas actuaciones inspectoras, que afectan a lo establecido en el segundo párrafo del citado apartado 8, es decir, el giro de los correspondientes intereses sobre la cuota derivada de lo indicado en el párrafo anterior, el obligado tributario no consignó importe alguno en la casilla 617 “intereses de demora” ni en ninguna otra/ No obstante, el Tribunal Económico Administrativo Central ha determinado (sentencias de 29. 06. 2006 y 19. 04. 2007, ambas de la Vocalía 10ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo), que no procede girar intereses de demora cuando la cuota resultante del año de la reincorporación (base sobre la que se giran los intereses) sea cero, como ocurre respecto la declaración de 2003 objeto de comprobación”.

¹² “De este precepto se desprende –afirma el TEAC en la resolución de 29 de junio de 2006, refiriéndose al apartado 8º del art. 27 de la Ley 19/1994- que las cantidades que indebidamente redujeron la base imponible en su día han de integrarse en la base imponible el ejercicio en que se incumplen los requisitos o se dispone de la Reserva con anterioridad al plazo de mantenimiento; y correlativamente, en el párrafo segundo de este apartado se impone al contribuyente la obligación de incluir intereses de demora que ha de calcular sobre la cuota que resulte de ese ejercicio en que se regulariza la RIC e integrar las cantidades indebidamente deducidas en su día; y el plazo de cómputo de ese interés corre desde el último día del plazo de ingreso voluntario de la liquidación originaria en que indebidamente realizó la reducción de la base”. “De conformidad con el precepto expuesto en el anterior fundamento –señala después-, en la declaración del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2002, el sujeto pasivo al regularizar su situación tributaria, incrementando la base imponible en el importe de la reducción aplicada en el año 1999, dado que, como consecuencia de la compensación de bases imponibles negativas, la integración de tales cantidades quedó neutralizada y resultó una cuota cero del ejercicio 2002, no había base para el cálculo del interés de demora, por lo que obró correctamente al no incluir cantidad alguna por tal concepto de intereses”.

¹³ *Normacef Fiscal*, NFJ033698, Sala de lo Contencioso-Administrativo de Las Palmas, ponente D. Francisco Lorenzo Gómez-Cáceres.

¹⁴ Como veremos, en la propia sentencia se dice expresamente que dicho cambio de criterio se ha producido a partir de una sentencia de 11 de julio de 2008. De todos modos, según informa Miranda Calderín, “Crónica de la RIC en 2008”, págs. 227-228, el cambio de criterio se produce en la sentencia núm. 411 de 4 de julio de 2008.

modo de entender la cuestión relativa a los intereses de demora a incluir por el sujeto pasivo en su autoliquidación del ejercicio de incumplimiento, en aquellos casos en que ha de regularizar la Reserva para Inversiones en Canarias perdida por haber incumplido sus requisitos futuros de materialización o de mantenimiento de los bienes materializados.

Antes de ello, no obstante, sitúa en el lugar adecuado el problema suscitado.

“La tercera y última de las cuestiones que se suscitan en el presente litigio –comienza el Tribunal- se reduce a resolver si procede, o no, exigir intereses de demora en virtud de una regularización tributaria de la que, no obstante, resulta lo que se ha dado en llamar, con dudosa propiedad técnica, una cuota cero. Lo sucedido en el caso fue que en el ejercicio 2003 -período en que se produjo el reintegro por la actora de la suma que en 1999 dotara a la Ric-, no hubo base imponible positiva sino que lo único que se hizo fue modificar la base imponible negativa declarada, que siguió siendo negativa si bien reduciéndose su importe, por lo que la cuota resultante fue cero”.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo, prosigue haciendo referencia a cuáles van a ser los parámetros genéricos que le van a dar la solución al problema planteado, en los que entra a continuación: la accesoriadad de la obligación de intereses de demora respecto a una obligación tributaria principal.

“Admitiendo la solidez conceptual de que hacen gala las dos teorías enfrentadas

–se afirma-, sin embargo, tal antítesis puede y debe ser trascendida mediante la reconducción del problema a una dimensión más simple, encuadrándolo en la categoría jurídica correspondiente y situándolo en su contexto legal. Sólo así se obtendrá una síntesis perdurable, sin perderse en los entresijos de la letra menuda, peligro siempre latente en el razonamiento jurídico. En este aspecto, conviene dejar constancia desde ahora que en nuestro ordenamiento jurídico, tributario o no, es inconcebible la existencia de intereses de demora sin una cuota sobre la que ser aplicados.

Es evidente sin mayor esfuerzo –añade el Tribunal- que las obligaciones accesorias sólo pueden darse allí donde exista una obligación principal, y la obligación de satisfacer intereses de demora -cuyo talante es acusadamente compensatorio- es accesoria de la prestación principal, que no se ha cumplido bien; obligación legal que hace casi mil años recogía el Código de las Siete Partidas y que luego, hace más de un siglo, entronizara el artículo 1.108 del Código Civil. Relación de accesoriadad que impide pueda existir la primera sin la segunda. Por lo demás, ninguna singularidad ofrece nuestro Derecho público sobre la cuestión, así el presupuestario como el tributario: El interés de las cantidades devengadas a favor de la Hacienda Pública no es sino la expresión cifrada de un componente de la deuda, que se añade a su principal para que el acreedor sea resarcido por el valor íntegro de éste. Constituye, pues, un elemento más de la obligación de restituir y tiene carácter

meramente resarcitorio -arts. 136 y 145 de la LGP-; obligación accesoria respecto de la cual cabe distinguir dos supuestos: a) La demora en el reintegro de las cantidades correspondientes a los fondos o caudales públicos que durante un tiempo determinado han estado a disposición del beneficiario sin que éste, ilícitamente, les haya dado el destino para el que fueron recibidos. Hipótesis aquí irrelevante en cuanto ajena al caso, y b) La demora en el pago de las cantidades debidas a la Hacienda Pública sin que haya mediado previa entrega de fondos públicos al deudor: Es éste el caso paradigmático de los tributos, respecto de los cuales el interés de demora a favor de la Hacienda tiene una función compensatoria del incumplimiento de una obligación o prestación de dar una cantidad de dinero, en la misma línea, insistimos, del incumplimiento de cualquier otra obligación dineraria, según el principio general plasmado en el artículo 1.108 del Código Civil.

Repárese –continúa el Tribunal- en el tránsito natural de perspectivas que se produce en el desarrollo de nuestra idea, y cómo el inicial enfoque que toma como punto de partida la tradicional clasificación de las obligaciones en principales y accesorias fue dejando paso a ese otro que atiende más al fundamento o razón de ser del interés de demora. Y adviértase también cómo ambas perspectivas conducen derechamente a igual resultado: Si la naturaleza intrínseca de estos intereses es propiamente indemnizatoria, pues se trata de resarcir el perjuicio derivado de un pago tardío, si no hay pago tardío tampoco puede haber perjuicios y, faltando éstos,

queda desprovista de fundamento la obligación indemnizatoria”.

Hasta aquí, dados los amplios términos en que sitúa la cuestión el Tribunal Superior de Justicia de Canarias acerca de la accesoriedad de la obligación de abonar intereses de demora respecto a una obligación tributaria principal, cuya inexistencia determinaría la paralela inexistencia de aquella obligación accesoria, mostramos nuestra total conformidad a la argumentación empleada.

Pero a continuación da el Tribunal un paso con el que, sin embargo, no estamos de acuerdo. Puesto que parece concretar cuál es la obligación tributaria principal respecto a la cual sería accesoria la obligación de abonar intereses de demora en los supuestos de regularización del beneficio fiscal cuyos requisitos futuros se han incumplido. Esta obligación tributaria principal, además, habría quedado identificada en la regulación positiva de la cuestión (el apartado 8º del art. 27 de la Ley 19/1994), lo que además habría hecho con gran precisión: la cuota derivada de la debida integración en la base imponible en la autoliquidación del ejercicio de incumplimiento de las cantidades que se beneficiaron de la reducción en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades en que consiste la Reserva para Inversiones en Canarias y que ahora deben ser regularizadas.

Sin embargo, a pesar de ser esto lo que dispone aquel precepto, no se entiende, como creemos más adecuado, que dicha cuota es la derivada directa e inme-

diatamente de aquella integración. Por el contrario se entiende que dicha cuota es la derivada de dicha integración, pero tras realizar las correspondientes operaciones liquidatorias, en la base o en la cuota, del impuesto, que es lo que va a posibilitar que esa cuota sea cero, como ocurrió en el caso enjuiciado.

Además, en nuestra opinión, dado el lugar central que ocupa el argumento del carácter accesorio de la obligación de abonar intereses de demora respecto a una obligación tributaria principal, podía haberse prestado la atención en otros aspectos de dicha obligación de abono de intereses en los que también se refleja la accesoriidad. Son estos aspectos los que pondrían de relieve la incorrección, desde nuestro punto de vista, de fijar como base de cálculo de los intereses de demora la cuota derivada de la integración tras realizar las operaciones liquidatorias que pueden llevar a su anulación o desaparición.

Y es que, efectivamente, la accesoriidad de la obligación de intereses de demora significa que su devengo está vinculado al cumplimiento de otra obligación tributaria. Pero es que dicha accesoriidad también va a significar que su método de cálculo se determina en función de esa otra obligación. En concreto, en lo que ahora interesa, esta accesoriidad de la obligación de intereses de demora respecto a otra obligación tributaria se refleja en determinados aspectos de su régimen jurídico relativo a sus elementos de cuantificación: el tiempo habrá de coincidir con el período de retraso en el cumplimiento de la obligación;

y la base de cálculo habrá de ser la cuantía de la obligación tributaria respecto a la que la obligación de intereses es accesoria.

En estos supuestos de beneficios fiscales aplicados inicialmente de forma provisional, al estar condicionados al cumplimiento de requisitos futuros, y que luego se pierden debido al incumplimiento de alguno de esos requisitos, la obligación tributaria principal respecto a la cual se devengan intereses de demora es aquella que no se pagó inicialmente debido a la aplicación del beneficio fiscal. Es dicha obligación principal la que en realidad debe satisfacerse después, por lo que es ella la que determinará a efectos de los intereses de demora el período de retraso en el pago y la base de cálculo de los mismos. Si en realidad se trata del pago de una obligación tributaria "actual", la del ejercicio de incumplimiento, ¿en base a qué se exigen intereses de demora que tratan de compensar el retraso en el pago?

Si el apartado 8^a del art. 27 de la Ley 19/1994, en su redacción originaria, se fija en la cuota derivada de la integración en el ejercicio de incumplimiento es simplemente, como hemos puesto de relieve, porque parte de que esa cuota es la misma que dejó de ingresarse en su momento, al estarse en un impuesto proporcional en el que el tipo de gravamen no varía de un ejercicio a otro, al aplicarse siempre el mismo a cualquier cuantía de base imponible. Cuando esto no es así necesariamente, bien por una modificación normativa en el tipo general aplicable, bien por cambiar el régimen del sujeto pasivo que determina la aplicación de un tipo de gravamen diferente.

Pero incluso aunque debamos tomar en cuenta, dada la literalidad de la norma, la cuota del ejercicio de incumplimiento, ésta debe ser, tal como indica ese precepto, la cuota derivada de la integración en el ejercicio de incumplimiento de las cantidades reducidas en la base imponible en su momento, respecto a las cuales no se ha cumplido alguno de sus requisitos futuros. Pero es la cuota, "teórica", podríamos decir, "directamente" derivada de aquella integración.

"Naturalmente –añade el Tribunal-, la solución que proponemos se acomoda en todo, tanto a los precisos términos del artículo 27.8 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, cuyo último párrafo se inicia así: «Sobre la parte de cuota derivada de lo previsto en el párrafo anterior se girará el interés de demora correspondiente...»; como también al tenor literal del artículo 77.5 de la LGT de 1963 (aquí aplicable por razones de temporalidad): «En los supuestos a que se refiere el apartado anterior, al regularizarse la situación tributaria de los sujetos pasivos o de los restantes obligados, se exigirá, además de la cuota, importe de la retención o ingreso a cuenta, devolución, beneficio fiscal y recargos que, en su caso, procedan, el correspondiente interés de demora».

Y, en fin –continúa la Sala-, que la base o capital -en términos financieros- sobre la que se liquida el interés de demora es siempre y forzosamente la cuota u obligación principal, lo decía de modo cristalino el artículo 58.2 de la anterior Ley

General Tributaria. Y sigue diciéndolo hoy, en el mismo artículo, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. A propósito de este último precepto conviene matizar, por si tuviera interés para quien lea esto, que los términos empleados en la redacción del actual artículo 58.2 LGT acrecientan nuestro convencimiento de que la solución correcta es la que postulamos, puesto que, a diferencia del estilo utilizado en el pasado (basado en la técnica del reenvío a otro lugar), la norma actual dispone, en la parte inicial de su precepto, que «La deuda tributaria estará constituida por la cuota o cantidad a ingresar», de manera que el empleo de la conjunción disyuntiva «o» entre las locuciones «cuota» y «cantidad a ingresar» convierte a éstas en expresiones de igual significado y esta enmienda literaria sólo puede interpretarse como una suerte de refrendo o testimonio del Parlamento español de que -al no poder existir deuda alguna sin obligación de ingresar una suma de dinero- no es posible girar intereses de demora allí donde no haya una cuota tributaria insatisfecha".

Sólo como una especie de argumento a mayor abundamiento, acude el Tribunal en esta sentencia a la posición defendida por el TEAC en recientes resoluciones económico-administrativas. Puesto que, de acuerdo a lo expuesto hasta ahora, el propio Tribunal de Justicia de Canarias habría llegado a la nueva solución.

"Por lo demás –añade el Tribunal-, la solución que postulamos es la misma que tiene adoptada el Tribunal Económico-Administrativo Central, prueba de lo cual

es la resolución de 19 de abril del 2007, aportada por la defensa de la entidad actora y recaída en una reclamación por esa misma sociedad formulada”.

No obstante, el Tribunal Superior de Justicia de Canarias es consciente de que esta postura es distinta a la que había sostenido en pronunciamientos anteriores. De ahí que deba ultimar su argumentación haciendo referencia al cambio de criterio producido.

“Finalmente –continúa el Tribunal-, es deber de este Tribunal recordar que desde la Sentencia de 11 de julio del 2008 se ha apartado del criterio que en la materia tenía hasta entonces adoptado, reflejado, entre otras, en la sentencia objeto de invocación por el Sr. Abogado del Estado.

A nuestro humilde entender, con ello no se desconoce el principio de seguridad jurídica ya que éste ha de entenderse respetado con los cambios de criterio interpretativo cuando se justifiquen debidamente, que es nuestro propósito.

La mudanza de que estamos hablando no es sino el efecto dimanante de -queremos pensar- una más atinada interpretación y aplicación de las leyes y de los principios generales del derecho.

La estricta vinculación con el modo precedente de ver las cosas ahorra mucha faena, pero también supone un impedi-

mento al cumplimiento de la finalidad expuesta, de manera que, aunque esta Sala haya mantenido hasta la referida sentencia de 11 de julio del 2008 un criterio contrario al que hoy ha quedado plasmado, no se conculca el principio de seguridad jurídica por decidir de manera diferente, por alumbrar una nueva solución que, como podrá suponerse, se estima que es la verdaderamente adecuada al problema planteado y cuya aplicación sin fisuras a los litigios futuros es, lógicamente, la idea que albergamos”.

III. EL CAMBIO DE CRITERIO DEL TEAC Y DEL TEAR PESE A LA LÓGICA DE LA SOLUCIÓN CONTRARIA: LA SENTENCIA DE 24 DE ABRIL DE 2009

La sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 24 de abril de 2009¹⁵, por su parte, centra su argumentación para defender la misma postura que la anteriormente analizada, pura y simplemente –podría decirse- en el cambio de criterio del TEAC y del TEAR de Canarias. Lo que haría prevalecer dicha postura, incluso en contra de la lógica de la posición contraria que había defendido el órgano judicial canario en sentencias anteriores.

“La cuestión a discernir en el presente procedimiento –comienza el Tribunal identificando el tema objeto de debate- consiste en determinar si la resolución parcialmente estimatoria antes indicada del TEAR en relación con la pretensión de la recurrente asimismo reseñada es o no

¹⁵ Se trata de la sentencia núm. 188/2009, dictada en el recurso núm. 109/2007, cuyo ponente es D. Jaime Borrás Moya.

ajustada a derecho, alegando la actora que el interés de demora debe girarse exclusivamente sobre la parte de cuota resultante en el ejercicio en el que se regularice la dotación, por lo que al tener base imponible negativa como consecuencia de pérdidas generadas en su actividad en el ejercicio de 2003, al integrar en la declaración del impuesto sobre sociedades de dicho ejercicio la reserva para inversiones dotada con cargo a los beneficios de 2000, tal integración quedó compensada con el resultado negativo del propio ejercicio de 2003, por lo que no es posible girar intereses de demora sobre una cuota inexistente, alegando igualmente en trámite de conclusiones que se ha producido un cambio de criterio por parte de la administración tributaria al establecer el Tribunal Económico Administrativo Central en resoluciones de fechas 29 de junio de 2006 y 19 de abril de 2007 que es improcedente girar intereses de demora cuando la cuota resultante del año de regularización sea cero, mientras que el propio TEAR de Canarias modificó su criterio, en base a las citadas resoluciones del TEAC, en fallo de fecha 26 de octubre de 2007”.

“Debe señalarse, en primer lugar -continúa el Tribunal reproduciendo el precepto relevante-, que el art. 27,8 de la ley 19/94 de 6 de julio, de modificación del régimen económico y fiscal en Canarias, establece que la disposición de la reserva para inversiones con anterioridad al plazo de mantenimiento de la inversión o para inversiones diferentes a las previstas, así como el incumplimiento de cualquier otro requisito dará lugar a la integración en la base imponible del ejercicio en que ocurrie-

ran tales circunstancias de las cantidades que en su día dieron lugar a la reducción de la misma, añadiendo que sobre la parte de la cuota derivada de lo previsto en el párrafo anterior se girará el interés de demora correspondiente calculado desde el último día del plazo de ingreso voluntario de la liquidación en la que se realizó la correspondiente reducción de la base imponible”.

Como puso de relieve la representación de la Administración demandada en su escrito de contestación -se añade-, la Sala ha declarado en diversas sentencias que de tal redacción no cabe interpretar, como hace la actora, que la cuota a que se refiere el citado precepto debe entenderse referida a la resultante del ejercicio en que se realiza la regularización, que tuvo cuota cero en virtud de las pérdidas sufridas en tal periodo, de manera que no puede girarse interés sobre tal cuota, ya que con independencia del hecho de que el art. 27,8 no indica tal cosa, dicha interpretación es contraria, a la propia naturaleza de la figura de los intereses de demora, que tienen como función el resarcimiento de los perjuicios derivados de la no percepción en su momento de la cantidad adeudada. Y es que, afirma la Sala en tales resoluciones, los intereses en cuestión deben computarse desde el último día del plazo de ingreso voluntario, hasta el momento en que se regulariza la RIC, ya que durante tal periodo las cantidades correspondientes no estuvieron a disposición de la administración tributaria sino de la recurrente, por lo que la repetida finalidad de resarcimiento no se consigue sino a través de la consideración realizada por la administración. Así,

por ejemplo, se sostiene tal punto de vista en sentencias de fechas 21 de abril de 2006 y dos de marzo de 2007, en sentido contrario a la pretensión de la actora”.

“Sin embargo, el caso es que constituye un hecho trascendente para la resolución del presente litigio –a juicio del Tribunal- la alegación realizada por la actora en cuanto al cambio de criterio llevado a cabo por la propia administración tributaria, habiendo el Tribunal Económico Administrativo Central manifestado para el caso que nos ocupa, esto es, la procedencia de girar intereses de demora cuando la cuota resultante del año de regularización sea cero, que no cabe tal liquidación de intereses, resultando que el propio TEAR indicó en resolución de fecha 26 de octubre de 2007 que no debe reputarse conforme a derecho el criterio hasta ahora mantenido por ser la cuota del ejercicio de regularización nula según resoluciones del TEAC de 29 de junio de 2006 y 19 de abril de 2007, por lo que procede su anulación”.

“En definitiva –concluye el Tribunal-, a tenor de lo expuesto resulta que el acto administrativo impugnado desestima con arreglo a la literalidad del precepto antes indicado y con arreglo igualmente a la propia naturaleza de la figura de los intereses de demora la pretensión de la recurrente, habiendo la Sala confirmado tal punto de vista en diversas resoluciones, procediendo sin embargo el cambio de criterio en el presente caso en función del cambio asimismo operado en el criterio de los Tribunal Económico Administrativos Central y Regional, careciendo de sentido a juicio de

la Sala mantener una postura que si bien es lógica a todas luces es contraria a la nueva Jurisprudencia emanada de los Tribunales reseñados, por lo que debe reputarse no ajustada a derecho la resolución impugnada, con estimación del presente recurso contencioso administrativo”.

Sin embargo, resulta por lo menos llamativo que el Tribunal Superior de Justicia de Canarias, en esta sentencia, se pliegue al criterio sostenido por el TEAC y el TEAR, que son tribunales económico-administrativos, cuyas resoluciones no vinculan en ningún caso a un tribunal de justicia. Sobre todo cuando esa adecuación a la doctrina emanada por los tribunales económico-administrativos (a la que llama incluso “nueva Jurisprudencia emanada por los Tribunales reseñados”) es a pesar de que la solución defendida por el órgano judicial canario era “lógica a todas luces”. Al menos, en la sentencia antes analizada de 9 de enero de 2009 se dan argumentos concretos, más allá de que hayamos mostrado nuestra disconformidad con los mismos, para defender la postura que ahora sostiene el Tribunal Superior de Justicia de Canarias.

IV. LOS PRINCIPIOS DE IGUALDAD Y DE SEGURIDAD JURÍDICA ANTE EL CAMBIO DE CRITERIO DE LOS TRIBUNALES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVOS LA SENTENCIA DE 5 DE JUNIO DE 2009

Finalmente, en la sentencia del Tribunal de Justicia de Canarias de 5 de

junio de 2009¹⁶, se vuelve a mantener el mismo criterio de rechazar la exigencia de intereses de demora en estos casos de cuota cero en el ejercicio de regularización de la Reserva para Inversiones perdida. Lo que se hace también, al igual que la recién examinada de 24 de abril de 2009, fundamentalmente a partir del cambio de criterio producido en la doctrina económico-administrativa. Sin embargo, ello se hace fundamentándolo en los principios de seguridad jurídica e igualdad.

“La cuestión litigiosa –afirma el Tribunal– se centra en la distinta interpretación que sostienen Administración y entidad demandante de lo dispuesto en el apartado 8, segundo párrafo del artículo 27 de la Ley, 19/1994, de 6 de julio de Modificación de los aspectos económicos del en Económico Fiscal de Canarias, que establece lo siguiente: «La disposición de la reserva para inversiones con anterioridad al plazo del mantenimiento de la inversión o para inversiones diferentes a las previstas, así como el incumplimiento de cualquier otro de los requisitos establecidos en este artículo dará lugar a la integración en la base imponible del ejercicio en que ocurriera esta circunstancia de las cantidades que en su día dieron lugar a la reducción de la misma. Sobre la Parte de la cuota derivada de lo previsto en el párrafo anterior se girará el interés de demora correspondiente calculado desde el último día del plazo de ingreso voluntario de la

liquidación en la que se realizó la correspondiente reducción de la base imponible».

El recurrente –continúa el Tribunal– dotó la RIC en el ejercicio 2000. Posteriormente, en el ejercicio 2003, regularizó voluntariamente, aumentando la base imponible en el importe de la RIC no materializada, resultando una base imponible negativa debido a la compensación con las pérdidas propias de ese ejercicio. La cuota correspondiente al ejercicio que se regulariza fue de cero. La Administración Tributaria dictó acto de liquidación girando los intereses de demora previstos en el precepto citado, y que la recurrente estima improcedentes”.

“Si bien la Sala –añade– se ha pronunciado en otras ocasiones sobre la cuestión que nos ocupa en sentido favorable a la interpretación que postula el Abogado del Estado, no puede desconocerse el cambio de criterio de la propia Administración, que ha de llevar, en aplicación del principio de igualdad y de seguridad jurídica, a la estimación del recurso.

La interpretación defendida por el recurrente ha sido ya acogida por el Tribunal Económico-Administrativo Central y, lógicamente, por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias y por la Inspección, según acredita el recurrente.

Efectivamente, la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central

¹⁶ *Normacef Fiscal*, NFJ035298, ponente D. Alfonso Rincón González-Alegre.

de 19 de abril de 2007 señaló: «La cuestión se centra en que el obligado tributario no ha incluido intereses de demora en las regularizaciones voluntarias llevadas a cabo en los ejercicios 2000 y 2001 de la RIC dotada en 1996 y 1997. A este respecto interesa destacar el apartado 8 del artículo 27 antes citado, de este precepto se desprende que las cantidades que indebidamente redujeron la base imponible en su día han de integrarse en la base imponible del ejercicio en que se incumplen los requisitos o se dispone de la Reserva con anterioridad al plazo de mantenimiento y correlativamente, en el párrafo segundo de ese apartado se impone al contribuyente la obligación de incluir intereses de demora, que ha de calcular sobre la cuota que resulte de ese ejercicio en que regulariza la RIC e integrar las cantidades indebidamente deducidas en su día; y el plazo de cómputo de ese interés corre desde el último día del plazo de ingreso voluntario de la liquidación originaria en que indebidamente realizó la reducción de la base.

En el presente caso, el obligado tributario presentó declaraciones por el Impuesto de Sociedades correspondientes a los ejercicios 2000 y 2001 incluyendo una regularización voluntaria de la dotación a la reserva para inversiones en Canarias de 1996 y 1997, efectuando los correspondientes ajustes extracontables positivos por 1.967.233,87 euros y 3.403.162,07 euros. En las mismas declaraciones aparecen resultado contable negativo con el resultado global de una cuota cero en ambas declaraciones. Con esta premisa, la sociedad interesada invoca la aplicación del

art. 27.8 de la Ley 19/1994 para no girar intereses de demora por considerar que es la cuota del ejercicio la referenciada en el mencionado artículo. De conformidad con el precepto expuesto en el anterior fundamento, en la declaraciones del Impuesto sobre Sociedades correspondientes a los ejercicios 2000 y 2001, el sujeto pasivo al regularizar su situación tributaria, incrementando la base imponible en el importe de la reducción aplicada en los años 1996 y 1997, dado que, como consecuencia del resultado contable negativo, la integración de tales cantidades quedó neutralizada y resultó una cuota cero en los ejercicios 2000 y 2001, no había base para el cálculo de intereses de demora, por lo que obró correctamente al no incluir cantidad alguna por tal concepto de intereses. Dicho lo anterior, no subsiste importe alguno que regularizar en relación con los ejercicios 2000 y 2001, por lo que ha de estimarse en este extremo la reclamación, anulando las liquidaciones correspondientes».

En los mismos términos se pronunció la Resolución del TEAC de 29 de junio de 2006: «En el presente caso, el obligado tributario presentó declaración por el Impuesto de Sociedades correspondiente al ejercicio 2002 incluyendo una regularización voluntaria parcial de la dotación a la reserva para inversiones en Canarias de 1999, efectuando el correspondiente ajuste extracontable positivo por 3.026.414,92 euros. En la misma declaración se compensan bases imponibles negativas de ejercicios anteriores con el resultado global de una cuota cero en dicha declaración. Con esta premisa, el sujeto infractor invoca la

aplicación del art. 27.8 de la Ley 19/1994 para no girar intereses de demora por considerar que es la cuota del ejercicio la referenciada en el mencionado artículo. De conformidad con el precepto expuesto en el anterior fundamento, en la declaración del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2002, el sujeto pasivo al regularizar su situación tributaria, incrementando la base imponible en el importe de la reducción aplicada en el año 1999, dado que, como consecuencia de la compensación de bases negativas, la integración de tales cantidades quedó neutralizada y resultó una cuota cero del ejercicio 2002, no había base para el cálculo de intereses de demora, por lo que obró correctamente al no incluir cantidad alguna por tal concepto de intereses».

Por todo lo anterior –concluye el Tribunal- procede estimar el recurso contencioso-administrativo, anular la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias de fecha 29 de diciembre de 2006 recaída en la reclamación económico-administrativa número 35/04230/05 y acumulada 35/04231/05 en la parte que desestima la pretensión de anulación de la liquidación clave número A... acordada por la Dependencia de Inspección de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en las Palmas, por el Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2003: y anular esta última liquidación”.

Esta es, efectivamente, en su caso, la vía adecuada para resolver un supuesto como el enjuiciado, en el que se ha produ-

cido un cambio de criterio en la doctrina económico-administrativa y en la propia Administración tributaria gestora, en relación con los actos administrativos que no son firmes. La seguridad jurídica y, sobre todo, la igualdad, son las que podrían fundamentar que el órgano jurisdiccional, que interviene en un segundo o ulterior momento de la revisión de los actos administrativos acoja la tesis defendida por los Tribunales Económico-Administrativos y la propia Administración tributaria gestora. La situación del contribuyente que recurrió en su momento y que recibió la desestimación de su reclamación por aquellos Tribunales Económico-Administrativos antes del cambio de su criterio se vería muy perjudicada respecto a aquellos que por razones temporales recibieron resoluciones estimatorias por esos mismos tribunales en momentos posteriores.

De todos modos, no podemos olvidar la independencia y autonomía de criterio de los Tribunales de Justicia respecto a los Tribunales económico-administrativos. Desde esta perspectiva, la solución sería mucho más adecuada si la razón real del cambio de criterio judicial no es, pura y simplemente, el cambio de criterio administrativo. Aunque ello se vea acompañado de exigencias del principio de seguridad jurídica e igualdad. Por el contrario, esta solución sería más adecuada si la razón real del cambio del criterio del Tribunal de Justicia es en realidad una reconsideración de la posición inicialmente sostenida, que es lo que ocurre en la primera sentencia analizada, de 9 de enero de 2009. Aunque sea acogiendo una postura que, desde

nuestro punto de vista, no se corresponde con lo dispuesto por el Derecho positivo.

V. A MODO DE CONCLUSIÓN

El Tribunal Superior de Justicia de Canarias sostiene ya de modo reiterado que la base de cálculo de los intereses de demora a incluir por el sujeto pasivo en su autoliquidación del ejercicio de incumplimiento de alguno de los requisitos futuros de la Reserva para Inversiones en Canarias es la cuota del ejercicio de incumplimiento, pero tomando en cuenta con carácter previo las operaciones liquidatorias correspondientes, en la base o en la cuota, que pueden reducir o incluso anular la misma. Precisamente en estos casos de anulación de la cuota se estaría ante un supuesto ausencia de base de cálculo de intereses de

demora, por lo que éstos no tendrían que autoliquidarse ni satisfacerse.

Sería deseable, no obstante, que en posteriores sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, se clarificara y se unificara cuál es la razón de defender la postura que ahora se sostiene: por existir nuevos argumentos, antes no contemplados, conectados con la accesoriedad de los intereses de demora (sentencia de 9 de enero de 2009); por el simple cambio de criterio de los tribunales económico-administrativos, pese a la lógica a todas luces de la solución contraria defendida anteriormente por el propio órgano judicial (sentencia de 24 de abril de 2009); o, por exigencias del principio de seguridad jurídica e igualdad ante el cambio de criterio de los tribunales económico-administrativos (sentencia de 5 de junio de 2009).

ANEXO I

FUNDAMENTOS DE DERECHO DE LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CANARIAS, DE 9 DE ENERO DE 2009 (SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO DE LAS PALMAS)

Ponente: Ilmo. Sr. Magistrado D. Francisco José Gómez de Lorenzo-Cáceres

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. Con carácter general, las retenciones son un pago a cuenta del impuesto del propio sujeto pasivo que soporta la retención, quien, en la determinación de su obligación tributaria, incluirá, por un lado, la renta sometida a retención y, por otro, deducirá la retención practicada. Sin embargo, cuando la persona o entidad que soporta la retención no tributa por el IS, como es el caso de las comunidades de bienes, serán los comuneros los que puedan deducir el importe de las retenciones en sus respectivas declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Pero ello, claro está, en proporción a la participación que cada uno de ellos tenga en la comunidad.

En este sentido es muy claro el artículo 6.º 1 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades de 1995 (aplicable al caso *rationae temporis*): «Las rentas correspondientes a las sociedades civiles, tengan o

no personalidad jurídica, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el art. 33 de la Ley General Tributaria, se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, respectivamente, según las normas o pactos aplicables en cada caso y, si éstos no constaran a la Administración tributaria en forma fehaciente, se atribuirán por partes iguales».

En el caso, la entidad recurrente era propietaria del 50% de la Comunidad de bienes y, al disolverse ésta, dedujo del Impuesto sobre Sociedades del 2003 el 100% de las retenciones soportadas por dicha comunidad de bienes, entendiéndola Administración tributaria que la deducción no podía superar el porcentaje del 50%, coincidente con el de la participación de la actora en la comunidad.

Pero la recurrente considera que era correcta la deducción del 100% de las retenciones porque en la estipulación ter-

cera de la escritura de elevación a públicos de acuerdos sociales sobre la disolución y liquidación de la comunidad de bienes se recoge expresamente que la Agrupación (...) «asume la titularidad de los créditos que actualmente tiene la comunidad de bienes frente a la Hacienda Pública por importe de 406,66».

Lo cierto es, como bien advierte el Sr. Abogado del Estado, que la recurrente no tenía derecho a deducir el 100% de las retenciones soportadas por la repetida comunidad de bienes, al impedirlo el artículo 36 de la anterior LGT (igualmente aplicable al caso), según la cual «la posición del sujeto pasivo y los demás elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares; actos o convenios que no surtirán efecto ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas».

Por tanto, son los propietarios del otro 50% quienes tienen derecho a deducir del impuesto el importe retenido. Pero también la obligación, en virtud de la escritura mencionada, de entregar dicho importe a (A...).

Segundo. En lo que hace a la segunda de las cuestiones que suscita el presente recurso, la discusión se produce porque «(A...), S.A.» es sucesora de «(P...), S.A.», sociedad ésta disuelta en noviembre del 2003, en cuya declaración del IS correspondiente a dicho periodo se omitió, por error, deducir ciertas retenciones de los rendimientos del capital mobiliario, de manera que habiendo intentado sin éxito la propia (P...) la devolución de la cantidad indebida-

mente satisfecha, (A...) se duele de que, siendo ello así, resulta que, en su condición de sucesora de (P...), ha de soportar en última instancia tales retenciones, pero, en cambio, al no ser el sujeto pasivo del tributo, no tiene la posibilidad de deducir el importe de las mismas de su cuota.

Pues bien, en este supuesto los detalles de técnica jurídico-tributaria deben ceder a razones de estricta justicia y, por tanto, ha de darse la razón a la actora puesto que «(P...), S.A.», siguiendo las instrucciones cursadas por la Administración, ejercitó, para recuperar lo que era suyo, una acción de devolución de ingresos indebidos, acción que, paradójicamente, dejó de resolver la Administración, por lo que cualquier pronunciamiento que no sea el de estimar esta pretensión incurriría en flagrante injusticia, amén de propiciar un enriquecimiento sin causa para la Administración tributaria.

Tercero. La tercera y última de las cuestiones que se suscitan en el presente litigio se reduce a resolver si procede, o no, exigir intereses de demora en virtud de una regularización tributaria de la que, no obstante, resulta lo que se ha dado en llamar, con dudosa propiedad técnica, una cuota cero. Lo sucedido en el caso fue que en el ejercicio 2003 -período en que se produjo el reintegro por la actora de la suma que en 1999 dotara a la Ric-, no hubo base imponible positiva sino que lo único que se hizo fue modificar la base imponible negativa declarada, que siguió siendo negativa si bien reduciéndose su importe, por lo que la cuota resultante fue cero.

Admitiendo la solidez conceptual de que hacen gala las dos teorías enfrentadas, sin embargo, tal antítesis puede y debe ser trascendida mediante la reconducción del problema a una dimensión más simple, encuadrándolo en la categoría jurídica correspondiente y situándolo en su contexto legal. Sólo así se obtendrá una síntesis perdurable, sin perderse en los entresijos de la letra menuda, peligro siempre latente en el razonamiento jurídico. En este aspecto, conviene dejar constancia desde ahora que en nuestro ordenamiento jurídico, tributario o no, es inconcebible la existencia de intereses de demora sin una cuota sobre la que ser aplicados.

Es evidente sin mayor esfuerzo que las obligaciones accesorias sólo pueden darse allí donde exista una obligación principal, y la obligación de satisfacer intereses de demora -cuyo talante es acusadamente compensatorio- es accesoria de la prestación principal, que no se ha cumplido bien; obligación legal que hace casi mil años recogía el Código de las Siete Partidas y que luego, hace más de un siglo, entronizara el artículo 1.108 del Código Civil. Relación de accesoriedad que impide pueda existir la primera sin la segunda. Por lo demás, ninguna singularidad ofrece nuestro Derecho público sobre la cuestión, así el presupuestario como el tributario: El interés de las cantidades devengadas a favor de la Hacienda Pública no es sino la expresión cifrada de un componente de la deuda, que se añade a su principal para que el acreedor sea resarcido por el valor íntegro de éste. Constituye, pues, un elemento más de la obligación de restituir y tiene

carácter meramente resarcitorio -arts. 136 y 145 de la LGP-; obligación accesoria respecto de la cual cabe distinguir dos supuestos: a) La demora en el reintegro de las cantidades correspondientes a los fondos o caudales públicos que durante un tiempo determinado han estado a disposición del beneficiario sin que éste, ilícitamente, les haya dado el destino para el que fueron recibidos. Hipótesis aquí irrelevante en cuanto ajena al caso, y b) La demora en el pago de las cantidades debidas a la Hacienda Pública sin que haya mediado previa entrega de fondos públicos al deudor: Es éste el caso paradigmático de los tributos, respecto de los cuales el interés de demora a favor de la Hacienda tiene una función compensatoria del incumplimiento de una obligación o prestación de dar una cantidad de dinero, en la misma línea, insistimos, del incumplimiento de cualquier otra obligación dineraria, según el principio general plasmado en el artículo 1.108 del Código Civil.

Repárese en el tránsito natural de perspectivas que se produce en el desarrollo de nuestra idea, y cómo el inicial enfoque que toma como punto de partida la tradicional clasificación de las obligaciones en principales y accesorias fue dejando paso a ese otro que atiende más al fundamento o razón de ser del interés de demora. Y adviértase también cómo ambas perspectivas conducen derechamente a igual resultado: Si la naturaleza intrínseca de estos intereses es propiamente indemnizatoria, pues se trata de resarcir el perjuicio derivado de un pago tardío, si no hay pago tardío tampoco puede haber perjui-

cios y, faltando éstos, queda desprovista de fundamento la obligación indemnizatoria.

Naturalmente, la solución que proponemos se acomoda en todo, tanto a los precisos términos del artículo 27.8 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, cuyo último párrafo se inicia así: «Sobre la parte de cuota derivada de lo previsto en el párrafo anterior se girará el interés de demora correspondiente...»; como también al tenor literal del artículo 77.5 de la LGT de 1963 (aquí aplicable por razones de temporalidad): «En los supuestos a que se refiere el apartado anterior, al regularizarse la situación tributaria de los sujetos pasivos o de los restantes obligados, se exigirá, además de la cuota, importe de la retención o ingreso a cuenta, devolución, beneficio fiscal y recargos que, en su caso, procedan, el correspondiente interés de demora».

Y, en fin, que la base o capital -en términos financieros- sobre la que se liquida el interés de demora es siempre y forzosamente la cuota u obligación principal, lo decía de modo cristalino el artículo 58.2 de la anterior Ley General Tributaria. Y sigue diciéndolo hoy, en el mismo artículo, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. A propósito de este último precepto conviene matizar, por si tuviera interés para quien lea esto, que los términos empleados en la redacción del actual artículo 58.2 LGT acrecientan nuestro convencimiento de que la solución correcta es la que postulamos, puesto que, a diferencia del estilo utilizado en el pasado (basado en

la técnica del reenvío a otro lugar), la norma actual dispone, en la parte inicial de su precepto, que «La deuda tributaria estará constituida por la cuota o cantidad a ingresar», de manera que el empleo de la conjunción disyuntiva «o» entre las locuciones «cuota» y «cantidad a ingresar» convierte a éstas en expresiones de igual significado y esta enmienda literaria sólo puede interpretarse como una suerte de refrendo o testimonio del Parlamento español de que -al no poder existir deuda alguna sin obligación de ingresar una suma de dinero- no es posible girar intereses de demora allí donde no haya una cuota tributaria insatisfecha.

Por lo demás, la solución que postulamos es la misma que tiene adoptada el Tribunal Económico-Administrativo Central, prueba de lo cual es la resolución de 19 de abril del 2007, aportada por la defensa de la entidad actora y recaída en una reclamación por esa misma sociedad formulada.

Quinto. Finalmente, es deber de este Tribunal recordar que desde la Sentencia de 11 de julio del 2008 se ha apartado del criterio que en la materia tenía hasta entonces adoptado, reflejado, entre otras, en la sentencia objeto de invocación por el Sr. Abogado del Estado.

A nuestro humilde entender, con ello no se desconoce el principio de seguridad jurídica ya que éste ha de entenderse respetado con los cambios de criterio interpretativo cuando se justifiquen debidamente, que es nuestro propósito.

La mudanza de que estamos hablando no es sino el efecto dimanante de -queremos pensar- una más atinada interpretación y aplicación de las leyes y de los principios generales del derecho.

La estricta vinculación con el modo precedente de ver las cosas ahorra mucha faena, pero también supone un impedimento al cumplimiento de la finalidad expuesta, de manera que, aunque esta Sala haya mantenido hasta la referida sentencia de 11 de julio del 2008 un criterio contrario al que hoy ha quedado plasmado, no se conculca el principio de seguridad jurídica por decidir de manera diferente, por alumbrar una nueva solución que, como podrá suponerse, se estima que es la verdaderamente adecuada al problema planteado y cuya aplicación sin fisuras a los litigios futuros es, lógicamente, la idea que albergamos.

Sexto. En cuanto a costas, por lo que a las sentencias que se dicten en primera o única instancia se refiere, el artículo 139.1, párrafo primero, de la Ley Reguladora de la Jurisdicción manda que se impongan a la parte que sostuviere su acción con mala fe o temeridad. Si bien advierte, en el párrafo segundo, que se impondrán las costas a la parte cuyas pretensiones hayan sido desestimadas cuando de otra manera perdiera el recurso su finalidad.

En el presente caso no hay motivos para imponer las costas del recurso. En efecto, de un lado, la Sala no aprecia temeridad ni mala fe; y de otro, si la no imposición de costas a la administración deman-

dada pudiese hacer perder al recurso su finalidad, la parte actora tendría que haberlo advertido en la demanda, pero no lo hizo, por lo que tampoco es aplicable en el caso esta suerte de regla específica contemplada en el párrafo segundo del artículo 139.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa.

En su virtud, en nombre del Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del pueblo español, nos confiere la Constitución,

FALLO

1.º Estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la entidad «Agrupación (...) S.A.» contra la resolución dictada el día 30 de marzo del año 2007 por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias, que anulamos.

2.º Anular la deuda tributaria originariamente impugnada -excepción hecha de la que trae causa de las retenciones soportadas por la Comunidad de bienes-, con las consecuencias de toda índole legalmente inherentes a este pronunciamiento.

3.º No imponer las costas del recurso.

Hágase saber a las partes que contra esta sentencia no cabe recurso ordinario alguno.

Así por esta nuestra sentencia, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos: Francisco José

Gómez Cáceres, Jaime Borrás Moya y
Javier Varona Gómez Acedo.

PUBLICACIÓN: Leída y publicada fue
la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. D.
Francisco José Gómez Cáceres, Magis-

trado-Ponente de la misma, estando cele-
brando audiencia pública la Sala de lo
Contencioso-Administrativo de Las Palmas
de Gran Canaria del Tribunal Superior de
Justicia de Canarias el mismo día de su
fecha, de lo que, como Secretario, doy fe.

ANEXO II

FUNDAMENTOS DE DERECHO DE LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CANARIAS, DE 24 DE ABRIL DE 2009 (SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO DE LAS PALMAS)

Ponente: Ilmo. Sr. Magistrado D. Jaime Borrás Moya

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. La cuestión a discernir en el presente procedimiento consiste en determinar si la resolución parcialmente estimatoria antes indicada del TEAR en relación con la pretensión de la recurrente asimismo reseñada es o no ajustada a derecho, alegando la actora que el interés de demora debe girarse exclusivamente sobre la parte de cuota resultante en el ejercicio en el que se regularice la dotación, por lo que al tener base imponible negativa como consecuencia de pérdidas generadas en su actividad en el ejercicio de 2003, al integrar en la declaración del impuesto sobre sociedades de dicho ejercicio la reserva para inversiones dotada con cargo a los beneficios de 2000, tal integración quedó compensada con el resultado negativo del propio ejercicio de 2003, por lo que no es posible girar intereses de demora sobre una cuota inexistente, alegando igualmente en trámite de conclusiones que se ha producido un cambio de criterio por parte de la administración

tributaria al establecer el Tribunal Económico Administrativo Central en resoluciones de fechas 29 de junio de 2006 y 19 de abril de 2007 que es improcedente girar intereses de demora cuando la cuota resultante del año de regularización sea cero, mientras que el propio TEAR de Canarias modificó su criterio, en base a las citadas resoluciones del TEAC, en fallo de fecha 26 de octubre de 2007.

SEGUNDO. Debe señalarse, en primer lugar, que el art. 27,8 de la ley 19/94 de 6 de julio, de modificación del régimen económico y fiscal en Canarias, establece que la disposición de la reserva para inversiones con anterioridad al plazo de mantenimiento de la inversión o para inversiones diferentes a las previstas, así como el incumplimiento de cualquier otro requisito dará lugar a la integración en la base imponible del ejercicio en que ocurrieran tales circunstancias de las cantidades que en su día dieron lugar a la reducción de la misma, añadiendo que sobre la parte de la cuota derivada de lo previsto en el párrafo ante-

rior se girará el interés de demora correspondiente calculado desde el último día del plazo de ingreso voluntario de la liquidación en la que se realizó la correspondiente reducción de la base imponible. Como puso de relieve la representación de la Administración demandada en su escrito de contestación, la Sala ha declarado en diversas sentencias que de tal redacción no cabe interpretar, como hace la actora, que la cuota a que se refiere el citado precepto debe entenderse referida a la resultante del ejercicio en que se realiza la regularización, que tuvo cuota cero en virtud de las pérdidas sufridas en tal periodo, de manera que no puede girarse interés sobre tal cuota, ya que con independencia del hecho de que el art. 27,8 no indica tal cosa, dicha interpretación es contraria, a la propia naturaleza de la figura de los intereses de demora, que tienen como función el resarcimiento de los perjuicios derivados de la no percepción en su momento de la cantidad adeudada. Y es que, afirma la Sala en tales resoluciones, los intereses en cuestión deben computarse desde el último día del plazo de ingreso voluntario, hasta el momento en que se regulariza la RIC, ya que durante tal periodo las cantidades correspondientes no estuvieron a disposición de la administración tributaria sino de la recurrente, por lo que la repetida finalidad de resarcimiento no se consigue sino a través de la consideración realizada por la administración. Así, por ejemplo, se sostiene tal punto de vista en sentencias de fechas 21 de abril de 2006 y dos de marzo de 2007, en sentido contrario a la pretensión de la actora. Sin embargo, el caso es que constituye un hecho trascendente para

la resolución del presente litigio la alegación realizada por la actora en cuanto al cambio de criterio llevado a cabo por la propia administración tributaria, habiendo el Tribunal Económico Administrativo Central manifestado para el caso que nos ocupa, esto es, la procedencia de girar intereses de demora cuando la cuota resultante del año de regularización sea cero, que no cabe tal liquidación de intereses, resultando que el propio TEAR indicó en resolución de fecha 26 de octubre de 2007 que no debe reputarse conforme a derecho el criterio hasta ahora mantenido por ser la cuota del ejercicio de regularización nula según resoluciones del TEAC de 29 de junio de 2006 y 19 de abril de 2007, por lo que procede su anulación.

TERCERO. En definitiva, a tenor de lo expuesto resulta que el acto administrativo impugnado desestima con arreglo a la literalidad del precepto antes indicado y con arreglo igualmente a la propia naturaleza de la figura de los intereses de demora la pretensión de la recurrente, habiendo la Sala confirmado tal punto de vista en diversas resoluciones, procediendo sin embargo el cambio de criterio en el presente caso en función del cambio asimismo operado en el criterio de los Tribunal Económico Administrativos Central y Regional, careciendo de sentido a juicio de la Sala mantener una postura que si bien es lógica a todas luces es contraria a la nueva Jurisprudencia emanada de los Tribunales reseñados, por lo que debe reputarse no ajustada a derecho la resolución impugnada, con estimación del presente recurso contencioso administrativo

CUARTO. A tenor de lo dispuesto en el artículo 139 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, no procede en el presente caso efectuar condena en costas al no apreciarse temeridad o mala fe procesal en las partes litigantes.

Vistos los artículos citados y demás de general y pertinente aplicación:

FALLAMOS

Que debemos estimar y estimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de la mercan-

til XX. contra la resolución del TEAR de Canarias a que se refiere el antecedente primero del presente fallo, la cual declaramos no ajustada a derecho y anulamos. Ello sin imposición de costas.

Así, por esta nuestra sentencia, de la que se unirá certificación al rollo de la Sala, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN. Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente, celebrando audiencia pública el mismo día de su fecha.

ANEXO III

FUNDAMENTOS DE DERECHO DE LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CANARIAS, DE 5 DE JUNIO DE 2009 (SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO DE LAS PALMAS)

Ponente: Ilmo. Sr. Magistrado D. Alfonso Rincón González-Alegre

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. Se impugnan en el presente proceso contencioso-administrativo la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias de fecha 29 de diciembre de 2006 recaída en la reclamación económico-administrativa número 35/04230/05 y acumulada 35/04231/05 en la parte que desestima la pretensión de anulación de la liquidación clave número A... acordada por la Dependencia de Inspección de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en las Palmas, por el Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2003, y, naturalmente, este último acto.

La cuestión litigiosa se centra en la distinta interpretación que sostienen Administración y entidad demandante de lo dispuesto en el apartado 8, segundo párrafo del artículo 27 de la Ley, 19/1994, de 6 de julio de Modificación de los aspectos económicos del en Económico Fiscal de

Canarias, que establece lo siguiente: «La disposición de la reserva para inversiones con anterioridad al plazo del mantenimiento de la inversión o para inversiones diferentes a las previstas, así como el incumplimiento de cualquier otro de los requisitos establecidos en este artículo dará lugar a la integración en la base imponible del ejercicio en que ocurriera esta circunstancia de las cantidades que en su día dieron lugar a la reducción de la misma. Sobre la Parte de la cuota derivada de lo previsto en el párrafo anterior se girará el interés de demora correspondiente calculado desde el último día del plazo de ingreso voluntario de la liquidación en la que se realizó la correspondiente reducción de la base imponible».

El recurrente dotó la RIC en el ejercicio 2000. Posteriormente, en el ejercicio 2003, regularizó voluntariamente, aumentando la base imponible en el importe de la RIC no materializada, resultando una base imponible negativa debido a la compensa-

ción con las pérdidas propias de ese ejercicio. La cuota correspondiente al ejercicio que se regulariza fue de cero. La Administración Tributaria dictó acto de liquidación girando los intereses de demora previstos en el precepto citado, y que la recurrente estima improcedentes.

Segundo. Si bien la Sala se ha pronunciado en otras ocasiones sobre la cuestión que nos ocupa en sentido favorable a la interpretación que postula el Abogado del Estado, no puede desconocerse el cambio de criterio de la propia Administración, que ha de llevar, en aplicación del principio de igualdad y de seguridad jurídica, a la estimación del recurso.

La interpretación defendida por el recurrente ha sido ya acogida por el Tribunal Económico-Administrativo Central y, lógicamente, por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias y por la Inspección, según acredita el recurrente.

Efectivamente, la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 19 de abril de 2007 señaló: «La cuestión se centra en que el obligado tributario no ha incluido intereses de demora en las regularizaciones voluntarias llevadas a cabo en los ejercicios 2000 y 2001 de la RIC dotada en 1996 y 1997. A este respecto interesa destacar el apartado 8 del artículo 27 antes citado, de este precepto se desprende que las cantidades que indebidamente redujeron la base imponible en su día han de integrarse en la base imponible del ejercicio en que se incumplen los requisitos o se dispone de la Reserva con ante-

rrioridad al plazo de mantenimiento y correlativamente, en el párrafo segundo de ese apartado se impone al contribuyente la obligación de incluir intereses de demora, que ha de calcular sobre la cuota que resulte de ese ejercicio en que regulariza la RIC e integrar las cantidades indebidamente deducidas en su día; y el plazo de cómputo de ese interés corre desde el último día del plazo de ingreso voluntario de la liquidación originaria en que indebidamente realizó la reducción de la base.

En el presente caso, el obligado tributario presentó declaraciones por el Impuesto de Sociedades correspondientes a los ejercicios 2000 y 2001 incluyendo una regularización voluntaria de la dotación a la reserva para inversiones en Canarias de 1996 y 1997, efectuando los correspondientes ajustes extracontables positivos por 1967.233,87 euros y 3.403.162,07 euros. En las mismas declaraciones aparecen resultado contable negativo con el resultado global de una cuota cero en ambas declaraciones. Con esta premisa, la sociedad interesada invoca la aplicación del art. 27.8 de la Ley 19/1994 para no girar intereses de demora por considerar que es la cuota del ejercicio la referenciada en el mencionado artículo. De conformidad con el precepto expuesto en el anterior fundamento, en la declaraciones del Impuesto sobre Sociedades correspondientes a los ejercicios 2000 y 2001, el sujeto pasivo al regularizar su situación tributaria, incrementando la base imponible en el importe de la reducción aplicada en los años 1996 y 1997, dado que, como consecuencia del resultado contable negativo, la integración

de tales cantidades quedó neutralizada y resultó una cuota cero en los ejercicios 2000 y 2001, no había base para el cálculo de intereses de demora, por lo que obró correctamente al no incluir cantidad alguna por tal concepto de intereses. Dicho lo anterior, no subsiste importe alguno que regularizar en relación con los ejercicios 2000 y 2001, por lo que ha de estimarse en este extremo la reclamación, anulando las liquidaciones correspondientes».

En los mismos términos se pronunció la Resolución del TEAC de 29 de junio de 2006: «En el presente caso, el obligado tributario presentó declaración por el Impuesto de Sociedades correspondiente al ejercicio 2002 incluyendo una regularización voluntaria parcial de la dotación a la reserva para inversiones en Canarias de 1999, efectuando el correspondiente ajuste extracontable positivo por 3.026.414,92 euros. En la misma declaración se compensan bases imponibles negativas de ejercicios anteriores con el resultado global de una cuota cero en dicha declaración. Con esta premisa, el sujeto infractor invoca la aplicación del art. 27.8 de la Ley 19/1994 para no girar intereses de demora por considerar que es la cuota del ejercicio la referenciada en el mencionado artículo. De conformidad con el precepto expuesto en el anterior fundamento, en la declaración del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2002, el sujeto pasivo al regularizar su situación tributaria, incrementando la base imponible en el importe de la reducción aplicada en el año 1999, dado que, como consecuencia de la com-

pensación de bases negativas, la integración de tales cantidades quedó neutralizada y resultó una cuota cero del ejercicio 2002, no había base para el cálculo de intereses de demora, por lo que obró correctamente al no incluir cantidad alguna por tal concepto de intereses».

Por todo lo anterior procede estimar el recurso contencioso-administrativo, anular la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias de fecha 29 de diciembre de 2006 recaída en la reclamación económico-administrativa número 35/04230/05 y acumulada 35/04231/05 en la parte que desestima la pretensión de anulación de la liquidación clave número A... acordada por la Dependencia de Inspección de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en las Palmas, por el Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2003: y anular esta última liquidación.

Tercero. No se aprecian meritos para efectuar condena en costas de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 139 de la Ley reguladora de esta jurisdicción.

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

FALLAMOS

Que estimando el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Procurador de los Tribunales (...), en representación de (...), debemos anular y anulamos los actos indicados en el Fundamento de Derecho Primero de esta resolución.

Todo ello, sin imposición de costas procesales.

Notifíquese esta sentencia a las partes haciéndoles saber que contra la misma no cabe recurso ordinario alguno. Llévase el original al libro de sentencias.

Por esta nuestra Sentencia, de la que se expedirá testimonio para incorporarlo a

las actuaciones, lo pronunciamos mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN. Dada, leída y publicada fue la anterior sentencia por el mismo Magistrado-Ponente, estando celebrando audiencia pública en Las Palmas de Gran Canaria en el día de la fecha, de lo que yo el Secretario doy fe.