

COMENTARIOS DE DOCTRINA ADMINISTRATIVA Y JURISPRUDENCIA

INTRODUCCIÓN

En este número de la revista se incluye el comentario de dos consultas evacuadas por la Dirección General de Tributos, el 5 y 24 de septiembre de 2008, respectivamente, que versan sobre las reglas de localización de las prestaciones de servicios, el concepto de establecimiento permanente y, además, la de 5 de septiembre, sobre el derecho a la devolución del IGIC de los no establecidos.

El comentario de jurisprudencia se centra en uno de los aspectos que aborda la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, de 6 de octubre de 2008, (Sala de

lo Contencioso-Administrativo, Sección Primera, de Santa Cruz de Tenerife) y que hace referencia a la dotación de la Reserva para Inversiones en Canarias y su prueba, desde la perspectiva de ser aquella uno de los requisitos de este beneficio fiscal. Esta problemática ya se había tratado con anterioridad en diversas resoluciones judiciales y económico-administrativas, si bien, tal como señala el autor de este comentario, cuando nos situamos en esta problemática de la dotación de la RIC y su prueba adquieren una gran relevancia las concretas circunstancias de cada caso particular que son determinantes muchas veces de las distintas soluciones dadas al respecto.

COMENTARIOS GENERALES DE DOCTRINA ADMINISTRATIVA

LAS REGLAS DE LOCALIZACIÓN DE LAS PRESTACIONES DE SERVICIOS Y EL CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN EL IGIC

(Consultas nº 1211 y 1220, de 5 y 24 de septiembre de 2008, respectivamente,
de la Dirección General de Tributos del Gobierno de Canarias)

FRANCISCO HERNÁNDEZ GONZÁLEZ

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

I. ANTECEDENTES

En la presente ocasión los comentarios a realizar tienen por objeto la evacuación de las consultas realizada por el citado Centro Directivo que versan sobre las reglas de localización de las prestaciones de servicios, el concepto de establecimiento permanente y, además, la de 5 de septiembre, sobre el derecho a la devolución del IGIC de los no establecidos.

Ha de resaltarse que en ambas contestaciones se abordan situaciones diferentes en cuanto a la existencia o no de establecimiento permanente, ya que mientras en la de 5 de septiembre (arrendamiento de vehículos a largo plazo a empresas que a su vez lo arriendan a corto) la sociedad consultante mani-

fiesta no contar con ningún tipo de infraestructura en Canarias, en la de 24 del mismo mes (cesión a terceros de equipos de generación eléctrica) la entidad, si bien no cuenta con locales ni empleados en las islas, reconoce realizar una actividad económica en Canarias, *"llevando a cabo una labor de proyección del negocio y acordando las condiciones económicas y jurídicas de la cesión con los clientes y subcontratando a empresas establecidas en Canarias para que presten los servicios de instalación, mantenimiento, reparación y asistencia técnica a sus clientes establecidos en el Archipiélago"*.

A subrayar, por tanto, que en ambas contestaciones los hechos sobre los que se aplica el Derecho son, como no podía ser de otra manera tratándose de evacuación de

consultas, los planteados por las entidades consultantes¹, de manera que el Centro Directivo, ha de calificar los hechos expuestos por los consultantes y no los que podrían resultar fijados en un procedimiento tributario, todo lo cual tiene, y más en materia tan ambigua como, en ocasiones, resulta la de si existe o no establecimiento permanente, una gran importancia y marca la diferencia entre lo que es una actividad administrativa de información y asistencia a los obligados tributarios acerca de sus derechos y obligaciones, como lo es la de contestación a consultas escritas (artículos 88 y 89 de la Ley General Tributaria) y lo que es una actividad administrativa de comprobación del cumplimiento por aquellos de sus obligaciones a través de los correspondientes procedimientos tributarios (de Gestión e Inspección), procedimientos en los cuales una de las tareas a realizar es precisamente la comprobación o determinación de los hechos realmente acaecidos, los cuales podrán coincidir o no con los declarados.

II. INTRODUCCIÓN

La materia que hoy nos ocupa se enmarca, pues, en el ámbito de lo que genéricamente se ha denominado la aplicación en el espacio de la norma tributaria y la actual Ley

General Tributaria (LGT) llama (art. 11), *criterios de sujeción a las normas tributarias*, formulando como tales criterios, con carácter subsidiario a lo establecido en la norma propia de cada tributo, el principio de residencia para los tributos personales y el de territorialidad para el resto de los tributos².

Se ha señalado por la doctrina que los problemas de la doble imposición internacional en el terreno de la imposición indirecta han sido históricamente considerados como de menor importancia y tratados con menos interés por parte de los comentaristas que los referentes a la imposición directa, a pesar de que también existen en dicho ámbito problemas de doble imposición y de no imposición originados por diversas causas entre las que hay que destacar, las distintas concepciones sobre la extensión y definición del principio de territorialidad, las diferentes definiciones de conceptos que determinan la atribución territorial de una operación, por ejemplo, el lugar de entrega de un bien o de prestación de un servicio y, asimismo, la circunstancia de que buena parte de las transacciones internacionales vienen constituidas por prestaciones de servicios, en las que falta la tangibilidad del producto, esencial para aplicar el mencionado principio de territorialidad³.

¹ El artículo 66, 1, d) del RGIT dispone: “En relación con la cuestión planteada en la consulta, se expresarán con claridad y con la extensión necesaria los antecedentes y circunstancias del caso”.

² Sobre esta materia en relación con la imposición indirecta española puede confrontarse, entre otros, F. Hernández González, “El ámbito espacial de aplicación de los impuestos españoles sobre el consumo”, *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, nº 64, octubre/diciembre 1989, págs. 549 y siguientes y “El elemento espacial del hecho imponible del Impuesto General Indirecto Canario: la eficacia en el espacio y la consideración de los territorios de Canarias y de la Comunidad Europea en las leyes del IVA y del IGIC”, en *Crónica Tributaria*, nº 72 (1994), pág. 69 y siguientes.

³ D. Carbajo Vasco, “Reflexiones sobre el concepto de “establecimiento permanente” en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)”, en *Ciss Comunicación*, nº 62 (octubre 1988), págs. 62 y 63.

III. LAS REGLAS DE LOCALIZACIÓN DE LAS PRESTACIONES DE SERVICIOS

Con el fin de evitar de evitar esas situaciones de conflicto entre diversos Estados o entre diversas Administraciones tributarias de un mismo Estado⁴ que pudieran acabar en casos de doble imposición o de no imposición se establecen en el IVA y en el IGIC las reglas de localización para las operaciones que constituyen el hecho imponible del impuesto. Se trata con ello, en definitiva, de fijar el punto de conexión con un territorio determinado que señale la Administración tributaria competente para la exacción del tributo.

En el caso concreto de las prestaciones de servicios, las reglas de localización de los mencionados impuestos generales sobre el consumo incluyen una regla general y unas reglas especiales que señalan el lugar de realización de la operación para determinadas prestaciones. Dentro de esas reglas, general y especiales, nos encontramos con diferentes conceptos como el de la sede de la actividad, el de establecimiento permanente o el del domicilio del prestador, entre otros, que constituyen los puntos de conexión para decidir la competencia tributaria al que se remiten en cada caso las referidas reglas.

Ahora bien, conviene precisar antes de seguir que, como manifiesta la doctrina⁵, en

el juego de estas reglas de localización de las prestaciones de servicios no cabe atender aisladamente a las reglas formuladas en la normativa del IGIC, sino que, por el contrario, para evitar supuestos de doble imposición o de no imposición, tiene gran relevancia la coordinación con las normas aplicables en el IVA, lo que exige atender también a la normativa comunitaria y a la interpretación jurisprudencial que sobre estas reglas tiene efectuada el Tribunal de Justicia de las Comunidades (TJCE). Ello significa que en esta materia de las reglas de localización de las operaciones sujetas al IGIC y, en concreto de las relativas a las prestaciones de servicios, no podemos tener en cuenta el auto de 16 de abril de 2008 del propio TJCE que declaró no existir fundamento para una aplicación directa o indirecta de la Sexta Directiva al IGIC⁶, ya que ello podría llevarnos efectos no deseados, como son los indicados de doble imposición o de no imposición entre el IVA y el IGIC.

Ello nos lleva a resaltar brevemente algunas consideraciones sobre las reglas de localización de las prestaciones de servicios derivadas de la doctrina jurisprudencial del TJCE⁷. Al respecto se ha destacado por dicho Tribunal que las reglas de localización comunitarias tienden a conectarse con el lugar donde se produce el consumo del servicio, dada la finalidad del IVA, si bien ello no exclu-

⁴ Cuando sobre el territorio de un Estado se aplican dos impuestos generales sobre el consumo, como sucede en España con el IVA y el IGIC.

⁵ A. Campo Hernando, M.A. Navarro Piñero, J.M. De Bunes Ibarra y E. Verdún Fraile, E., "Todo IGIC 2008", CISS, 2008, pág. 78.

⁶ Cfr. los comentarios que a dicho Auto realiza V. Sánchez Blázquez, en el número 23 de esta misma revista en *Comentarios de Jurisprudencia*.

⁷ Extraídas de F.J. Sánchez Gallardo, "IVA: Jurisprudencia comunitaria. Directiva 2006/112/CE", Colección *Memento Experto*, Ediciones Francis Lefebvre, 2008, págs. 273 y ss.

ye que las reglas de localización puedan no vincularse a los lugares en que materialmente se realicen las operaciones, lugares que pueden llegar a ser, por tanto, irrelevantes a efectos de localizar el mismo, es decir, que criterios tales como el consumo o la utilización efectiva del servicio son relevantes en el diseño de las reglas de tributación, pero una vez establecidas las mismas, son estas las que determinan la territorialidad de cualquier operación controvertida. Por ello el TJCE ha declarado que las reglas de localización, además de aproximarse al lugar del consumo, constituyen ficciones que sirven al objetivo de evitar situaciones de conflicto entre los Estados miembros que puedan acabar en casos de doble imposición o de no imposición. Asimismo, el Tribunal ha declarado que no hay ninguna prelación o preferencia entre las reglas de localización, ni siquiera entre la general y las especiales y que, en la medida de lo posible, tales reglas de ser interpretadas con criterios objetivos⁸.

Los criterios seguidos por la regla general de localización de las prestaciones de servicios los encontramos en el artículo 17,1 de la Ley 20/1991 para el IGIC y en el artículo 69 de la Ley 37/1992 para el IVA. Y aunque tales criterios de localización son, por lo general, coincidentes, la coincidencia no es plena ya que para el supuesto de ejercicio de la actividad en el territorio de aplicación del impuesto respectivo y en otros territorios, la localización en el establecimiento permanente

desde el que se realice la prestación del servicio viene sujeta en el caso del IGIC a dos requisitos, que tal ejercicio sea *habitual* y *simultáneo* y a un solo requisito en el caso del IVA, que sea *simultáneo*. Tal diferencia parece tener su origen en que la redacción del artículo 17.1 de la Ley 20/1991 siguió de cerca la de la anterior Ley del IVA, la de la Ley 30/1985, pero que no se adaptó en este extremo a la nueva redacción de la Ley 37/1992, con lo que en la actualidad nos encontramos con que en ese supuesto de ejercicio de la actividad en más de un territorio, la regla de localización no es coincidente y ello parece que nos puede llevar a efectos no deseados, como los apuntados anteriormente. De esta manera, si ese ejercicio de la actividad en más de un territorio es simultáneo pero no habitual, el servicio se localizará según el IVA en la sede del establecimiento permanente desde el que se preste y en el IGIC, descartada la sede de la actividad económica del prestador del servicio por la existencia de establecimiento permanente en otro territorio (artículo 17, 1, 1º), podría localizarse la operación en el domicilio del prestador de los servicios, criterio supletorio del art. 17, 1, 3º, que, de encontrarse en Canarias, puede dar lugar a una doble imposición si, en este supuesto, un servicio prestado en el ejercicio de una actividad simultánea y no habitual, el prestador del mismo tiene su domicilio en Canarias y cuenta con un establecimiento permanente en territorio IVA desde el que se realiza la operación aislada.

⁸ F. J. Sánchez Gallardo, cit., pág. 273, hace una precisión que estimamos de interés y es la de que: “*Las técnicas legislativas que se siguen por la Directiva y por las leyes nacionales pueden no ser coincidentes ya que la directiva hace una especie de reparto de tributación de las operaciones entre los distintos Estados miembros, mientras que puede ocurrir que las legislaciones de éstos se limiten a determinar cuáles son las operaciones sometidas a su jurisdicción y gravamen, de manera que no se caiga en un vicio de extraterritorialidad. Este es el caso de España*”.

Estaríamos, por consiguiente, ante un caso concreto en el que, tal como se ha señalado con carácter general por la doctrina, la falta de identidad de las reglas de localización puede originar la tributación de un servicio en los dos impuestos, el IVA y el IGIC.

IV. EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

Dentro de las reglas de localización de las prestaciones de servicios destaca el punto de conexión representado por el establecimiento permanente. Tal concepto tiene su origen en el ámbito de la imposición directa como instrumento para luchar contra la doble imposición internacional y su desarrollo ha venido íntimamente ligado a los intentos de dar solución a tales fenómenos⁹. En este sentido el Modelo de Convenio de la OCDE, en el que se basan los convenios de doble imposición suscritos por España, establece en su artículo 7, que *"los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza su actividad de dicha manera, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que sean imputables a ese establecimiento permanente"*. De esta manera, el establecimiento permanente constituye el punto de conexión de las rentas u operaciones de las actividades económicas

con un determinado Estado que permite hacerlas tributar en dicho Estado.

No obstante, inmediatamente hay que añadir que aunque el concepto tiene unas características comunes en la imposición directa, Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR) y en la indirecta, Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) e Impuesto General Indirecto Canario (IGIC), son conceptos distintos, por lo que cada contribuyente no residente, ha señalado la doctrina, deberá analizar separadamente, a la luz de la normativa de cada uno de estos tributos, si se dan las condiciones para que se considere la existencia de dicho establecimiento permanente. Así, es perfectamente posible que un contribuyente no residente tenga un establecimiento permanente a efectos de la aplicación del IRNR y no así para el IVA (o el IGIC), o viceversa¹⁰. Como es sabido en el IVA (y en el IGIC) existen reglas de localización operación por operación, pero no una atribución de rentas a los establecimientos permanentes. A su vez, y en relación con las operaciones en las que intervienen operadores establecidos en el ámbito de jurisdicciones fiscales distintas, como pueden ser los territorios IVA e IGIC, las reglas de localización que se aplican a una buena parte de las operaciones dependen de la consideración o no de ciertas infraestructuras o lugares como establecimiento permanente, lo que hace necesario, por tanto, delimitar este concepto en el ámbito de la imposición indirecta e, igualmente,

⁹ D. Carbajo Vasco, cit., pág. 60.

¹⁰ J.A. Bustos Buiza y F.J. Sánchez Gallardo, *"El concepto de establecimiento permanente en el IRNR y en el IVA: una aproximación práctica"*, *Fiscal mes a mes*, nº 72 (marzo 2002), pág. 21.

comprobar si el mismo es definido de igual forma en la normativa de ambos tributos.

Comenzando por este último aspecto, ha de decirse que de la normativa del IVA y del IGIC se desprende que la definición es la misma, esto es, cualquier lugar fijo de negocios donde el sujeto pasivo realice sus actividades profesionales y empresariales. Donde sí existe diferencia es en los supuestos concretos que se enumeran como constitutivos de establecimiento permanente, de manera que la Ley reguladora del IVA contiene una relación más amplia que la del IGIC de lugares que tienen tal consideración. Ahora bien, como se ha señalado por la doctrina¹¹, si partimos del dato de que la enumeración es abierta (*en particular*, dice la Ley 20/1991) no puede llegarse a decir que no puedan constituir establecimiento en el IGIC algunas de las localizaciones previstas en la norma del IVA, esto es, los supuestos mencionados en el art. 69, cinco, de la Ley 37/1992, consideración a la que se suma la ya mencionada necesidad de manejar conceptos idénticos para evitar supuestos de doble imposición o de no imposición como el que acabamos de exponer, originado en la diferente formulación de la regla general de localización de los servicios en las normas del IVA y del IGIC.

En lo que respecta al otro punto a delimitar, el concepto de establecimiento permanente en la imposición indirecta, doctrinalmente se han destacado los tres aspectos que configuran al mismo en la doctrina del TJCE¹².

De un lado, el aspecto objetivo que exige la existencia de un lugar fijo de negocios donde se hallen ubicados los activos con los que desarrollar la actividad. Ello significa que el establecimiento permanente ha de disponer de unos medios humanos y materiales con los que realizar las operaciones de manera estable. De otro, el aspecto subjetivo que entraña la existencia de una organización y una consistencia mínima resultante de la reunión de medios humanos y técnicos. Finalmente, en lo referente a la conexión con la actividad, las operaciones que se realicen han de estar vinculadas al establecimiento.

V. EL ASPECTO OBJETIVO DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

En la contestación a la consulta de 24-9-2008, la problemática se centra en el primero de dichos aspectos, el objetivo, toda vez que la sociedad reconoce no tener en el archipiélago empleados o locales, a pesar de lo cual el Centro Directivo considera que existe establecimiento permanente, ya que cuenta con un "*lugar fijo de negocios*" al tener en las islas una organización estable de los medios productivos. En principio esta afirmación puede sorprender y más si la ponemos en relación con la contestación evacuada unos días antes, el 5-9-2008, referente a la falta de establecimiento permanente dada la carencia en las islas de cualquier clase de infraestructura. Sin embargo, junto a los distintos relatos de las circunstancias del caso que hacen las dos entidades consultantes¹³, cabe seña-

¹¹ A. Campo Hernando y otros, cit., pág. 80.

¹² A. Campo Hernando y otros, cit., pág. 79.

¹³ Recordamos aquí la consideración que hacíamos al principio de estos comentarios sobre la calificación de los hechos expuestos en la consulta y no de los realmente acaecidos, al encontrarnos ante una actividad administrativa de información y asistencia al obligado tributario y no del cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

lar que la exigencia de *medios materiales y humanos* que se deriva de la exigencia de un lugar fijo de negocios en la interpretación que realiza el TJCE es un concepto más amplio que el de *empleados y locales* que se utiliza en la consulta, ya que cabe no contar con estos últimos en un determinado territorio y no obstante tener un establecimiento permanente en el mismo si de esos medios materiales y humanos se dispone a través de *agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre y por cuenta del sujeto pasivo*, tal como dispone el artículo 17. 1. 2º. a) de la Ley 20/1991. De esta manera, la inexistencia en el territorio canario de empleados y locales no ha de significar, necesariamente, la falta de establecimiento permanente si se cuenta en el mismo con representante autorizado para obligar a la entidad consultante y esa representación tiene vocación de permanencia. En sentido contrario, puede citarse la Sentencia TJCE ARO Lease BV (17-7-1997, Asunto C190/95), que, señala la diferencia de la representación antes mencionada con la figura de intermediarios independientes que perciben como contrapartida una comisión y que carecen de la capacidad de obligar al sujeto pasivo, declarando "*que los intermediarios independientes que ponen en contacto a los clientes interesados con ARO no pueden considerarse como medios humanos permanentes, en el sentido de la jurisprudencia antes citada*"¹⁴, razón por la que, entre

otras, concluye el TJCE, no se está en el caso debatido ante la presencia de un establecimiento permanente.

De este modo, aunque en la contestación a la consulta de 24-9-2009 no se hace explícita esta posibilidad de que el *lugar fijo de negocios* en Canarias de la consultante, en la ausencia de locales y empleados, sea materializado a través de un representante con las características señaladas -capacidad para obligar al sujeto pasivo y carácter permanente-, parece desprenderse implícitamente de la misma, ya que de otra manera parece difícil imaginar que los requisitos de medios materiales y humanos exigidos por la norma y la jurisprudencia comunitaria para admitir la existencia de un establecimiento permanente puedan ser cumplidos, más aun cuando los servicios que se declaran realizados en este caso (prospección del negocio, acuerdo de las condiciones contractuales con los clientes y subcontratación de las empresas establecidas en Canarias para que presten a su vez los servicios de instalación, mantenimiento, etc.) pueden ser realizados, en sentido similar a lo que ocurre con los servicios prestados por la consultante en la contestación de 5-9-2008, desde otro de los puntos de conexión posibles, la sede de la actividad, sita en ambos casos, fuera del territorio canario.

¹⁴ Apartado 21, F.J. Sánchez Gallardo, cit., pág. 282.

COMENTARIO DE JURISPRUDENCIA

LA DOTACIÓN DE LA RESERVA PARA INVERSIONES EN CANARIAS Y SU PRUEBA (COMENTARIO A LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CANARIAS DE 6 DE OCTUBRE DE 2008)

VÍCTOR MANUEL SÁNCHEZ BLÁZQUEZ

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

SUMARIO

- I. Introducción.
- II. Los hechos.
- III. La dotación como requisito del beneficio fiscal de la RIC.
- IV. Las consecuencias de la autoliquidación fuera de plazo en la prueba de la dotación.
- V. La ausencia de prueba de la dotación.
- VI. A modo de conclusión.

I. INTRODUCCIÓN

Entre las diversas cuestiones analizadas por la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 6 de octubre de 2008 (Sala de Santa Cruz de Tenerife, ponente D. Ángel Acevedo Campos), aquí centraremos nuestra atención en la relativa a la dotación de la Reserva para Inversiones en Canarias (RIC) y su prueba, desde la perspectiva de ser aquélla uno de los requisitos de este beneficio fiscal.

Se trata ésta de una problemática que ya había sido objeto de tratamiento con anterioridad en numerosas resoluciones judiciales y económico-administrativas: la Audiencia Nacional, el propio Tribunal Superior de Justicia de Canarias, el Tribunal Económico-Administrativo Central y el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias se han pronunciado en reiteradas ocasiones sobre este tema. No obstante, cuando nos situamos en esta problemática de la dotación de la RIC y su prueba adquieren una gran relevancia las concretas circunstancias de cada caso particular que son determinantes muchas veces de las distintas soluciones dadas al respecto.

El punto de partida de nuestro análisis, por tanto, debe ser el conocimiento preciso de las circunstancias del caso enjuiciado por el Tribunal Superior de Justicia de Canarias. Sólo así estaremos en condiciones de valorar adecuadamente la solución dada al mismo por el tribunal canario.

II. LOS HECHOS

Una entidad mercantil recibe el 10 de julio de 2002 la notificación del inicio de unas

actuaciones inspectoras de comprobación e investigación (procedimiento de inspección, en la terminología de la LGT de 2003) en relación con varios períodos impositivos del Impuesto sobre Sociedades: 1997, 1998, 1999 y 2000. Centrándonos en el período impositivo que nos interesa, el de 1999, en el momento de inicio de aquel procedimiento de comprobación no se había presentado aún la autoliquidación del impuesto.

Unos días más tarde al inicio de la actuación inspectora, el 15 de julio de 2002, dicha entidad presenta en el Registro Mercantil el acta de la Junta General de la sociedad de 30 de julio de 2000, en la que se acordó, según constaba en dicho acta, destinar una parte del resultado del ejercicio a la dotación de la Reserva para Inversiones en Canarias. Con posterioridad, el 1 de octubre de 2002, se presenta la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1999 que no había sido presentada en su momento, en la que aplica la correspondiente reducción en la base imponible en concepto de RIC, de conformidad con lo acordado en aquella Junta General del mes de julio de 2000, según se deducía del contenido del acta correspondiente antes citada que había sido depositada en el Registro Mercantil en el mes de julio de 2002.

Tras el desarrollo de las actuaciones pertinentes en ese procedimiento iniciado en julio de 2002, la Inspección regulariza el ejercicio 1999 del Impuesto sobre Sociedades de aquella entidad por entender inadmisibles la reducción en la base imponible en concepto de RIC, a lo que se opone la entidad inspeccionada. Tras una primera reclamación eco-

nómico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias, se acude al Tribunal Superior de Justicia de Canarias que resuelve el caso confirmando la actuación administrativa en la sentencia objeto de nuestro comentario.

III. LA DOTACIÓN COMO REQUISITO DEL BENEFICIO FISCAL DE LA RIC

Centrando la atención en el Fundamento Jurídico 3º de la sentencia, que es donde se analiza la problemática que aquí nos interesa, el Tribunal Superior de Justicia de Canarias muestra inicialmente cuál es la posición defendida por la entidad recurrente: "La entidad actora –se afirma–, que presentó la declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1999 en la tardía fecha de 1 de Octubre de 2002, momento éste ulterior al inicio de las actuaciones de la Inspección Tributaria en 10 de Julio de 2002, sostiene en la demanda que, contrariamente a lo que se argumenta por la Administración Tributaria, no puede suponer una pérdida del derecho a la reducción por la RIC en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades el que se haya presentado la declaración de este impuesto fuera del plazo legal, al afirmar la accionante que al no ser la declaración tributaria más que un acto de comunicación a la Administración de los datos que ésta precisa para liquidar los impuestos, no puede privarse a la dotación a la RIC de su virtualidad por el simple hecho de que tal declaración se presente extemporáneamente, defecto determinante sólo de sanción tributaria, en cuanto la misma no es válida para acreditar dicha dotación, que únicamente se prueba con los libros de Actas y los balances de la sociedad (...)".

Y a continuación pasa ya la Sala de Santa Cruz de Tenerife a exponer el punto de partida de su propia posición sobre la problemática suscitada: "sin perjuicio de estas consideraciones, las cuales tienen en principio apoyo en que el cumplimiento de los requisitos contemplados en el art. 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, puede acreditarse por los medios de prueba admitidos en derecho (apartado 8 del citado art. 27), lo realmente cierto es que aun cuando la presentación extemporánea por la actora de la declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1999 no necesariamente privaba a aquélla del beneficio fiscal por dotación a la RIC, sí le vino a despojar de la presunción que le asistía de tener por probada la dotación de la reserva, obligándole, en consecuencia, a la demostración inequívoca de la misma por cualquiera de los medios probatorios establecidos en Derecho".

A la vista de lo anterior, tanto la entidad recurrente como el propio Tribunal Superior de Justicia de Canarias coinciden en algo que no es indicado por ellos de forma expresa, pero sin lo cual sus argumentaciones no tienen ningún sentido. Se trata, por otra parte, de algo previo a dichas argumentaciones, por lo que debe ser puesto de relieve desde el primer momento. Porque tanto una como otra entienden, sin ningún género de dudas, que "la dotación a la RIC" o la "dotación de la reserva" constituye uno de los requisitos de este beneficio fiscal. O dicho con otras palabras, tanto la entidad recurrente como el Tribunal de Justicia de Canarias consideran que la dotación de la RIC constituye uno de los elementos integrantes del presupuesto de hecho de este beneficio fiscal, por lo que su

conurrencia en el caso particular es necesaria para que pueda generarse el efecto desgravatorio parcial propio de aquél.

El que podamos afirmar lo anterior tiene su justificación clara en que tanto la sociedad actora como la Sala de lo Contencioso del tribunal canario ponen el acento en la necesidad de acreditar o probar dicha dotación: la declaración extemporánea “no es válida para acreditar dicha dotación –según la recurrente-, que únicamente se prueba con los libros de Actas y los balances de la sociedad (...)”; “la presentación extemporánea por la actora de la declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1999 -en opinión del Tribunal Superior de Justicia de Canarias- (...) le vino a despojar de la presunción que le asistía de tener por probada la dotación de la reserva, obligándole, en consecuencia, a la demostración inequívoca de la misma por cualquiera de los medios probatorios establecidos en Derecho”.

En cualquier caso, esta necesidad de acreditar o probar la dotación de la RIC señalada tanto por la entidad recurrente como por el Tribunal Superior de Justicia de Canarias debe entenderse en un contexto en el que la aplicación de una norma tributaria a un caso particular requiere que se produzca en la realidad el supuesto de hecho de la misma y los distintos elementos que lo integran. Con esa actividad de acreditación o de prueba de la dotación, por tanto, se lograría la constatación de que se ha producido en la realidad uno de los hechos relevantes para la aplicación de la disposición reguladora del beneficio fiscal de la RIC que aplicó la sociedad en su autoliquidación y que, sin embargo, la Admi-

nistración tributaria entendió no aplicable, al haber regularizado la situación de aquélla. Aunque según parece –así se deduce de la argumentación de la entidad recurrente que sale al paso de la de la Administración, según vimos- esto fue debido, no exactamente a que no se acreditara o probara la dotación, sino simplemente a la no presentación de la autoliquidación en plazo.

Además, desde nuestro punto de vista, la consideración de la dotación de la RIC como requisito de este beneficio fiscal o como elemento integrante de su presupuesto de hecho es algo esencialmente correcto, teniendo en cuenta que la normativa aplicable al supuesto enjuiciado era anterior a la reforma producida en el artículo 27 de la Ley 19/1994 a finales de 2006. En este sentido es como deben entenderse, en nuestra opinión, los apartados 1º, 2º y 3º del artículo 27, interpretados conjuntamente:

- “Las sociedades y demás entidades jurídicas sujetas al Impuesto sobre Sociedades tendrán derecho a la reducción en la base imponible de este impuesto de *las cantidades que (...) destinen de sus beneficios a la reserva para inversiones* de acuerdo con lo dispuesto en el presente artículo” (apartado 1º);
- “La reducción a que se refiere el apartado anterior se aplicará a las *dotaciones que en cada período impositivo se hagan a la reserva para inversiones* hasta el límite del 90 por 100 de la parte de beneficio obtenido en el

mismo período que no sea objeto de distribución (...)” (apartado 2º);

- “La reserva para inversiones deberá figurar en los balances con absoluta separación y título apropiado y será indisponible en tanto que los bienes en que se materializó deban permanecer en la empresa” (apartado 3º).

En cualquier caso, debemos ser algo más precisos. Puesto que la realización o existencia de la dotación de la RIC es una realidad compleja no reconducible a un único hecho o circunstancia. Así se deduce de los preceptos normativos que acabamos de reproducir. Porque para que se pueda entender realizada la dotación de la RIC, y así cumplir algunos de los requisitos del beneficio fiscal del artículo 27 de la Ley 19/1994, según la normativa anterior a la reforma de finales de 2006, es necesario:

- en primer lugar, que la sociedad, o la entidad jurídica sujeta al Impuesto sobre Sociedades, destine de sus beneficios determinadas cantidades a la RIC (apartado 1º del artículo 27); esta decisión se ha de adoptar según las reglas de funcionamiento de las sociedades o de las otras entidades jurídicas previstas en cada caso por la normativa mercantil o de otra índole;

en el caso más común, mediante el acuerdo de aplicación de resultados de cada ejercicio¹; esto queda confirmado con la previsión del apartado 2º del artículo 27 de la Ley 19/1994 que se refiere a unas “dotaciones (...) a la reserva para inversiones” “en cada período impositivo”; y,

- en segundo lugar, que se lleve a cabo la contabilización de la reserva, lo que debe hacerse “en los balances” “con absoluta separación y título apropiado” (apartado 3º del artículo 27); esta contabilización también debe realizarse según las normas generales de contabilización aplicables en cada caso².

IV. LAS CONSECUENCIAS DE LA AUTOLIQUIDACIÓN FUERA DE PLAZO EN LA PRUEBA DE LA DOTACIÓN

También la entidad recurrente y el Tribunal Superior de Justicia de Canarias coinciden esencialmente en las consecuencias que se derivan de la no presentación en plazo de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1999. Y dichas consecuencias sólo se van a desplegar, en opinión de ambos, en el plano de la prueba o acreditación de la dotación de la RIC. O también, en su caso –aunque aquí no son del todo explícitos y unánimes–, en el plano sanciona-

¹ F. Clavijo Hernández y M. Beltrán Bueno, “La Reserva para Inversiones en Canarias”, en *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 146, 1995, págs. 7 y ss; V. M. Sánchez Blázquez, *Pérdida y regularización de la Reserva para Inversiones en Canarias*, Thomson-Aranzadi-Administración Tributaria Canaria, Hacienda Canaria, Navarra, 2008, pág. 82.

² Como es sabido, tras la reforma de finales de 2006 del artículo 27 de la Ley 19/1994, la contabilización de la RIC ha dejado de ser un requisito del beneficio fiscal de la RIC, sin perjuicio de las consecuencias sancionadoras de su incumplimiento previstas de forma específica por la norma. *Vid.* con más detalle, V. Sánchez Blázquez, *Pérdida y regularización de la Reserva para Inversiones en Canarias*, cit., págs. 46 y ss.

dor. Pero de lo que no cabe duda es que ni la entidad recurrente ni el tribunal canario consideran que la no presentación en plazo de la autoliquidación del impuesto trae consigo automáticamente el imposible disfrute del beneficio fiscal de la RIC. En definitiva, según la posición defendida por ambos, la presentación de la autoliquidación del impuesto en plazo no constituye uno de los requisitos o elementos integrantes del presupuesto de hecho de este beneficio fiscal.

En este sentido, como vimos, la "entidad actora (...) sostiene en la demanda que, contrariamente a lo que se argumenta por la Administración Tributaria, no puede suponer una pérdida del derecho a la reducción por la RIC en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades el que se haya presentado la declaración de este impuesto fuera del plazo legal, al afirmar la accionante que al no ser la declaración tributaria más que un acto de comunicación a la Administración de los datos que ésta precisa para liquidar los impuestos, no puede privarse a la dotación a la RIC de su virtualidad por el simple hecho de que tal declaración se presente extemporáneamente, defecto determinante sólo de sanción tributaria, en cuanto la misma no es válida para acreditar dicha dotación, que únicamente se prueba con los libros de Actas y los balances de la sociedad (...)"

Por su parte, el tribunal canario entiende que "aun cuando la presentación extemporánea por la actora de la declaración del

Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1999 no necesariamente privaba a aquélla del beneficio fiscal por dotación a la RIC, sí le vino a despojar de la presunción que le asistía de tener por probada la dotación de la reserva, obligándole, en consecuencia, a la demostración inequívoca de la misma por cualquiera de los medios probatorios establecidos en Derecho".

Con estas afirmaciones la entidad recurrente y el Tribunal Superior de Justicia de Canarias parecen hacerse eco del apartado 8º del artículo 27 de la Ley 19/1994, introducido por la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, aunque el período impositivo implicado en el caso era el de 1999. Con lo que parecería entenderse de modo implícito su contenido como simple aclaración, y no como auténtica novedad normativa³: "El cumplimiento de los requisitos contemplados en este artículo podrá acreditarse por los medios de prueba admitidos en derecho. A estos efectos -se añade-, la dotación de la reserva se podrá entender probada cuando el sujeto pasivo haya presentado dentro del plazo legalmente establecido la declaración tributaria en la que aplique el incentivo regulado en este artículo".

Como en el supuesto enjuiciado el "sujeto pasivo" no presentó "dentro del plazo legalmente establecido" "la declaración tributaria en la que aplique el incentivo regulado en este artículo", no "se podrá entender probada" "la dotación de la reserva". De ahí que la dotación, como señalaba la entidad recu-

³ Así lo entiende también S. Miranda Calderín, *La Reserva para Inversiones en Canarias. Análisis doctrinal 2005-2006. Comentarios sobre la nueva RIC 2007-2013*, Hacienda Canaria-DAR, Las Palmas de Gran Canaria, 2007, pág. 355.

rente, "únicamente se prueba con los libros de Actas y los balances de la sociedad (...)". Por este motivo, como afirmaba el tribunal canario, el sujeto pasivo estaba obligado "a la demostración inequívoca de la misma [de la dotación] por cualquiera de los medios probatorios establecidos en Derecho".

V. LA AUSENCIA DE PRUEBA DE LA DOTACIÓN

En este contexto, y a la vista de la argumentación anterior, el Tribunal Superior de Justicia de Canarias debía verificar si se había logrado o no la prueba de la dotación. Y va a concluir –al menos así se indica inicialmente– que esa "demostración inequívoca de la misma por cualquiera de los medios probatorios establecidos en Derecho (...) la sociedad recurrente no ha conseguido en el litigio". De ahí que desestime el recurso contencioso y confirme la liquidación inspectora practicada en su momento en relación con esta cuestión.

Sin embargo, para llegar a esa conclusión de insuficiencia probatoria de la dotación, el tribunal canario utiliza fundamentalmente dos argumentos. Y como veremos, de ellos puede deducirse que realmente la razón del rechazo del beneficio fiscal aplicado no es, pura y simplemente, la falta de prueba de la dotación.

El primero de los argumentos que se utiliza hace referencia al "contrasentido que encierra hablar de dotación a la RIC en el Acta de la Junta General de 30 de julio de 2000, sin haber efectuado en tiempo la declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1999, deduciendo en la base imponible del

tributo aquella dotación, actividad que se vino a poner en práctica tardíamente el 1 de Octubre de 2002 y luego de haberse ya iniciado las actuaciones de la Inspección Tributaria".

Y el segundo de los argumentos empleados para concluir la falta de prueba de la dotación es el relativo a "como quiera que el Acta de la Junta General de la sociedad actora de 30 de julio de 2000, documento en el que, según la actora, se consigna la dotación a la RIC que aquélla pretende deducir de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio antes señalado, no fuera presentada en el Registro Mercantil sino en la fecha de 15 de Julio de 2002, con manifiesta inobservancia de lo ordenado en el art. 218 de la vigente Ley de Sociedades Anónimas, en relación con el art. 26.1 de la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada, obvio es que el valor probatorio de dicha acta frente a terceros, incluida la Hacienda Pública, no cobró efectividad, acorde con los arts. 1218 y 1227 del Código Civil y 31 del Código de Comercio, más que a partir de la indicada fecha de 15 de julio de 2002, con la lógica consecuencia de ser éste el momento en que deba tenerse por realizada la dotación a la RIC, cerrándose así la posibilidad de deducirla en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades que referido al ejercicio 1999, fue declarado en 1 de Octubre de 2002".

Una mirada a algunos antecedentes jurisprudenciales anteriores que se han enfrentado a esta misma problemática de la dotación de la RIC y su prueba nos descubre una Sentencia del Tribunal Superior de

Justicia de Canarias de 8 de marzo de 2005 (Sala de lo Contencioso-Administrativo de Santa Cruz de Tenerife, ponente D^a Pilar Alonso Sotorrio), que recoge una argumentación muy similar a la de esta sentencia de finales de 2008. De hecho, si comparamos el Fundamento Jurídico 4º de aquella sentencia de 2005 con el Fundamento Jurídico 3º de la de 2008, objeto de nuestro comentario, encontramos una semejanza casi completa, más allá de algunas diferencias que encontrarían su razón de ser en los distintos casos enjuiciados en una y otra.

Pero es que precisamente algunas diferencias que existían en el caso enjuiciado por la sentencia de 2005 respecto al caso objeto de tratamiento en la sentencia de 2008 que ahora estamos examinando ponen de relieve que el criterio de decisión en una y otra sentencia no es exactamente el mismo. Y ello a pesar de que en una aproximación superficial pudiera concluirse que el Tribunal Superior de Justicia de Canarias en esta sentencia de 6 de octubre de 2008 no hace otra cosa que reproducir una doctrina suya anterior, concretamente la recogida en la sentencia de 8 de marzo de 2005.

En este sentido, debe tenerse en cuenta que el acontecer fáctico objeto de enjuiciamiento en aquella sentencia de 2005 era, esencialmente, el siguiente: el 28 y 29 de julio de 1997 se presentan "las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 1994, 1995 y 1996", por lo que todas

ellas se presentan fuera de plazo, aunque según los datos que aporta la sentencia de los que disponemos no parece que se hubieran presentado con posterioridad al inicio de un procedimiento inspector que tuviera por alcance dichos períodos impositivos de aquel impuesto; el 10 de septiembre de 1997 se presentaron en el Registro Mercantil "las Actas de las Juntas Generales de la sociedad actora de 30 de junio de 1994, 30 de junio de 1995 y 30 de junio de 1996, documentos en los que se consignan las dotaciones a la RIC que aquélla pretende deducir de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades correspondiente a los ejercicios señalados"⁴.

Por tanto, dejando a un lado el dato concreto de los períodos impositivos y años afectados en los que posiblemente haya algún error en la sentencia (se alude, como hemos visto, a las declaraciones de los ejercicios 1994, 1995 y 1996, y a las actas de la Junta General de fechas de 30 de junio de 1994, 30 de junio de 1995 y 30 de junio de 1996), en aquel supuesto la presentación de la autoliquidación fuera de plazo se produjo con anterioridad a que se presentaran en el Registro Mercantil aquellas actas de las juntas generales de la sociedad en las que se acordó la aplicación de resultados del ejercicio a la RIC. Y éste era un dato que entonces fue decisivo para concluir el indebido disfrute del beneficio fiscal.

Puesto que la razón de la desestimación del recurso en esta cuestión no fue realmen-

⁴ Sin embargo, en la parte final se cambian las fechas haciéndose referencia al 2 de febrero de 2001 como fecha de presentación de las actas en el Registro Mercantil y al 16 de noviembre de 2000 como fecha de presentación de la declaración. Posiblemente constituya un error.

te la falta de prueba de la dotación, a pesar de que también se dijera en ella "que la sociedad recurrente no ha conseguido en el litigio" "la demostración inequívoca de la misma [de la dotación] por cualquiera de los medios probatorios admitidos en Derecho". Por el contrario, el fundamento del fallo desestimatorio en esta cuestión estaba en que "el momento en que deba entenderse por realizada la dotación a la RIC", que era el de la presentación del acta de la Junta General en el Registro Mercantil de acuerdo a las normas antes señaladas (el 10 de septiembre de 1997) era posterior a la fecha en la que se presentó la autoliquidación aplicando el beneficio fiscal de la RIC (el 28 ó 29 de julio de 1997), "instante en que –como concluye el tribunal en aquella sentencia- todavía carecían de eficacia frente a la Administración las dotaciones a la RIC examinadas". Y con ello no se cumplía el requisito del beneficio fiscal que previamente el Tribunal había fijado "de que la dotación a la Reserva de Inversión tiene que cobrar vida antes de que se autoliquide y presente por el contribuyente la declaración del Impuesto sobre Sociedades en que se incluía aquella" (Fundamento Jurídico 3º).

Sin embargo, en el supuesto enjuiciado en la sentencia de 6 de octubre de 2008, objeto de nuestro análisis, como pusimos de relieve en la descripción fáctica inicial, primero, el 15 de julio de 2002, se presentó en el Registro Mercantil "el Acta de la Junta General de la sociedad actora de 30 de julio de 2000, documento en el que, según la actora, se consignaba la dotación a la RIC que aquella pretende deducir de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejerci-

cio antes señalado". Y en un momento posterior, el 1 de octubre de 2002, se presentó la autoliquidación del Impuesto Sociedades del ejercicio 1999. Por tanto, en el momento de presentación de la autoliquidación –utilizando *sensu contrario* el criterio empleado en aquella sentencia de 2005- sí tenía eficacia frente a la Administración la dotación a la RIC, por lo que se habría cumplido el requisito que el tribunal canario explicita en aquella sentencia de 2005, aunque no en esta de 2008, de que la dotación tenga lugar con anterioridad a que se presente la autoliquidación aplicando el beneficio fiscal de la RIC. Y, en consecuencia, no tiene ningún sentido y es incoherente rechazar la aplicación del beneficio fiscal de la RIC a partir de unas normas que regulan la fecha en que producen efectos probatorios frente a terceros, "incluida la Hacienda Pública", como también dice el tribunal canario en esta sentencia de 2008, los documentos privados.

Desde esta perspectiva, la posición del Tribunal Superior de Justicia de Canarias en esta sentencia de 6 de octubre de 2008 es más restrictiva que la que sostuvo en aquella otra sentencia de 8 de marzo de 2005. Si bien es cierto que no queda muy claro cuál es exactamente el criterio defendido en ella. Lo que se debe a esa práctica de reproducir una doctrina anterior, pero que realmente no es la misma dadas las diversas circunstancias fácticas que se producían en el supuesto enjuiciado ahora.

En este sentido, ¿por qué realmente entendió inadmisibles la aplicación del beneficio fiscal de la RIC?:

- ¿rechazó la aplicación del beneficio fiscal porque la autoliquidación se presentó fuera de plazo? No parece que sea así, puesto que expresamente afirma que esta circunstancia “no necesariamente privaba a aquella [a la sociedad actora] del beneficio fiscal por dotación a la RIC”;
- ¿lo rechazó porque en el momento en que se presentó la autoliquidación, aunque fuera transcurrido el plazo previsto para ello, aún no podía entenderse realizada la dotación, desde la perspectiva de los efectos probatorios frente a terceros de los documentos privados, por lo que se habría incumplido de realizar la dotación con anterioridad a presentar la autoliquidación aplicando el beneficio fiscal? Hemos visto que este fue el motivo decisivo en aquella sentencia de 2005, pero no puede serlo en la de 2008 dadas las distintas circunstancias fácticas concurrentes;
- ¿lo rechazó porque ya se había iniciado una actuación inspectora sobre el período afectado con anterioridad a la presentación del acta de la Junta en el Registro Mercantil y de la autoliquidación del impuesto? Desde luego no se argumenta nada en este sentido. Aunque se alude al “contrasentido que encierra hablar de dotación a la RIC en el Acta de la Junta General de 30 de julio de 2000, sin haber efectuado en tiempo la declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1999, deduciendo en la base imponible del

tributo aquella dotación, actividad que se vino a poner en práctica tardíamente el 1 de Octubre de 2002 y *luego de haberse ya iniciado las actuaciones de la Inspección Tributaria*”;

- ¿o lo rechazó porque se entendió realizada la dotación en un momento muy avanzado al haberse presentado en el Registro Mercantil el acta que recogía el acuerdo de la Junta de dotar la reserva con mucho retraso, “con manifiesta inobservancia de lo ordenado en el art. 218 de la vigente Ley de Sociedades Anónimas, en relación con el art. 26.1 de la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada”?

A la vista del texto de la sentencia y de las circunstancias fácticas concurrentes, y una vez excluidas las otras alternativas, esta última podría ser la razón de fondo que estaría detrás de esta sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, aunque esto no es claro del todo. Y si esto es así, sin perjuicio de las dudas que siempre suscita una argumentación exenta de claridad, el tribunal canario estaría defendiendo la posición de que el cumplimiento de aquellas normas mercantiles, concretamente las relativas al plazo para presentar las cuentas anuales en el Registro Mercantil, sería uno de los requisitos necesarios para el disfrute del beneficio fiscal de la RIC.

VI. A MODO DE CONCLUSIÓN

El Tribunal Superior de Justicia de Canarias, en esta sentencia de 6 de octubre de 2008, enjuicia un supuesto en el que se

presentó una autoliquidación aplicando el beneficio fiscal de la RIC fuera del plazo previsto para ello. En concreto, dicha autoliquidación extemporánea se presentó después de que se hubiera presentado en el Registro Mercantil el acta de la Junta General en la que se acordó la aplicación del resultado del ejercicio a la dotación de la RIC, si bien con anterioridad ya se había iniciado una actuación inspectora en relación con el mismo período impositivo del Impuesto sobre Sociedades.

La sentencia es clara en afirmar que las consecuencias de la presentación extemporánea de la autoliquidación no operan en el plano del rechazo automático del beneficio

fiscal, sino en el plano de la prueba de la dotación. Porque entonces no cabe aprovecharse de la previsión del apartado 8º del artículo 27 de la Ley 19/1994 de entender probada la dotación por la presentación de la autoliquidación en plazo aplicando el beneficio fiscal de la RIC. Sin embargo, es necesario realizar conjeturas en torno a cuál es la razón última que lleva a entender inadmisibile el disfrute del beneficio fiscal en el supuesto enjuiciado. Parece, no obstante, que el fundamento de la decisión radica en el incumplimiento de las normas mercantiles acerca del plazo para presentar en el Registro Mercantil las cuentas anuales.

ANEXO

FUNDAMENTOS DE DERECHO DE LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CANARIAS DE 6 DE OCTUBRE DE 2008

(SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO, SECCIÓN PRIMERA,
SANTA CRUZ DE TENERIFE)

Ponente: Ilmo. Sr. Magistrado D. Ángel Acevedo y Campos

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Deducido por la Entidad Mercantil demandante el recurso de anulación previsto en el art. 239.6 de la vigente Ley General Tributaria, al sostener aquella que cuando el TEAR, en resolución de 29 de Marzo de 2007, inadmitió por extemporánea la reclamación económico-administrativa que en su día entablara la actora frente a determinados actos liquidatorios del Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1997 a 2000, dictados por la Administración Tributaria en 6 de Febrero de 2004, procedió de forma incorrecta, dado que tal reclamación se formuló dentro del improrrogable plazo de quince días hábiles contados desde el siguiente a la notificación del acto liquidatorio (arts. 63.1 y 88.2 del R. Decreto 391/1996, de 1 de Marzo), se está en el caso de que informado detalladamente en fase probatoria por la Inspectora de Hacienda (...) que la comunicación al sujeto pasivo del referido acuerdo de liquidación se realizó efectivamente el 16 de Febrero de 2004, ha quedado clarificada la

cuestión y ha de reconocerse la presentación en término (4 de Marzo de 2004) de la ya expresada reclamación económico-administrativa que, por tanto, fue inadmitida incorrectamente por el TEAR en la mencionada resolución de 29 de Marzo de 2007, acto que confirmado también erróneamente por dicho órgano en vía de recurso de anulación mediante la resolución impugnada de 2 de Mayo de 2007, no genera otra consecuencia que la de dejar sin efecto uno y otro acto del TEAR, ya que lo ajustado a Derecho era el acogimiento del recurso de anulación al amparo de lo previsto en el nº 6 a) del art 239 de la Ley General Tributaria y no la apreciación de causa de inadmisibilidad que en su endeblez permite a ésta Sala abordar el fondo del litigio, al disponerse de los elementos necesarios al efecto y en evitación de un retorno innecesario a la vía administrativa a los fines de dictar una resolución que ya desde ahora puede pronunciarse y es propiciada por un principio de economía procesal.

SEGUNDO.- Se invoca en la demanda la prescripción de las liquidaciones giradas a la actora por el Impuesto sobre sociedades de los ejercicios 1997 y 1998 y ello obliga a señalar que establecido en el art. 29.1 de la Ley 1/1998, de 26 de Febrero, que " las actuaciones de comprobación e investigación y las de liquidación llevadas a cabo por la Inspección de Tributos deberán concluir en el plazo máximo de doce meses a contar desde la fecha de notificación al contribuyente del inicio de las mismas", término que de ser inobservado determina, acorde con el nº 3 del citado art. 29," que no se considere interrumpida la prescripción como consecuencia de tales actuaciones", conduce esta normativa legal a examinar si las actuaciones inspectoras y de liquidación que se iniciaron por medio de notificación al contribuyente en fecha 10 de Julio de 2002 y concluyeron por comunicación de 16 de Febrero de 2004, han sido, no obstante, realizadas dentro del mencionado plazo de doce meses, al no poderse computar las dilaciones imputables al contribuyente, cuestión que exige precisar que habiendo mediado 586 días durante el referido período de investigación y de liquidación, la Administración podía excluir válidamente del cómputo de este tiempo, por tratarse de dilaciones atribuibles al contribuyente (art. 29.2 de la Ley 1/1998), los días transcurridos desde el 31 de Julio al 18 de Septiembre de 2002 (49 días), los que mediaron entre el 30 de Abril y el 30 de Julio de 2003 (91 días) y los habidos entre el 29 de Agosto y el 10 de Septiembre de 2003 (12 días), esto es, un total de 152 días, no pudiendo decirse lo mismo respecto al período de 91 días que transcurrió entre el 18 de Diciembre de 2002 y el 19 de Marzo de 2003 y que asimismo no es computado por la

Administración, pues si se tiene en cuenta que a la recurrente, en su calidad de sujeto pasivo del impuesto, se le citó de comparecencia por la Inspección Tributaria para el día 12 de Diciembre de 2002, acto que lejos de haber sido obviado por aquélla, antes bien fue previamente aplazado a instancia del actuario Sr. (...) por imposibilidad de éste último para atender al contribuyente en la fecha expresada, trasladándose definitivamente la comparecencia al 18 de Diciembre de 2002, día en que la representación del sujeto pasivo se personó en la Inspección y entregó, por ausencia de dicho actuario, a la telefonista la documentación que le había sido requerida, recibéndola incluso el propio actuario, como así lo reconoció éste expresamente en la diligencia que la Inspección practicó en Santa Cruz de la Palma el 19 de Marzo de 2003, viene a derivarse de todo ello que ante la observancia por la empresa recurrente de tal obligación tributaria, no cabía que el propio actuario Sr. (...), en posterior diligencia de la Inspección de 10 de Abril de 2003, tratara de desvirtuar y contradecir lo que ya había dejado constatado en anterior diligencia de 19 de Marzo de 2003, afirmando, por el contrario, que la actora compareció en la Inspección de 18 de Diciembre de 2002 en hora distinta de la señalada, debido a una confusión sólo a ella imputable, pues aparte de no tener esto corroboración probatoria, mal podía servir tal argumento para calificar de dilación imputable al contribuyente la registrada entre el 18 de Diciembre de 2002 y el 19 de Marzo de 2003, en cuanto que en la primera de estas fechas fue cumplida por la accionante la obligación tributaria para la que se le requirió y ninguna razón había para reproducir la diligencia en 19 de Marzo de 2003, siendo así

que los 91 días que mediaron entre las fechas últimamente indicadas, no pueden ser excluidas a efectos del cómputo del plazo máximo de doce meses en que han de llevarse a cabo las actuaciones de comprobación e investigación y las de liquidación (art.29.1 de la Ley 1/1998, de 26 de Febrero), con la consecuencia de que habiendo durado las mismas un total de 586 días (10 de julio de 2002 a 16 de Febrero de 2004), sin que de ellos hayan de computarse los 152 que ya se indicaron anteriormente, ni los trece que mediaron entre el 5 y el 18 de Diciembre de 2002, tenga que entenderse cifrado en 421 días el tiempo de realización de las actuaciones de comprobación y liquidación, lo cual supuso un exceso del plazo máximo de doce meses fijado al efecto en el art.29.1 de la Ley 1/1998, con la generación , por tanto, de un incumplimiento de plazo que determina no se considere interrumpida la prescripción de las liquidaciones del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 1997 y 1998 por razón de las actuaciones seguidas por la Inspección Tributaria ya expresadas, todo ello en aras de lo preceptuado en el nº 3 del citado art. 29 de la Ley 1/1998, norma que posibilita el declarar prescritas las meritadas liquidaciones.

TERCERO.- La entidad actora, que presentó la declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1999 en la tardía fecha de 1 de Octubre de 2002, momento éste ulterior al inicio de las actuaciones de la Inspección Tributaria en 10 de Julio de 2002, sostiene en la demanda que, contrariamente a lo que se argumenta por la Administración Tributaria, no puede suponer una pérdida del derecho a la reducción por la RIC en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades el

que se haya presentado la declaración de este impuesto fuera del plazo legal, al afirmar la accionante que al no ser la declaración tributaria más que un acto de comunicación a la Administración de los datos que ésta precisa para liquidar los impuestos, no puede privarse a la dotación a la RIC de su virtualidad por el simple hecho de que tal declaración se presente extemporáneamente, defecto determinante sólo de sanción tributaria, en cuanto la misma no es válida para acreditar dicha dotación, que únicamente se prueba con los libros de Actas y los balances de la sociedad, por lo que en función de ello, es de significar que sin perjuicio de estas consideraciones, las cuales tienen en principio apoyo en que el cumplimiento de los requisitos contemplados en el art. 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, puede acreditarse por los medios de prueba admitidos en derecho (apartado 8 del citado art. 27), lo realmente cierto es que aun cuando la presentación extemporánea por la actora de la declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1999 no necesariamente privaba a aquélla del beneficio fiscal por dotación a la RIC, sí le vino a despojar de la presunción que le asistía de tener por probada la dotación de la reserva, obligándole, en consecuencia, a la demostración inequívoca de la misma por cualquiera de los medios probatorios establecidos en Derecho, cosa que la sociedad recurrente no ha conseguido en el litigio, pues abstracción del contrasentido que encierra hablar de dotación a la RIC en el Acta de la Junta General de 30 de julio de 2000, sin haber efectuado en tiempo la declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1999, deduciendo en la base imponible del tributo aquella dotación, actividad que se vino a poner en práctica tardíamente el 1 de

Octubre de 2002 y luego de haberse ya iniciado las actuaciones de la Inspección Tributaria, hay que poner de relieve que como quiera que el Acta de la Junta General de la sociedad actora de 30 de julio de 2000, documento en el que, según la actora, se consigna la dotación a la RIC que aquélla pretende deducir de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio antes señalado, no fuera presentada en el Registro Mercantil sino en la fecha de 15 de Julio de 2002, con manifiesta inobservancia de lo ordenado en el art. 218 de la vigente Ley de Sociedades Anónimas, en relación con el art. 26.1 de la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada, obvio es que el valor probatorio de dicha acta frente a terceros, incluida la Hacienda Pública, no cobró efectividad, acorde con los arts. 1218 y 1227 del Código Civil y 31 del Código de Comercio, más que a partir de la indicada fecha de 15 de julio de 2002, con la lógica consecuencia de ser éste el momento en que deba tenerse por realizada la dotación a la RIC, cerrándose así la posibilidad de deducirla en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades que referido al ejercicio 1999, fue declarado en 1 de Octubre de 2002.

CUARTO.- Sobre los restantes conceptos que con respecto a la liquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1999 expone la actora en su demanda, caben las consideraciones siguientes:

1º) En orden al rendimiento de la actividad agrícola ejercida en el citado ejercicio, es de hacer notar que si bien la entidad recurrente, con ocasión de la diligencia de la Inspección Tributaria de 19 de Marzo de 2003,

manifestó que en los ejercicios objeto de comprobación produjo plátanos que fueron destinados a la venta en 1999 por un importe de 22.230.674 de ptas, cambió, no obstante, de parecer a partir del momento en que se le solicitó aclaración acerca de la naturaleza de los Gastos de investigación y desarrollo (I+D) por importe de 29.5000.000 ptas y que figuraban en la cuenta de pérdidas y ganancias del año 1999, aportando la actora en tal sentido, en 10 de Abril de 2003, un certificado de la Cooperativa (...) expresivo de que el contribuyente había entregado durante 1999 a dicha entidad la cantidad de 241.875 Kg de plátanos, obteniendo por esta venta un ingreso de 12.965.700 ptas, con la indicación, además, de que los plátanos entregados a la Cooperativa procedían de adquisición y no de producción propia, consecuente esto último con la creencia de la actora, plasmada en la diligencia inspectora de 2 de Abril de 2003, de que el importe de 29.500.000 ptas consignado en la cuenta de Gastos de I +D podía corresponderse con una compra de plátanos por dicho importe, por lo que ante este cambio de postura o dicotomía de la sociedad demandante, es evidente que no ha quedado probado que la misma desarrollara una auténtica actividad agrícola durante 1999, máxime si se tiene en cuenta que vendida en 1998 la finca agrícola de la que era propietaria la actora, no ha demostrado tampoco ésta que la siguiera luego detentando por otro título jurídico, siendo, por tanto, correcta la postura de la Inspección Tributaria de no haber ido más allá del reconocimiento de una contabilización como gasto deducible resultante de una compra de plátanos por la demandante a Terceros para su ulterior venta, esto es,

de una mera intermediación en la compra y venta de plátanos y no de una propia actividad agrícola, lo cual impide también la deducción como gastos de los sueldos, salarios y seguridad social del personal que podrían estar relacionados con una producción agrícola, al ser de por sí insuficiente para el desarrollo de dicha actividad y no estar tampoco acreditado que, como motivo de una labor de intermediación, tuvieran los trabajadores de la actora que recoger necesariamente los plátanos objeto de compra en las distintas fincas productoras.

2º) Refutada también en la demanda la no admisión por la Administración de determinados gastos deducidos por la empresa recurrente, y que se cifraron en 8.601 ptas, en concepto de amortizaciones y en 6.599.690, por otros capítulos, resta únicamente reproducir los argumentos que se aducen al efecto por la Inspección Tributaria en el Acta de disconformidad de 10 de Septiembre de 2003, en cuanto no ha sido desvirtuados de contrario mediante las práctica de pruebas en este recurso y ser una realidad innegable que la no aportación por la actora de los justificantes de los referidos gastos o la existencia de otros que ni siquiera reúnen los requisitos formales mínimos, frustran cualquier posibilidad de deducción de aquéllos.

3º) Finalmente, en cuanto a la deducción en cuota por adquisición de activos fijos nuevos, hay que señalar que la discrepancia mostrada por la accionante con el criterio de la Administración de no haber aplicado la deducción por activos fijos nuevos generada en 1999 por el Total de 2.431.000 ptas, sino

por la fracción de 1.764.694 ptas, aplicándose el resto (666.356 ptas) al ejercicio 2000, no deja de ser un intento de sustituir los parámetros adoptados por la Administración por las conveniencias propias de la recurrente, que ninguna indefensión viene a sufrir por este motivo.

QUINTO.- Anuladas por prescripción las liquidaciones del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 1997 y 1998, lleva ello aparejado la anulación de las sanciones inherentes a aquéllas y que se impusieron en el acto administrativo de 25 de Agosto de 2004, preservándose, en cambio, la sanción correspondiente a la liquidación del Impuesto del ejercicio 1999 (27.855,16 euros), que es ajustada a Derecho en función de lo reseñado en los fundamentos jurídicos Tercero y Cuarto de esta resolución.

SEXTO.- Al no advertirse temeridad o mala fe determinante de la imposición de costas procesales (art.139.1 de la Ley Jurisdiccional), no procede hacer expresa condena de las mismas.

FALLAMOS

Estimar en parte el recurso contencioso interpuesto por la representación de la entidad xxx contra los actos administrativos impugnados, anulando los mismos por no ser conformes a Derecho en cuanto declaran la inadmisibilidad de la reclamación económico-administrativa deducida por la mencionada sociedad frente al acto liquidatorio de la Administración Tributaria de 6 de Febrero de 2004, y, en su lugar, declaramos, entrando en el fondo del litigio y con estimación parcial del

recurso contencioso, la nulidad de las liquidaciones y sanciones giradas a la actora en concepto del Impuesto sobre Sociedades correspondiente a los ejercicios 1997 y 1998, al estar prescritas las mismas y no ser conformes a Derecho, desestimando el resto de la

demanda, al ajustarse a Derecho las liquidaciones del referido Impuesto correspondientes a los ejercicios 1999 y 2000, así como la sanción inherente a la primera de las liquidaciones citadas (1999), sin hacer expresa imposición de costas.