

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ054152

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 2 de abril de 2014

Vocalía 10.^a

R.G. 526/2013

SUMARIO:

Regímenes especiales por razón del territorio. Régimen económico y fiscal de Canarias. Incentivos fiscales. Ley 19/1994. Reserva para inversiones en Canarias (RIC). IS. Mantenimiento de la inversión: incumplimiento del plazo de mantenimiento. La dotación a la RIC es un beneficio fiscal y por ello es importante el cumplimiento de los presupuestos establecidos en la Ley para su disfrute. Dado que para consolidar el beneficio fiscal se requieren tres requisitos, como son dotación, inversión y mantenimiento de la misma, y el incumplimiento de cualquiera de ellos supone regularización, puede regularizarse por incumplimiento del requisito de mantenimiento aunque la materialización se haya producido en ejercicio prescrito y el elemento en que se materializó la RIC o es inexistente o no era apto a tal fin. De no entenderse de este modo, se haría de mejor condición al contribuyente que no materializa que al que materializa y posteriormente incumple el plazo de mantenimiento, de modo que merced al incumplimiento del segundo requisito -materialización- hablando en términos de sucesión temporal, se está permitiendo también incumplir el tercero -mantenimiento- que, en cambio, al que ha cumplido la materialización sí se va a exigir; y además con el agravante de que el que incumple el requisito de materialización obtiene el efecto positivo de adelantar el cómputo del inicio del plazo de prescripción. En suma, al contrario de lo que la interesada alega, de que se está creando una nueva «obligación virtual», lo que se estaría haciendo de no mantener esta interpretación sería eliminar un requisito -el de mantenimiento-, que la norma exige. Si no materializar aboca a incumplir la tercera condición, de mantenimiento, no ha de perderse de vista que es este un incumplimiento que el propio contribuyente ha propiciado. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), art. 240.

Ley 19/1994 (Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias), art. 27.

En la Villa de Madrid, a la fecha indicada (02/04/2014), el Tribunal Económico-Administrativo Central, reunido en Sala, ha visto la reclamación económico-administrativa interpuesta por la entidad X, S.L. con CIF: ..., y en su nombre y representación D. ..., con NIF. ..., con domicilio a efectos de notificaciones en ... contra Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias de 28 de noviembre de 2012, expediente 35/01435/2002 y acumulado 35/03104/2010, recaída en relación con Liquidación de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Canarias y correlativa sanción, relativos al Impuesto sobre Sociedades, Régimen de Consolidación Fiscal, de los ejercicios 2004 y 2005, con cuantía de 788.212,69 €.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

Con fecha 16 de noviembre de 2009 se formalizó por la Dependencia Regional de Inspección, AEAT Las Palmas a la reclamante acta de conformidad A01 ..., en relación con el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2004 y 2005, de la que resultaba una deuda a ingresar de 788.212,69 €.

Tramitado procedimiento sancionador se impuso una sanción asociada al acta de referencia, por importe de 449.656,09 €.

Segundo.

Contra tales acuerdos liquidatorio y sancionador se interpusieron sendas reclamaciones económico-administrativas ante el TEAR de Canarias, que las resolvió acumuladamente, en resolución de Pleno de 28 de noviembre de 2012, notificada el 20 de diciembre de 2012. En ella se desestimó la reclamación relativa a la liquidación, que se confirma y se estimó parcialmente la reclamación relativa a la sanción, anulando parcialmente dicho acuerdo sancionador, apreciando que la conducta sancionada consistente en la falta de mantenimiento de

inversiones asociadas a la RIC resultaba amparada en una interpretación razonable, pero confirmando la culpabilidad respecto de las restantes conductas sancionadas.

Tercero.

El 21 de enero de 2013 la entidad interpuso contra dicha resolución el presente recurso de alzada, alegando, en síntesis, la excesiva duración del procedimiento ante el TEAR, reiterando la prescripción del derecho de la Administración para regularizar en el IS de 2004 las dotaciones a la RIC que debió materializar en 1998, 1999 y 2000, y la procedencia de admitir la inversión realizada en los apartamentos Y como materialización válida para la RIC. En cuanto a la sanción, en lo estimado por el TEAR, aduce falta de motivación suficiente en la apreciación de la culpabilidad.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y presentación en plazo hábil, que son presupuesto para la admisión a trámite de las presentes reclamaciones económico-administrativas por las que el reclamante solicita la nulidad de los Acuerdos de Liquidación e Imposición de Sanción dictados por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Canarias, siendo las cuestiones sobre las que debemos pronunciarnos: la procedencia de regularización de la RIC por falta de mantenimiento de las inversiones que debieron haberse materializado en un ejercicio prescrito; la procedencia de aceptar como inversión hábil para materializar la RIC la efectuada en determinados apartamentos que la Inspección considera no afectos a actividad alguna; procedencia de la sanción en la parte no estimada por el Tribunal de instancia.

Segundo.

Comenzando por la alegación formal de la reclamante, respecto a la excesiva duración de la resolución, ha de señalarse que efectivamente el artículo 240 de la Ley 58/2003, dispone como plazo de resolución del procedimiento el de un año; pero la misma norma prevé las consecuencias de un eventual incumplimiento, cuales son la posibilidad de la reclamante de entender desestimada la reclamación a efectos de interponer el recurso que proceda (apartado 1 de dicho artículo 240) así como el que, transcurrido un año, deje de devengarse el interés de demora, siempre que se hubiera acordado la suspensión.

Tercero.

Entrando en las cuestiones de fondo debatidas, en primer término reitera la reclamante su pretensión, desestimada por el tribunal de instancia, de considerar producida la prescripción del derecho de la Administración para regularizar en el IS de 2004 las dotaciones a la RIC que debió materializar en 1998, 1999 y 2000.

Al respecto Indica la Inspección que se ha procedido a integrar en la Base Imponible de 2004 las dotaciones efectuadas en 1998, 1999 y 2000 así como a la integración en cuota de los intereses devengados en aplicación del artículo 27.8 de la Ley 19/1994.

Se señala, además, en el acta que el criterio que sigue la Inspección en la regularización que se propone es asignar los importes materializados a las RIC más antiguas, lo que redundaría en beneficio del obligado tributario, pues así se minimizan los intereses por pérdida del beneficio fiscal. Las RIC respecto de las que no se aporta la oportuna justificación de la inversión se regularizan en el ejercicio 2004, bien por falta de mantenimiento de la inversión (artículo 27.5 de la ley 19/1 994), como es el caso de las RIC dotadas en los ejercicios 1998 y 1999, bien por falta de materialización (artículo 27.4 de la ley 19/1 994), como ocurre con la RIC dotada en 2000.

En síntesis aduce la interesada que lo regularizado por la Inspección en los ejercicios 2004 y 2004 se trata de supuestos que la entidad, como sucesora por absorción de otras entidades debía haber materializado, respecto a las anteriores dotaciones de aquellas, en los ejercicios 1998 a 2000, ejercicios que ya están prescritos y que por tanto no procede regularizar.

Para centrar la cuestión polémica, podría resumirse que la Inspección estima que se puede regularizar el incumplimiento del requisito de mantenimiento de la inversión, con independencia de que se hubiera regularizado o no a tiempo de ello, el requisito relativo a la materialización de la inversión.

Frente a ello la interesada considera que en realidad lo que la Inspección está haciendo es regularizar la falta de materialización, y que el TEAR para evitar artificiosamente la prescripción está puenteando el verdadero incumplimiento, alegando el de una nueva obligación "virtual"

Cuarto.

Dispone el artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, respecto a lo que aquí nos interesa, lo siguiente:

“1. 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, con relación a sus establecimientos situados en Canarias, destinen de sus beneficios a la reserva para inversiones de acuerdo con lo dispuesto en el presente artículo.

2. 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, en cuanto proceda de establecimientos situados en Canarias.

En ningún caso la aplicación de la reducción podrá determinar que la base imponible sea negativa.

A estos efectos se considerarán beneficios no distribuidos los destinados a nutrir las reservas, excluida la de carácter legal. Tampoco tendrá la consideración de beneficio no distribuido el que corresponda a los incrementos de patrimonio afectos a la exención por reinversión a que se refiere el artículo 15.8 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Las asignaciones a reservas se considerarán disminuidas en el importe que eventualmente se hubiese detrído del conjunto de las mismas, ya en el ejercicio al que la reducción de la base imponible se refiere, ya en el que se adoptara el acuerdo de realizar las mencionadas asignaciones.

3. 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.

4. Las cantidades destinadas a la reserva para inversiones en Canarias deberán materializarse, en el plazo máximo de tres años contados desde la fecha del devengo del impuesto correspondiente al ejercicio en que se ha dotado la misma, en la realización de alguna de las siguientes inversiones:

a) La adquisición de activos fijos situados o recibidos en el archipiélago canario, utilizados en el mismo y necesarios para el desarrollo de actividades empresariales del sujeto pasivo o que contribuyan a la mejora y protección del medio ambiente en el territorio canario. A tal efecto se entenderán situados y utilizados en el archipiélago las aeronaves que tengan su base en Canarias y los buques con pabellón español y matriculados en Canarias, incluidos los inscritos en el Registro Especial de Buques y Empresas Navieras.

Tratándose de activos fijos usados, éstos no podrán haberse beneficiado anteriormente del régimen previsto en este artículo, y deberán suponer una mejora tecnológica para la empresa.

b) La suscripción de títulos valores o anotaciones en cuenta de deuda pública de la Comunidad Autónoma de Canarias, de las Corporaciones locales Canarias o de sus empresas públicas u Organismos autónomos, siempre que la misma se destine a financiar inversiones en infraestructura o de mejora y protección del medio ambiente en el territorio canario, con el límite del 50 por 100 de las dotaciones.

A estos efectos el Gobierno de la Nación aprobará la cuantía y el destino de las emisiones, a partir de las propuestas que en tal sentido le formule la Comunidad Autónoma de Canarias, previo informe del Comité de Inversiones Públicas.

De no existir oferta suficiente de deuda cualificada de las instituciones canarias, para cubrir la demanda para la materialización de la reserva, excepcionalmente aquélla podrá sustituirse por Deuda Pública del Estado.

c) La suscripción de acciones o participaciones en el capital de sociedades domiciliadas en Canarias, que desarrollen en el archipiélago su actividad principal, siempre que éstas realicen las inversiones previstas en el apartado a) de este artículo, en las condiciones reguladas en esta Ley. Dichas inversiones no darán derecho al disfrute de ningún otro beneficio fiscal por tal concepto.

5. Los elementos en que se materialice la reserva para inversiones, cuando se trate de elementos de los contemplados en el apartado a) del artículo anterior, deberán permanecer en funcionamiento en la empresa del mismo sujeto pasivo durante cinco años como mínimo o durante su vida útil si fuera inferior, sin ser objeto de transmisión, arrendamiento o cesión a terceros para su uso.

Cuando se trate de los valores a los que se refieren los apartados b) y c) del citado artículo, deberán permanecer en el patrimonio del sujeto pasivo durante cinco años ininterrumpidos.

Los sujetos pasivos que se dediquen, a través de una explotación económica, al arrendamiento o cesión a terceros para su uso de activos fijos podrán disfrutar del régimen de la reserva para inversiones, siempre que no exista vinculación, directa o indirecta, con los arrendatarios o cesionarios de dichos bienes ni se trate de operaciones de arrendamiento financiero.

6. Las disminuciones de patrimonio relativas a los elementos afectos a la reserva para inversiones habidas con posterioridad al período de permanencia a que se refiere el apartado 5, no se integrarán en la base imponible

a menos que se materialice el equivalente de su importe como una nueva dotación a la reserva para inversiones que deberá cumplir todos los requisitos previstos en esta norma.

La dotación correspondiente al importe de la disminución sufrida no dará derecho a la reducción de la base imponible prevista en el apartado 1.

7. El disfrute del beneficio de la reserva para inversiones será incompatible, para los mismos bienes con la deducción por inversiones y con la exención por reinversión a que se refiere el artículo 15, ocho de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

8. 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 de los requisitos establecidos en este artículo dará lugar a la integración en la base imponible del ejercicio en que ocurrieran estas circunstancias de las cantidades que en su día dieron lugar a la reducción de la misma.

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.”

Señalando la citada Ley en su Exposición de Motivos lo siguiente:

“Ese necesario Régimen Económico Especial de Canarias concilia los principios de su diferencialidad, reconocidos en los ordenamientos español y comunitario, con el diseño operativo de un sistema impulsor a la actividad económica, la creación de empleo, la potenciación de sus distintos espacios insulares, la oferta y regulación de un foco de atracción a la iniciativa empresarial y a la presencia de inversor exterior.”

En interpretación de la referida norma este TEAC ha venido sosteniendo que tratándose todos ellos, dotación, materialización y mantenimiento de la inversión, de requisitos que han de cumplirse para el goce del incentivo fiscal, cabe la regularización de cada uno en caso de incumplimiento, respetando naturalmente los plazos de prescripción que a cada uno de ellos afecte; pero sin que tampoco la circunstancia de no haber procedido a regularizar el anterior impida entrar en la comprobación del requisito que aun se halla en plazo de regularización.

En este sentido cabe citar las Resoluciones de este Tribunal de 6 de febrero de 2014 (RG. 2023/2012 y acumuladas), y 13 de abril de 2011 (RG. 2525/10, en recurso interpuesto por el Director del Departamento de Inspección). En esta última se determinó, estimando las pretensiones actoras, respecto a lo que aquí nos interesa, lo siguiente:

“Sostiene el recurrente que el disfrute del beneficio fiscal en que consiste la RIC, conforme a su regulación por el art. 27 de la Ley 19/94, conlleva una serie de fases concatenadas y sucesivas: la dotación de la RIC, su materialización mediante la efectiva inversión y el mantenimiento de la inversión durante cierto plazo, estando cada una de estas fases sujeta al cumplimiento de una serie de obligaciones y requisitos. Que al estar prescrito el ejercicio 1997 en que se materializó (incorrectamente según la Inspección) la dotación a la RIC de los ejercicios 1994 y 1995 cuando se inició el procedimiento inspector el 21-3-06, la declaración impositiva presentada por G..... por dicho ejercicio 1997 resulta definitiva, inatacable, por lo que no puede ser objeto de comprobación inspectora. Pero que tal hecho no impide en absoluto la comprobación del requisito del mantenimiento de la inversión durante el periodo de cinco años exigido por el art. 27.5 de la Ley 19/94, requisito desde luego incumplido en el ejercicio 2001 en el que se enajenaron los inmuebles adquiridos en 1997 objeto de la materialización de las dotaciones a la RIC de los ejercicios 1994 y 1995.

Afirma el recurrente que, constituyendo la prescripción un instituto derivado del principio de seguridad jurídica garantizado por el art. 9.3 de nuestra Constitución, la incorrecta materialización de la RIC en el ejercicio 1997 no puede ser regularizada por la Administración Tributaria y debe quedar firme; pero que procede por tanto, conforme al art. 27.5 de la Ley 19/94, exigir el cumplimiento del subsiguiente requisito del mantenimiento de la inversión.

Tal criterio es el seguido por los pronunciamientos parcialmente transcritos en el escrito de alegaciones: La Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 18-11-04 (rec. 45/2003), que si bien se refiere a las fases de dotación y materialización de la RIC resulta trasladable a las fases de materialización y mantenimiento de la inversión. La Sentencia de 27-10-05 del TSJ de Canarias, si bien se refiere a la deducción por inversiones. Y el mismo criterio se sostiene por este TEAC en resolución de 10-9-09 (R.G. 5899/08).

En efecto, este TEAC en el Fundamento de Derecho Tercero de la citada resolución de 10-9-09, decía:

“Y a esto se ha limitado la actuación inspectora ya que al comprobar en los periodos 2002 y 2003 los beneficios fiscales derivados de la Reserva se ha centrado en el cumplimiento en esos ejercicios de los distintos requisitos que le son exigibles a la reservas existentes, ya sea la dotada en el mismo ejercicio, o las dotadas con anterioridad pero para las que se mantienen una serie de obligaciones o requisitos como son la materialización de

la reserva y el mantenimiento de las inversiones en que se materializó la reserva. Estos requisitos están concatenados en el tiempo, y el incumplimiento de cualquiera de ellos determina la necesidad de regularizar en el ejercicio en que se produce dicho incumplimiento, según el apartado 8 del artículo 27, integrándose en la cuota del ejercicio en que se produce el incumplimiento las cantidades deducidas. No cabe aceptar como pretende el recurrente que la Inspección se excedió en la comprobación porque ésta no se refirió a la dotación o materialización de las reservas en otros ejercicios distintos de los comprobados sino únicamente al cumplimiento de todos los requisitos referidos a la Reserva para inversiones en Canarias en los ejercicios comprobados, 2002 y 2003, con todos sus efectos.

Por otro lado tampoco cabe aceptar como pretende el recurrente que para comprobar el requisito de mantenimiento de la reserva y de mantenimiento de los bienes en los que materializó la misma es necesario previamente haber comprobado el requisito de la dotación a la reserva y de la materialización de la misma, porque la norma no lo establece y porque para comprobar el cumplimiento de los requisitos relativos a una Reserva habría que comprobar necesariamente los cinco ejercicios asociados a la misma, lo que implicaría tener que mantener una comprobación permanente de los obligados que dotas la Reserva o bien no poder comprobarla.”

...El incumplimiento de cualesquiera de tales requisitos implica, conforme al apartado 8 del reiterado art. 27, la pérdida del beneficio fiscal, y en el presente caso, no habiéndose regularizado voluntariamente conforme a dicho precepto, y siendo firme la declaración impositiva de 1997 por prescripción de la acción liquidatoria de la Administración cuando se inició el procedimiento inspector, y asumido por tanto en firme el compromiso de mantenimiento de la inversión materializada en 1997 durante el plazo de cinco años, procede regularizar las dotaciones a la RIC de 1994 y 1995 al incumplirse en el ejercicio 2001 el referido requisito de mantenimiento de la inversión por haberse enajenado en dicho ejercicio los inmuebles que materializó aquélla.

Procede en consecuencia estimar el recurso de alzada interpuesto por el Director del Departamento de IFT y anular la resolución del TEAR impugnada en cuanto a la estimación parcial que realiza respecto del ejercicio 2001.”

La resolución de este TEAC de 10-09-2009 (RG 5899/08) que parcialmente transcribe la RG. 2525/2010 ha sido confirmada por Sentencia de la Audiencia Nacional de 02-06-2010 (rec. nº. 218/2009).

Quinto.

En la línea de lo que se señalaba en la resolución transcrita en el anterior fundamento de derecho, el Tribunal Regional, en la resolución aquí recurrida manifiesta:

“Aduce la reclamante la pérdida del derecho al ejercicio de las facultades administrativas de comprobación del mantenimiento de las inversiones toda vez que el plazo de que disponía la Administración para ejercitar su facultad de comprobar la realidad de la adecuada materialización de las reservas dotadas en los ejercicios 1998 y 1999 alcanzaba hasta los años 2002 y 2003 (ejercicios prescritos) pero no más allá.

Resulta sorprendente tal argumentación toda vez que el apartado 8 del artículo 27 de la Ley 19/1994 a quien obliga a regularizar (integrando en la base imponible del ejercicio en que se produzca el incumplimiento - entre ellos los relativos a dotaciones, materializaciones y mantenimiento de las inversiones-) no es a otro que al propio sujeto pasivo, que es quien, en definitiva, al haberse acogido y aplicado el beneficio fiscal de la RIC (reduciendo la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 1998 y 1999) asumió la obligación de cumplir con todos los requisitos correlativos.

(...)

Ha de reiterarse -por ser fundamental en el desarrollo del beneficio fiscal solicitado- que quien debió regularizar el incumplimiento de la falta de materialización y no lo hizo fue el propio contribuyente -y nadie más-, y de acuerdo con ello, hemos de pasar a considerar que de igual modo que la prescripción de la facultad de comprobación correspondiente al ejercicio en que se hubiera obtenido el beneficio con el que se dotó la RIC (en nuestro caso los ejercicios 1998 y 1999) impediría la regularización de la falta de aptitud del mismo para acogerse al beneficio fiscal debiéndose por tanto considerar como correcta tal dotación y permitir su aplicación (presunción de certeza de la declaración tributaria), así también la prescripción de la facultad de comprobación correspondiente al año de vencimiento del plazo de materialización de la inversión -sin que el contribuyente hubiera procedido a la regularización por incumplimiento de esta- nos llevaría a no poder declarar su incorrección y a tenerla por realizada correctamente comenzando, a partir de la finalización del plazo de materialización previsto en el apartado 4. del artículo 27, con la previsión de mantenimiento de la inversión y la correlativa posibilidad de comprobación, y en su caso regularización, por esa falta de presencia de la inversión debida.”

Aduce la reclamante en su alzada, que en realidad lo que la Inspección está haciendo es regularizar la falta de materialización, y que el TEAR para evitar artificiosamente la prescripción está puenteando el verdadero incumplimiento, alegando el de una nueva obligación "virtual".

No puede aceptarse este alegato pues, a la luz de la normativa reguladora del incentivo debatido, la obligación de mantenimiento ni es nueva (en cuanto "inventada" por el Tribunal, a decir de la reclamante) ni es virtual, pues la norma la establece y regula explícitamente, en el apartado 5 del precepto anteriormente transcrito.

De hecho lo que mas adelante en su recurso de alzada añade la interesada revela que, en realidad, para ella también existe una obligación de mantenimiento, lo que ocurre es que establece una conexión entre la prescripción de una y otra y así afirma que entiende que, si el derecho de la Administración a comprobar la materialización estaba prescrito, el derecho a comprobar el mantenimiento de la inversión también lo estaba.

Este órgano revisor (y, como se ha expuesto, en criterio confirmado por la Audiencia Nacional) discrepa de la conclusión de la interesada y, por el contrario, suscribe la que el Tribunal Regional "a quo" alcanza al señalar que:

"Obviamente, la conclusión de todo lo expuesto no puede ser otra que si como consecuencia de las actuaciones administrativas desarrolladas en orden a la comprobación en ejercicios prescritos (al amparo de los artículos 29, apartado f) y 70, apartado 3, de la LGT) del día a quo de los plazos de mantenimiento de las inversiones, fueran puestos de manifiesto incumplimientos de materializaciones (por inexistencia de las mismas o por que estas no fueran válidas) ello no debería impedir, en modo alguno, el que la Administración no pudiera regularizar la falta de mantenimiento de aquellas.

Y ésta ha sido precisamente la forma de proceder por la Inspección en el supuesto analizado. Así, el contribuyente había practicado dotaciones a la RIC en los ejercicios 1998 y 1999 por importe de 246.429,00 € y 115.694,83 € (y cuyo plazo máximo de materialización finalizaba el 31/12/2002 y el 31/12/2003, respectivamente). Pues bien, habiendo transcurrido estos dos últimos ejercicios y debiendo presumirse la continuación conforme de la relación iniciada con la solicitud de aplicación del beneficio fiscal y dotaciones realizadas a tal efecto -habida cuenta que el contribuyente no practicó regularización alguna de las mismas como hubiera sido su obligación para tal contingencia- la Inspección, en coherencia con los hechos, comprobó el último requisito relativo al mantenimiento, para lo cual, como es lógico, debió contar con los medios y realizar las actuaciones correspondientes a los solos efectos, como se indicó anteriormente, de fijar las fechas determinantes del día a quo de la obligación comprobada, y sin que el hecho de que no se aportaran en tales actuaciones los justificantes de las inversiones impidiera a la Inspección regularizar su posterior falta de mantenimiento."

Conviene añadir a lo expuesto que, de no entenderse de este modo, se haría de mejor condición al contribuyente que no materializa que al que materializa y posteriormente incumple el plazo de mantenimiento.

El incentivo fiscal -reiteramos- se articula en la norma sobre tres condiciones o premisas (dotación, materialización y mantenimiento de la inversión, cada una con sus específicas exigencias), de modo que merced al incumplimiento del segundo requisito -materialización- (hablando en términos de sucesión temporal), se está permitiendo también incumplir el tercero -mantenimiento- que, en cambio, al que ha cumplido la materialización sí se va a exigir; y además con el agravante de que el que incumple el requisito de materialización obtiene el efecto positivo de adelantar el cómputo del inicio del plazo de prescripción. En suma, al contrario de lo que la interesada alega de que se está creando una nueva "obligación virtual", lo que se estaría haciendo de no mantener esta interpretación, sería eliminar un requisito, de mantenimiento, que la norma exige. Si no materializar aboca a incumplir la tercera condición, de mantenimiento, no ha de perderse de vista que es este un incumplimiento que el propio contribuyente ha propiciado.

Así pues, ha de rechazarse la pretensión de la reclamante en este punto.

Sexto.

Respecto a la segunda cuestión objeto de discrepancia por la actora, relativa a la inadmisión por la Inspección la inversión realizada en los apartamentos A como materialización válida para la RIC, por no hallarse afectos al desarrollo de actividad económica alguna, aduce la reclamante en esta alzada que no concurre la contradicción que el TEAR advierte entre lo alegado ante ese TEAR y lo aceptado en el curso de las actuaciones inspectoras. Es cierto que aceptar los hechos plasmados en el expediente no implica que ella asumiera las calificaciones o valoraciones jurídicas de esos hechos. Pero también lo es que en diligencias de 2 y 24 de septiembre de 2009, la entidad reconoció que no desarrolló una actividad económica en dicho complejo de apartamentos. En particular en la segunda de las citadas (diligencia nº 7) se manifiesta con claridad que Construcciones B tenía la explotación de los apartamentos Y y P no llevaba a cabo la explotación de estos apartamentos en los ejercicios 2004 y 2005. Añade que "C B era la que explotaba los apartamentos Y en 2004 y 2005. Explotaba los apartamentos, que tenía arrendados, pero no pagaba por ello, ya que no existía contrato de arrendamiento."

En cualquier caso, es lo cierto que, tal como resalta y describe el Tribunal Regional –lo que para evitar reiteraciones inútiles no se reproduce- que la Inspección ha recabado un conjunto de elementos de prueba acerca de la inexistencia de afectación al desarrollo de actividad económica, que la reclamante ni siquiera ha intentado refutar con otras pruebas admitidas en derecho. En el apartado 3.4 del acta se describen pormenorizadamente las pruebas recopiladas por la Inspección y que, en síntesis, supone que la explotación del complejo de apartamentos no la llevaba a cabo la reclamante sino otra entidad, Construcciones B, por “cesión incontestada” (precario); es a esta entidad a quien se le imputan cobros relacionados con este tipo de actividad de explotación hotelero/turística, en las declaraciones de terceros (modelo 347); no así a la reclamante, a quien no se hace imputación alguna hasta 2008. Por otra parte, habiendo sido requerido por la Inspección para aportar justificantes de una eventual actividad de arrendamiento, nada aporta la interesada ni ante la Inspección ni en fase revisora, reconociendo la misma entidad que no existía contrato de arrendamiento y no existiendo datos indicativos de cobro alguno de los alquileres.

Así pues, se desestima igualmente esta pretensión de la reclamante.

Septimo.

Por lo que se refiere a la sanción, en lo subsistente tras la estimación parcial del Tribunal Regional, la interesada alega como motivo inédito de nulidad la ausencia de motivación suficiente de la culpabilidad, cuestión esta que, al no haber sido planteada, no fue analizada por el tribunal de instancia, el cual se centró en razonar la concurrencia de la culpabilidad que la entidad negaba.

Ante ello ha de observarse que en el Acuerdo sancionador, a juicio de órgano revisor, se motiva extensamente la culpabilidad, aludiendo expresamente el acuerdo al referirse a la culpabilidad del infractor, en síntesis, a que trasladó a su declaración de IS irregularidades de su contabilidad, aptas para materializar determinados activos que ella misma reconoce no estar explotados por ella sino por otra entidad, aplicación de deducciones sin aportar justificante alguno y contabilización de gastos sin justificar su origen o duplicando los mismos, etc.

A fin de que se advierta que tal motivación deriva del propio acuerdo impugnado y no de la apreciación de este órgano revisor, que, como bien señala la reclamante, no debe sustituir en la motivación al órgano gestor, se transcriben parcialmente los términos del Fundamento de Derecho Tercero [1]:

“La conducta del sujeto infractor ha consistido en trasladar a su declaración por Impuesto sobre Sociedades correspondientes a los ejercicios 2004 y 2005 diversas irregularidades de su contabilidad, consistentes en asientos de contabilización de gastos sin soporte justificativo alguno, ni documental, racional o lógico.

En segundo lugar, determinados activos considerados como materialización de

las obligaciones de inversión correlativas al disfrute del beneficio fiscal de la RIC (Reserva para Inversiones en Canarias), no estaban afectos a una actividad económica en Canarias, tal y como el propio sujeto infractor reconoció durante las actuaciones inspectoras, lo que obligaba a regularizar su situación tributaria reintegrando el beneficio fiscal . improcedentemente. aplicado, cuestión que se omitió por completo ¡en las declaraciones: liquidaciones presentadas.

Finalmente, el sujeto infractor aplicó en 2005 una Deducción por Inversiones en Canarias (DIC) por la cual, sencillamente, no aportó justificante alguno de las supuestas inversiones que tal aplicación requería.

La contabilización de gastos sin que se pudiera justificar su origen o motivo, con circunstancias como la duplicación .de los gastos contabilizados respecto de los realmente . devengados por intereses de un préstamo recibido, de un. socio, dotaciones a provisiones sin justificación alguna -como se reconoce en diligencia-, registro de gastos extraordinarios por “provisión de fondos” o “amortizaciones” cuya realidad y causa a que se debían no se ha probado en modo alguno, 'y la falta de una mínima explicación a los asientos contables registrados, representa, cuando menos, la máxima negligencia en la llevanza de la contabilidad, por la falta absoluta de control que ello implica por parte de los responsables de la entidad, con graves perjuicios para la Hacienda Pública por las importantísimas sumas que, globalmente, representan estos gastos en la declaración del Impuesto sobre Sociedades.

El reproche que merece la conducta de la falta de regularización de un beneficio fiscal es también claro, ya juicio de este Órgano no 'es discutible su consideración como máxima negligencia, al igual que en el caso anterior, cuando incluso se ha admitido el incumplimiento de los requisitos de disfrute de dicho incentivo fiscal.

Finalmente, la aplicación de la DIC, sin inversión alguna acreditada, también debe incardinarse junto con las conductas anteriores en un desprecio. por el debido cuidado y diligencia que debe observarse al aplicar beneficios fiscales, cuya mínima expresión es la conservación de los justificantes de las inversiones supuestamente efectuadas y base de dicho beneficio fiscal.

En resumen, este Órgano considera ajustado a Derecho imponer la sanción por dejar de ingresar, al apreciar la concurrencia de los elementos objetivo y subjetivo (...).

Más aun, en el fundamento siguiente[2], cuarto, del acuerdo, al referirse a la cuantificación de la sanción, cuestión pacífica para la reclamante, se motivan también los criterios aplicados y así se expone que se estima que concurre ocultación en relación con las conductas en las que el sujeto infractor incluye gastos inexistentes, omite la necesaria regularización de la RIC que la norma exige o aplica un beneficio fiscal inexistente (la DIC). Sin embargo manifiesta que no se considera que existe ocultación en 2004 respecto del ajuste en concepto de no justificación de las pérdidas por créditos comerciales incobrables dado que el sujeto pasivo incorpora este ajuste en la declaración del ejercicio siguiente, 2005.

Por cuanto antecede:

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, reunido en Sala en el presente recurso de alzada,

ACUERDA:

Desestimarlo, confirmando la resolución impugnada.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.