

BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)

Referencia: NFJ062473

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 9 de diciembre de 2009

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 22/2008

SUMARIO:

Procedimiento de inspección. Competencia. Competencia material. Si iniciadas las actuaciones a raíz de la primera comparecencia del contribuyente, se advirtió que se había producido una sucesión empresarial, era lógico que para recabar antecedentes necesarios respecto del actor, hubiera que recabar datos de esas entidades que le sucedieron, seguir así la pista de las cuentas RIC y poder calibrar el alcance del incentivo deducido por el demandante en un momento de transición, que se plasma en el cese de su actividad como empresario individual y transmisión de ramas de actividad a dos sociedades. Era lógico, por tanto, recabar esos antecedentes tanto de él como de las sociedades a la vista de la contabilidad que presentó y era lógico hacerlo pues, como señala la Inspección, había que determinar dónde se debía hacer la regularización, si en las sociedades o en el sujeto pasivo, persona física, transmitente de las ramas de actividad. Y si en relación a los hechos que se ponen de manifiesto en las actuaciones de comprobación e inspección referidas al demandante, se han otras actuaciones inspectoras respecto de las entidades a las que el demandante transmitió ramas de su actividad, es algo ajeno a este litigio; en todo caso la actuación de la Unidad inspectora no incurrió ni en desviación de poder -ejercitó sus potestades de acuerdo con el fin legalmente previsto-, ni incurrió en vía de hecho -actuó esas potestades con arreglo al procedimiento previsto-; ni actuó careciendo de competencia material, pues no se inmiscuyó en las actuaciones de otras Unidades, ni por «vía de hecho» extendió el procedimiento a otros obligados (las entidades sucesoras del recurrente), ni por razón de otro tributo (Impuesto sobre Sociedades).

Prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria. Alcance. Lo regularizado es el ejercicio 1998, pues en él queda en evidencia una irregularidad, lo que lleva a integrar en la cuota de ese ejercicio las deducciones, para lo cual era preciso comprobar la materialización de la RIC y para esto, a la vista de las transmisiones de ramas de actividad entre noviembre de 1997 y febrero de 1998, era lógico que recabasen antecedentes de esos ejercicios, no importando que el primero de ellos estuviese prescrito.

Régimen económico y fiscal de Canarias. Incentivos fiscales. Ley 19/1994. Reserva para inversiones en Canarias (RIC). IRPF. Requisitos formales. Contabilización independiente. Constancia en el balance. Se regularizó al contribuyente porque en su contabilidad no mantuvo en el balance las cuentas RIC, previamente generadas y dotadas por él, en los dos meses anteriores a su cese definitivo como empresario individual. A estos efectos, alegó que a raíz de su cese y de la transmisión de las ramas de actividad, una de esas entidades es la que asumió el cumplimiento de las exigencias de la Ley 19/1994 (Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias); sin embargo, la Administración, tras analizar la documentación contable advierte que en la contabilidad de esa entidad tampoco figuran en su balance las cuentas RIC, luego desaparecieron tanto en la contabilidad del recurrente como de la entidad.

Procedimiento sancionador. Clases de infracciones. Ley 230/1963. Infracciones simples. Incumplimiento de obligaciones contables, registrales y censales. Los hechos no son subsumibles ni en el art. 79 a) ni en el apartado c) Ley 230/1963 (LGT) -ni en los correlativos de la actual Ley 58/2003-, ni tampoco resulta más beneficiosa la aplicación retroactiva del vigente art. 27.17 a) Ley 19/1994 (Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias), por lo que hay que entender que el hecho cometido por el demandante es calificable como infracción simple del art. 78.1 c) LGT que castiga «el incumplimiento de las obligaciones de índole contable».

[Vid., STS, de 19 de febrero de 2013, recurso n.º 444/2010 (NFJ062474), que resuelve el recurso interpuesto contra esta sentencia].

PRECEPTOS:

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

Ley 1/1998 (LDGC), art. 29.

RD 939/1986 (RGIT), arts. 2, 21 y 31.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 35, 68.3, 140, 142, 143 y 191.

Ley 230/1963 (LGT), arts. 78 y 79.

Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), art. 62.

Constitución Española, arts. 24 y 25.

Código Civil, art. 1.109.

PONENTE:

Don José Luis Requero Ibáñez.

Magistrados:

Doña ANA ISABEL MARTIN VALERO
Doña ANA MARIA SANGÜESA CABEZUDO
Don JAVIER EUGENIO LOPEZ CANDELA
Don JOSE LUIS REQUERO IBAÑEZ
Don TOMAS GARCIA GONZALO

SENTENCIA

Madrid, a nueve de diciembre de dos mil nueve.

La Sala constituida por los Sres. Magistrados relacionados al margen ha visto el recurso contencioso administrativo número 22/08, interpuesto por D. Doroteo , representado por la Procuradora de los Tribunales D^a. Beatriz Ruano Casanova, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), Sala 1^a, Vocalía 1^a, números 299 y 1322/06; habiendo sido parte en las presentes actuaciones, además del actor, la Administración General del Estado, representada por la Abogacía del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

Se interpone el presente recurso jurisdiccional contra la resolución de 10 de octubre de 2007 del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), Sala 1^a, Vocalía 1^a, números 299 y 1322/06, que confirma la liquidación practicada el 12 de diciembre de 2005 por 13.031.962,86€ y la sanción impuesta el 9 de marzo de 2006 de 3.755.233,2€, ambas dictadas por la Delegación Especial de la Inspección de Canarias (Las Palmas) referente al IRPF 1998.

Segundo.

Presentado, admitido a trámite el presente recurso jurisdiccional y anunciado en los Diarios Oficiales, se reclamó el expediente administrativo; una vez recibido, se confirió traslado del mismo a la parte demandante para que en el plazo legal formulase Demanda.

Tercero.

La parte actora basa sus pretensiones, en síntesis y tras exponer los hechos, sostiene:

1º Que la regularización y la liquidación son nulas por cuanto que se refieren a 1998, pero abarcan las dotaciones hechas en los ejercicios 1994 a 1997 y como ya hubo irregularidades contables en 1997, se debió hacer la regularización en el ejercicio 1997 y si no se hizo así porque ya había prescrito.

2º Que el procedimiento inspector debió seguirse no frente a él, empresario individual, sino frente a CONAGRICAN SL y Doroteo , SL (en adelante, FLM, SL) al haberse subrogado en todas sus obligaciones por haber cesado él en las actividades empresariales.

3º Que ha prescrito el derecho de la Administración a liquidar por haber excedido el procedimiento del plazo legal previsto en el artículo 29 Ley 1/98, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías del Contribuyente (en adelante, LDGC) por retrasos derivados de diligencias innecesarias y porque ha incurrido en desviación de poder, actuación material constitutiva de vía de hecho y se ha extendido al ejercicio 1997, que estaba prescrito, lo que afecta a todo el procedimiento y provoca, además, que la actuación inspectora sea nula de pleno derecho a lo que añade que la Unidad Inspectora era incompetente por razón de la materia y por razón de lo expuesto en el punto anterior.

4º Que la liquidación es nula por tratarse materialmente de un acto sancionador, luego dictado al margen de las garantías de los artículos 24 y 25 de la Constitución a lo que añade que el cálculo de los intereses ha incurrido en anatocismo.

5º Nulidad de la sanción por dictarse el margen de los artículos 9.3, 24.1 y 25 de la Constitución.

Cuarto.

Conforme a tales fundamentos, son pretensiones de la parte demandante que se anule la resolución recurrida y en su lugar se acuerde:

1º Declarar prescrito el derecho de la Administración a practicar la liquidación impugnada por incumplimiento del plazo máximo de duración de las actuaciones.

2º Subsidiariamente, que se declare la nulidad por cuanto las actuaciones inspectoras debieron seguirse con las sociedades a las que transmitió su actividad empresarial.

3º Subsidiariamente, la nulidad por desviación de poder y actuación material constitutiva de vía de hecho por haberse empleado el procedimiento de comprobación e inspección dirigido al demandante cuando, en realidad frente, es a dichas sociedades.

4º Subsidiariamente, la nulidad de la regularización por tratarse de un acto materialmente sancionador, dictado al margen del artículos 24.1 y 25 de la Constitución y no haber aplicado por analogía los actuales apartados 16 y 17 del artículo 27 Ley 19/94 en su actual redacción.

5º Subsidiariamente, la nulidad de la liquidación de la regularización al comprender los ejercicios 1997 a 1994 por haber prescrito en de 1997 en el que ya se cometieron irregularidades contables

6º Nulidad de la sanción por dictarse al margen de los artículos 24.1 y 25 de la Constitución

7º Que se reconozca el derecho del demandante a ser restituido íntegramente por los daños ocasionados como consecuencia de las actuaciones inspectoras, liquidadoras y sancionadoras y, en particular, por los costes de los avales.

Quinto.

Conferido traslado al Abogado del Estado fundó su pretensión desestimatoria sobre la base de lo informado por la Inspección y en concreto sostiene:

1º Que la regularización se ha hecho respecto de la persona física pues antes de transmitir su patrimonio a la sociedad (en concreto FSM,SL) incumplió el deber de mantener las cuentas RIC, luego quien incumplió los deberes contables exigidos por el artículo 27.3 Ley 19/94. Estos deberes no son puramente formales sino sustanciales, lo que apoya con al cita de una sentencia del TSJ de Canarias.

2º Que si bien el ejercicio de 1997 estaba prescrito, las actuaciones inspectoras que tuvieron por objeto tal ejercicio no lo fueron para su regularización sino para comprobar la materialización de las dotaciones de 1994 a 1997 y el cumplimiento de los deberes contables. En este sentido apunta que el artículo 27.4 Ley 19/94 otorga un plazo de cuatro años para materializar la RIC de forma que como se empezó a dotar en 1994, en 1998 podía hacer las anteriores comprobaciones.

3º Las actuaciones inspectoras se entendieron, por tanto, respecto del demandante y no con la entidad sucesora, pues si se hubiere comprobado que FSM,SL le hubiera sucedido en las obligaciones deducibles del mantenimiento de la RIC, hubiera sido con esta entidad a quien se habría dirigido el procedimiento y girado la liquidación. Por contra FSM, SL no asumió esas obligaciones al no habérselas transmitido el demandante.

4º Por las razones expuestas rechaza que se hubiere incurrido en desviación de poder y en una actuación constitutiva de vía de hecho.

5º Respecto del procedimiento de comprobación e inspección, rechaza que hubiera prescrito por exceder del plazo de doce meses y niega que hubiera "diligencias argucia" para lo cual, tras citar la doctrina jurisprudencial que entiende aplicable, considera que las diligencias en las que se basa el demandante sí tienen efecto interruptivo por guardar relación con lo indagado.

6º Rechaza que la regularización tenga un carácter materialmente sancionador pues lo que se le aplicó fueron las previsiones del artículo 27.3 de la Ley 19/94 con las consecuencias del apartado 8 y en cuanto al devengo de intereses, se ha efectuado según lo previsto en la citada norma.

7º Por último en cuanto a la sanción entiende que la conducta del demandante está incurso como infracción grave en el artículo 79.a) y c) de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre (en adelante, LGT). En cuanto al elemento culpabilístico no sólo ha habido negligencia contable, sino que elaboró una segunda contabilidad ad hoc en el curso de las actuaciones inspectoras para eludir el incumplimiento de los deberes exigidos por la Ley 19/94 , lo que incluso podría haber tenido relevancia penal.

8º Por último destaca que la propia Administración ha tenido en cuenta la incidencia de la Ley 53/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , y ha entendido que los hechos son incardinables en el artículo 221.5 .d), reduciendo el importe.

Sexto.

Denegado el recibimiento a prueba del pleito y tras formular escritos de conclusiones, se acordó señalar para votación y fallo el día 2 de diciembre de dos mil nueve, en el que tuvo lugar a las 10,30 horas.

Séptimo.

Que en la tramitación de la presente causa se ha observado las prescripciones legales previstas en la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA) y en las demás disposiciones concordantes y supletorias de la misma.

Siendo ponente el Ilmo. Sr. Magistrado D. JOSE LUIS REQUERO IBAÑEZ, Presidente de la Sección, quien expresa el parecer de la Sala conforme a los siguientes

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.**

Hasta febrero de 1998 el demandante era empresario individual, dedicado a diversas actividades empresariales: agrícolas, transporte de mercancías, construcción y promoción inmobiliaria, minería, extracción de áridos, engrase y lavado de vehículos. Para tales cometidos estaba dado de alta en los distintos epígrafes del IAE. El caso es que transmitió ramas de actividad empresarial a dos entidades, la rama de actividad agrícola a CONAGRICAN, SL mediante escritura de 27 de noviembre de 1997 y el resto a FSML, SL mediante escritura de 9 de febrero de 1998. Como consecuencia de esta segunda transmisión, cesó en la totalidad de su actividad empresarial, causó baja en el IAE, dio de baja las cuentas que recogían la Reserva para Inversiones en Canarias (en adelante, RIC) que venía dotando desde 1994 y cerró la contabilidad.

Segundo.

La regularización que da origen a este litigio se produce a propósito de los incentivos fiscales derivados de constituir la citada reserva de inversiones en Canarias o RIC que se regula en el artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias. Dentro del régimen especial fiscal de Canarias, el fin de la RIC es fomentar el ahorro, la inversión empresarial productiva y la creación de infraestructuras públicas, así como «compensar los costes adicionales que se derivan de la lejanía y dispersión del archipiélago canario, promoviendo actividades generadoras de empleo y acrecentando la competitividad, interior y exterior, de las empresas canarias» como ha señalado la Dirección General de Tributos (Consulta nº V1696/2009). En lo que a este pleito interesa por razón de sujeto, impuesto y año, tal beneficio consiste en que respecto de los rendimientos por actividades empresariales, el empresario individual deduce de la cuota íntegra el importe de los rendimientos netos de explotación con los que va dotando esa reserva en cada período impositivo, siempre que los destine a algunas de las inversiones del apartado 4, con el límite del apartado 2 en relación con el 9.2º.

Tercero.

En concreto, son requisitos de tal beneficio, primero, que los rendimientos provengan de actividades empresariales realizadas mediante establecimientos situados en Canarias; segundo, que esos rendimientos con los que dota la reserva se destinen a algunas de las inversiones del apartado 4; tercero, que esas inversiones se efectúen en el plazo máximo de tres años contados desde la fecha del devengo del impuesto correspondiente al ejercicio en que se ha dotado la reserva; cuarto, que a efectos contables la reserva figure en los balances con absoluta separación y título apropiado; y quinto, que no disponga de los bienes afectos a la reserva mientras permanezcan en la empresa

Cuarto.

Como medida de fomento que es, se prevén las causas y consecuencias de la pérdida de tal incentivo. En concreto se pierde si el empresario dispone de los bienes o cantidades con que ha dotado la reserva antes del plazo comprometido para el mantenimiento de la inversión o invierte esos bienes o cantidades con otra finalidad diferente a la prevista o incumple cualquier otro requisito del artículo 27. La consecuencia de la pérdida del beneficio es que en la cuota íntegra del ejercicio en que se produzca el incumplimiento, se integran las cantidades que dedujo y sobre la cuota resultante, se aplica el interés de demora que se calcula desde el último día del plazo de ingreso voluntario de la liquidación en la que se realizó la reducción.

Quinto.

El presente litigio surge porque el actor incumplió sus deberes contables respecto del mantenimiento de la RIC pues, como acaba de decirse, el artículo 27.3 Ley 19/94 exige que las cuentas RIC figuren en los balances con absoluta separación y título apropiado. En concreto se le regularizó el ejercicio 1998 porque en su contabilidad no mantuvo en el balance las cuentas RIC, previamente generadas y dotadas por él, en los dos meses anteriores al cese definitivo como empresario individual (enero y febrero de 1998). A estos efectos, el actor alegó que a raíz de su cese y de la transmisión de las ramas de actividad, una de esas entidades -FSM, SL- es la que asumió el cumplimiento de las exigencias de la Ley 19/94. Sin embargo la Administración, tras analizar la documentación contable presentada en un primer momento (septiembre de 2003), advierte que en la contabilidad de FSM, SL tampoco figuran en su balance las cuentas RIC, luego desaparecieron tanto en la contabilidad del recurrente como de FSM, SL.

Sexto.

En un segundo momento -noviembre de 2004- el demandante presentó otros documentos contables de los que se deduciría que durante todo 1998 llevó la contabilidad como empresario individual y allí figuran contabilizadas las reservas, lo que le permite invocar lo sostenido por ciertas consultas tributarias según las cuales cuando la sucesión no es universal, las reservas RIC permanecen en el empresario aportante. Sin embargo para la Administración no es creíble esa segunda contabilidad y da más crédito a la primera pues «se presentó en ausencia de preocupación» por regularización fiscal alguna. Esto es así porque considera que, a partir de febrero, había cesado como empresario individual y como la sucesión lo fue a título universal, no tiene lógica que mantuviese esa contabilidad por lo que concluye que la segunda que presentó se elaboró para sostener la tesis de que las cuentas RIC se mantuvieron en su contabilidad como persona física a lo largo de todo 1998, ajustando sus alegatos a los criterios de esas consultas.

Séptimo.

Conforme a lo expuesto en su declaración del IRPF por el ejercicio 1998, resultó una cuota diferencial negativa de 2.094.297 de pesetas que le fue devuelta. A raíz de la regularización, se integran en esa cuota el importe de las deducciones indebidas que ascienden a 1.013.033.582 de pesetas más los intereses, lo que arroja un total de 1.249.633.153 pesetas de cuota. Y dicho todo lo anterior, lo litigioso en estos autos no se refiere tanto a la valoración y conclusiones a las que llega la Administración respecto de los deberes contables tal y como exige el artículo 27.3 Ley 19/94, cuyo incumplimiento le priva de la deducción ahí prevista y se salda con la regularización expuesta. Por contra, lo litigioso se ciñe a los puntos reseñados en el Antecedente Tercero de esta Sentencia, centrados en la legalidad del procedimiento de comprobación e inspección así como a la concepción legal del régimen del RIC en la redacción de la Ley 19/94 al tiempo de suceder los hechos.

Octavo.

Se alega así la prescripción del derecho de la Administración a liquidar, por cuando el procedimiento de inspección ha excedido del plazo legal previsto en el artículo 29 LDGC en relación con el artículo 31 del RD 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de Inspección Tributaria (en adelante, RGIT). Sin embargo, a estos efectos, la prescripción se invoca en los términos expuestos en el Antecedente Tercero, luego no sólo por retrasos por diligencias innecesarias sino porque el procedimiento ha prescrito por cuanto se ha incurrido en desviación de poder, ha supuesto una actuación material constitutiva de vía de hecho y se ha extendido al ejercicio 1997, que estaba prescrito, lo que afecta a todo el procedimiento y provoca, además, que la actuación inspectora sea nula de pleno derecho.

Noveno.

En cuanto al primer extremo de este alegato, entiende la actora que no interrumpen la prescripción las diligencias consistentes en la aportación de documentos en las oficinas de la propia Administración y no en el domicilio del sujeto pasivo. Ciertamente el artículo 142.1 LGT en relación con el artículo 21.1 RGIT, prevé como regla general que la sede natural para el examen por los inspectores de la documentación relacionada con el hecho imponible será el domicilio, local, despacho u oficina del sujeto pasivo y siempre en su presencia. Tal previsión aúna intereses tanto de la Administración como del sujeto pasivo: es más llevadero que sea en la sede física del sujeto pasivo, da más agilidad a las actuaciones inspectoras y evita dilaciones; ahora bien, de no aplicarse tal regla general y acudirse indebidamente a la del artículo 21.2 y 3 RGIT en relación con el artículo

143.d) LGT no cabe deducir un supuesto de paralización indebida imputable a la Administración, aparte de que no se razona la consustancialidad de que el lugar idóneo para la práctica de esas diligencias fuese su oficina o domicilio.

Décimo.

Alega también que si la duración de todo el procedimiento han sido 935 días, de los 619 días considerados como retrasos a él imputables lo niega en 50 días que abarcan las siguientes diligencias: las de 26 de noviembre, 3 y 22 de diciembre de 2004 y 20 de enero de 2005. La demanda se limita a reproducir las diligencias y a citar la jurisprudencia sobre las denominadas "diligencias argucia", pero nada convincente razona sobre que esas diligencias careciesen de alcance indagatorio por ser de mera constatación o constancia y se centra sólo en la 20 de enero de 2005 en la que, respecto de la de 26 de noviembre de 2004, se le exigen aclaraciones sobre ciertos asientos obrantes en cuentas RIC. Tal diligencia tiene un fin indagatorio pues acababa de presentar esa segunda contabilidad o "contabilidad-2" con la que intenta desdecirse de la primeramente presentada, la Inspección advierte falta de claridad en sus cuentas lo que imposibilita -señala- su seguimiento, luego con esas diligencias no cabe sostener que fuesen de mera constancia.

Undécimo.

En cuanto a que las actuaciones inspectoras han incurrido desviación de poder y en vía de hecho, hay que señalar que la desviación de poder encierra un núcleo de arbitrariedad que concurre cuando la Administración ejerce una potestad (aquí la de comprobación e inspección), que tiene conferida por una norma de cobertura (aquí, LGT y RGIT), con una finalidad distinta de la prevista en esas normas. Por otra parte una actividad material incurre en vía de hecho cuando se plasma en actuaciones realizadas al margen de toda norma de procedimiento y competencia. Va de suyo lo extravagante de su invocación en el caso de autos cuando el acto originario que se recurre se ha dictado por un órgano de la Inspección y en el curso de un procedimiento de comprobación e inspección. No puede, por tanto, identificarse toda ilegalidad con una vía de hecho pues ésta, como se dice, tiene sus específicas características.

Duodécimo.

En el caso de autos se invoca la desviación de poder junto con la nulidad de pleno derecho por incompetencia material del órgano [artículo 62.1.b) Ley 30/92, de 26 de noviembre], siendo la Unidad Inspectora "órgano" a los efectos del citado precepto tal y como prevé el apartado Uno.2 in fine de la Resolución de la AEAT de 24 de marzo de 1992 . Al decir del demandante, como la orden de carga en el plan de inspección tenía el alcance de una inspección parcial limitada a la comprobación de la RIC referida al IRPF 1998 a 2000 y se refería sólo a él como obligado tributario, no podía dirigirse ni a CONAGRICAN, SL ni a FSML, SL.; además se requirieron documentos contables que no tenía obligación de conservar por referirse a un ejercicio prescrito (el de 1997).La consecuencia de este planteamiento es que al realizarse diligencias por órgano incompetente, no cabe hablar de dilaciones a él imputables (artículo 31.bis.2).

Decimotercero.

El anterior alegato debe rechazarse pues basta estar a la competencia funcional de la inspección tributaria como actividad pública (cf. artículo 140.1 LGT) y a la competencia orgánica como Inspección de los Tributos (artículo 2 RGIT), para rechazar, como ya se ha visto, que hubiera vía de hecho; además, en cuanto a la desviación de poder, se confunde lo que podrían ser actos materialmente contrarios a Derecho con actos dictados con un fin distinto del previsto en la norma de cobertura. Al margen de su legalidad o no, lo cierto es que los órganos actuantes para la comprobación e inspección (Unidad Inspectora) y la liquidación efectuada (Dependencia Regional de la Inspección de Las Palmas, de la Delegación Especial de Canarias) han actuado en el ejercicio de sus potestades, luego dentro de sus competencias, al ser toda potestad la medida de la competencia.

Decimocuarto.

Tampoco cabe admitir, para sustentar esos motivos de impugnación, que en el procedimiento se recabasen documentos de las entidades antes citadas lo que implicaría falta de competencia material de la Unidad Inspectora 10 en relación los términos de la orden de carga. Va de suyo que si el objeto de la comprobación es el antes señalado, la regularización tiene sentido porque es en el ejercicio 1998 cuando se advierte que el demandante, como empresario individual, no contabilizó las cuentas RIC que le habían permitido acceder a unas

deducciones o incentivos fiscales. Es en ese ejercicio cuando se produjo la transmisión de ramas de actividad empresarial a FSM, SL, como en el anterior lo fue a CONGRICAN SL, luego que se recabasen de esas entidades sus datos contables era necesario para comprobar el alcance de la transmisión de la rama de actividad, a partir de lo cual se deducen las irregularidades contables atribuidas al demandante.

Decimoquinto.

Lo dicho no implica, por tanto, que se incumpliesen los términos de la orden de carga, que hubiese una desviación de las potestades ejercitadas respecto de su alcance ni, tampoco, que se incurriese en vía de hecho. Significa que la Administración tributaria ejerció sus potestades respecto de un obligado tributario -el actor- y con un objeto -el referido al alcance del plan parcial de inspección-; luego no hubo un "cambio absoluto" en el sentido con que el demandante interpreta las palabras de la Actuaria: al amparo de esa orden y en ese procedimiento quien fue regularizado fue el demandante, luego no otros obligados tributarios no intervinientes en él y respecto de los cuales la Unidad carecía de orden para actuar, si bien era preciso acceder a su datos contables y a los términos de la transmisión de la actividad empresarial del demandante para apreciar que éste cumplió con los términos de la Ley 27/94 .

Decimosexto.

Por lo tanto, si iniciadas las actuaciones al amparo del artículo 68.3 RGIT, a raíz de su primera comparecencia, se advirtió que se había producido esa sucesión empresarial era lógico que para recabar antecedentes necesarios respecto del actor, hubiera que recabar datos de esas entidades que le sucedieron, seguir así la pista de las cuentas RIC y poder calibrar el alcance del incentivo deducido por el demandante en un momento de transición (noviembre de 1997 y febrero de 1998) que se plasma en el cese de su actividad como empresario individual y transmisión de ramas de actividad a dos sociedades. Era lógico, por tanto, recabar esos antecedentes tanto de él como de las sociedades a la vista de la contabilidad que presentó en septiembre de 2003 y de la que luego presentó en noviembre de 2004 y era lógico hacerlo pues, como señala la Inspección, había que determinar dónde se debía hacer la regularización, si en las sociedades o en el sujeto pasivo, persona física, transmitente de las ramas de actividad.

Decimoséptimo.

En definitiva, si en relación a los hechos que se ponen de manifiesto en las actuaciones de comprobación e inspección referidas al demandante, se han seguido -como él señala- otras actuaciones inspectoras respecto de las entidades a las que el demandante transmitió ramas de su actividad, actuaciones realizadas por otras Unidades Inspectoras (la 07 y la 50), es algo ajeno a este litigio. En todo caso la actuación de la Unidad 10 no incurrió ni en desviación de poder -ejercitó sus potestades de acuerdo con el fin legalmente previsto-, ni incurrió en vía de hecho -actuó esas potestades con arreglo al procedimiento previsto-; ni actuó careciendo de competencia material pues no se inmiscuyó en las actuaciones de otras Unidades ni por "vía de hecho" extendió el procedimiento a otros obligados (las entidades sucesoras del recurrente), ni por razón de otro tributo (Impuesto sobre Sociedades).

Decimoctavo.

Lo expuesto lleva a rechazar que el procedimiento de comprobación e inspección sea nulo por cuanto la regularización debió seguirse a CONAGRICAN, SL y a FSM, SL, al haberles transmitido ramas de actividad y ser sucesoras en sus obligaciones fiscales. Sin embargo lo comprobado e inspeccionado fue el IRPF, ejercicio 1998, del demandante porque en él se advierten las irregularidades contables antes expuestas: es él quien presenta una contabilidad como empresario individual de enero y febrero de 1998, sin que figuren ("desaparecen" dice la Inspección) las cuentas RIC que es el objeto de la inspección y, además no consta su transmisión a FSM, SL. Cobra así sentido lo razonado por la Inspección respecto de la segunda contabilidad presentada por el actor, en cuanto que al no transmitirse esas cuentas -de ahí que no figuren en el balance de FSM, SL aunque sí en su Memoria- no asumió tal entidad esa obligación, luego la irregularidad contable es del transmitente aquí demandante.

Decimonoveno.

Ligado a los motivos de impugnación expuestos -desviación de poder, vía de hecho- el demandante alega que las actuaciones inspectoras se extendieron a 1997, esto es, a un ejercicio prescrito. Entiende que respecto de tal ejercicio no podía requerirse documentación contable ni otra justificación documental referida a la aportación de rama de actividad (en este caso agrícola) a CONAGRICAN, SL. Ahora bien, no se discute la prescripción de ese

ejercicio ni, respecto de él, la posible exención, si lo fueran, de las obligaciones accesorias del artículo 35.2 LGT tal y como prevé su apartado 3. Sin embargo, entiende esta Sala que una cosa es que la Inspección recabe antecedentes al amparo del artículo 36 RGIT en relación con el artículo 30 del Código de Comercio y otra que se regularizase el ejercicio 1997, lo que no es así. Lo regularizado es el ejercicio 1998 pues en él queda en evidencia una irregularidad, lo que lleva a integrar en la cuota de ese ejercicio las deducciones, para lo cual la era preciso comprobar la materialización de la RIC y para esto, a la vista de las transmisiones de ramas de actividad entre noviembre de 1997 y febrero de 1998, era lógico que recabasen esos antecedentes.

Vigésimo.

Por último se plantea si los ejercicios 1994 a 1997 deben excluirse de la regularización pues los incumplimientos contables exigibles al amparo del artículo 27.3 Ley 19/94 -la reserva para inversiones debe figurar en los balances con absoluta separación y título apropiado- se produjeron ya en 1997, luego su regularización debió hacerse en el IRPF de 1997 y no en el ejercicio 1998. Como acaba de decirse, según el artículo 27.8 la regularización se efectúa mediante la integración en la cuota del ejercicio "en que ocurrieran" esos incumplimientos y éstos -dice la demanda- ya ocurrieron en el de 1997. La consecuencia es que como el ejercicio 1997 estaba prescrito y en él ya hubo irregularidades contables, es lo que explicaría que la Inspección se centrara en el de 1998 y en el que también hubo irregularidades contables, todo con el objetivo de que la actuación inspectora quedase dentro del plazo de cuatro años al iniciarse tales actuaciones el 23 de mayo de 2003.

Vigésimo primero.

Sin embargo del Informe de Inspección lo que se deduce no es eso, sino que esas irregularidades se aprecian en el ejercicio 1998 y por las razones ya expuestas. En efecto, aun cuanto según la Inspección, ni respecto del ejercicio 1997 ni del 1998, los libros presentados por el actor aparecen diligenciados, lo relevante es que en donde ha detectado las irregularidades contables es en el ejercicio 1998: mientras que en 1997, a partir de marzo, no aparecen en los balances trimestrales las cuentas RIC, luego se aportaron balances de movimientos de sumas y saldos de esas cuentas separadas; a su vez en el Diario General de 1997 figuran las cuentas RIC (ejercicios 1994 a 1997) y es en el ejercicio 1998 -en cuanto a su contabilidad como empresario individual- cuando desaparecen esas cuentas al no figurar en el balance de comprobación del primer trimestre y el diario de enero y febrero y lleva su importe a la cuenta de fondos propios; además en el Libro diario la cuenta RIC de 1997 presenta un importe de 337.750.824 pesetas y en febrero saldo 0; tampoco aparece el aporte a rama de actividad todo lo cual se plasma en un desajuste en los asientos de finalización del ejercicio 1997 e inicio 1998. Precisamente ese desajuste de la contabilidad en el ejercicio 1998 inicialmente presentado es lo que le llevó a finales de 2004 a presentar una segunda contabilidad con la que intentaba justificar que había transmitido a FSM, SL el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y que había tenido su reflejo contable.

Vigésimo segundo.

Como segunda parte, alega que la liquidación es nula por tratarse materialmente de un acto sancionador, luego dictado al margen de las garantías de los artículos 24 y 25 de la Constitución. Tal alegato lo basa en dos aspectos: el acto originario es de naturaleza sancionadora porque supone la pérdida de beneficios fiscales y porque se han integrado los intereses moratorios en la cuota tributaria ex artículo 27.8.2º Ley 19/94 y sobre la cantidad resultante se aplican, además, los intereses moratorios de la LGT, lo que supone un caso de anatocismo. Al respecto es evidente la gravedad que para el sujeto pasivo supone la regularización impugnada: de una cuota diferencial negativa de 2.094.297 pesetas, que le fue devuelta, se ha pasado a una deuda de 1.013.033.582 de pesetas más los intereses; ahora bien, lo elevado de la cuantía no convierte a la liquidación en sanción. Lo previsto en el artículo 27.8 Ley 19/94 será un acto de gravamen, en cuanto que es desfavorable para el sujeto pasivo, pero no una sanción como especie dentro de los actos de gravamen.

Vigésimo tercero.

A partir del 1 de enero de 2007, tras la reforma del artículo 27 Ley 19/94 por el RD- Ley 12/2006, de 29 de diciembre, el nuevo apartado 16 del artículo 27 prevé que el incumplimiento de lo prevenido en el apartado 3 - caso de autos- ya no lleva a la integración que ha dado lugar a la regularización recurrida. La consecuencia es que será sancionable como infracción tributaria grave con multa del 2% de la dotación que debiera haberse efectuado [apartado 17.a)]. No cabe duda de que las consecuencias en términos cuantitativos le serían más favorables, pero de esa norma se deduce, primero, que tanto el antiguo apartado 8 como el actual 16, no tienen naturaleza sancionadora, lo que confirma el propio legislador como intérprete auténtico con el inciso final del apartado 16 y el nuevo apartado 17: si a partir del 1 de enero de 2007 deja de ser objeto de regularización para ser infracción

tributaria es que antes esa regularización en sí no lo era; y, segundo, consecuencia de lo anterior es que los efectos retroactivos sólo se prevén para las normas tributaria de contenido sancionador (cf artículo 4.3 LDGC y actual artículo 10.2.2º Ley 58/2003 .

Vigésimo cuarto.

A efectos puramente dialécticos, es cierto que del contenido esencial de los artículos 24 y 25 se deducen una serie de garantías trasladables a todo procedimiento sancionador. La actora no especifica cuáles se habrían infringido, pero a partir de lo dicho en los anteriores Fundamentos, lo cierto es que principios como el de la no indefensión constituyen supraconceptos predicables de todo procedimiento, ya sea judicial, ya administrativo: todo procedimiento a través del cual el poder público ejerce unas potestades sobre los ciudadanos debe estar investido de unas garantías que forman una comunidad de principios y la no indefensión es uno de ellos cuyo alcance así como las consecuencias de su infracción se modulan en cada caso, lo que no es cuestión ahora. Lo relevante es que en el procedimiento a través del cual se han ejercitado las potestades que conforman las actuaciones inspectoras, el demandante no ha quedado indefenso, ha sabido porque se le inspeccionaba y, en todo caso, ha podido alegar lo que a su derecho e intereses le ha convenido.

Vigésimo quinto.

Por lo que se refiere al devengo de intereses, como se hace constar la demanda, el artículo 27.8 en la redacción aplicable al ejercicio 1998 preveía que el incumplimiento de los «requisitos establecidos en este artículo [aquí el del apartado 3] 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». Y a continuación añade: «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». Esos términos de la Ley 19/94 no dejaban de ser equívocos de ahí que el vigente artículo 27.16 prevea que «se liquidarán intereses de demora en los términos previstos en la Ley 58/2003 y en su normativa de desarrollo», luego se reconduce su cálculo al régimen general tributario y no al régimen especial del artículo 27 Ley 19/94 .

Vigésimo sexto.

Con la regulación originaria del artículo 27.8.2º , la reclamación de los intereses exigidos al demandante ha acabado incurriendo en anatocismo, lo que es posible a tenor del artículo 1109.1 del Código Civil , pero no en este caso en el que se han integrado en la cuota derivada de las deducciones de los ejercicios 1994 a 1997 más los intereses de cada anualidad y sobre la cantidad resultante la Inspección ha calculado los moratorios. Procede este punto estimar la demanda ya que tales intereses durante esos ejercicios no eran líquidos ni exigibles pues, como se ha visto, las deducciones fueron correctas hasta el ejercicio 1998. Lo procedente es recalcularlos pero «sin convertir los intereses de demora en base de cálculo de los otros intereses que se liquidarán sobre cuota de acta resultante de la total regularización tributaria», tal y como señaló el propio TEAC, en resolución de 11 de septiembre de 2008, nº 754/2006, criterio que no ha reiterado en el caso de autos al no habérselo planteado el demandante.

Vigésimo séptimo.

En definitiva, todo lo que acaba de exponerse -dejando al margen el cálculo de intereses- en relación a lo que, objetivamente, representa un nuevo régimen jurídico más beneficioso a tenor de los apartados 16 y 17 del artículo 27 Ley 19/94 en su actual redacción, ha sido planteado por la demanda en términos muy restrictivos: como si lo que preveía el antiguo apartado 8 (regularización más intereses de demora específicos al margen de los generales de la LGT) respondiese al ejercicio de una potestad sancionadora. Ya se ha dicho que no lo es, razón por lo que -se añade ahora- aun cuando en su redacción vigente el artículo 27 implique un régimen de cuentas RIC en lo que a este pleito interesa, más beneficioso y más congruente con el principio de proporcionalidad entre la irregularidad contable y sus consecuencias, es lo cierto que no entra en la previsión del artículo 10.2 Ley 53/03 al no haber una expresa previsión legal al efecto, precepto éste que en sus dos párrafos ya recoge la doctrina constitucional sobre la retroactividad de las normas tributarias.

Vigésimo octavo.

En cuanto a la sanción impuesta, el artículo 27 Ley 19/94 tiene su propia lógica, a su vez, dentro de una norma fiscal especial como es el régimen fiscal canario, luego la sanción que se derive de su infracción debe

guardar coherencia con él. De esta forma el reproche sancionador debe centrarse en los bienes jurídicos deducibles de ese régimen fiscal especial al que está directamente sujeto el demandante y esto con preferencia sobre los que la LGT protege con carácter general y conforme a los cuales la Administración califica los hechos. Así lo infringido es, en definitiva, que dejó de reflejar en su contabilidad las cuentas RIC en la forma exigida por el artículo 27.3 Ley 19/94, luego al ser los hechos anteriores al vigente apartado 17 del citado artículo, antes de plantearse su aplicación retroactiva por ser su previsión más favorable a la finalmente aplicada al recurrente, habrá que indagar si ya de la LGT se deduce un tipo sancionador idóneo y, sobre esta base hacer una calificación conforme a los elementos integrantes del tipo.

Vigésimo noveno.

Entiende la Sala que el hecho sancionado no se corresponde con que el demandante dejase de ingresar una deuda tributaria [artículo 79.a) LGT ; artículo 191.1 y 5 Ley 58/03], ni que obtuviese una devolución indebida [artículo 79.c) LGT ; artículo 193.1 Ley 58/03]: eso serán las consecuencias pero no es el ilícito directamente cometido y reprochado al demandante. A esto añádase que tampoco se le castiga, por apurar más, que obtuviese unos incentivos sin satisfacer los fines de interés general que se procuran con el sistema RIC; tampoco que obtuviese deducciones sin dotar las cuentas: lo ilícito es que en 1998 no reflejó debidamente en su contabilidad las cuentas RIC, pero sin que tal irregularidad contable haya sido el medio para lucrarse indebidamente del beneficio fiscal. Confirma lo dicho la insistencia del Informe de la Inspección en la falta de diligencia en la contabilidad que, como ordenado empresario, manda el Código de Comercio, deber intensificado por el artículo 27.3 Ley 19/94 ; es más, aparte de no que aprecia ánimo de ocultación, la imputación que se le hace es a título no de dolo sino de culpa o negligencia en la llevanza de la contabilidad.

Trigésimo.

Al no ser los hechos subsumibles ni en el artículo 79.a) ni en el apartado c) LGT (ni en los correlativos de la actual Ley 58/03), ni tampoco resulta más beneficiosa la aplicación retroactiva del vigente artículo 27.17.a) Ley 19/94 , es por lo que hay que entender que el hecho cometido por el demandante sí es calificable como infracción simple del artículo 78.1.c) LGT que castiga «el incumplimiento de las obligaciones de índole contable». Tal tipo sancionador debe integrarse con el artículo 10.2 del Reglamento de régimen sancionador tributario aprobado por RD 1930/1998, de 11 de septiembre y ambos con el artículo 27.3 Ley 19/94 por ser la norma fiscal especial que integra la infracción de los deberes contables como elemento objetivo del tipo sancionador, todo lo cual lleva a la Sala a entender a tenor del artículo 83.3.a) LGT que procede imponer la sanción en su grado medio, esto es, 3000€.

Trigésimo primero.

Por último y en cuanto al resarcimiento por los daños ocasionados, va de suyo que al confirmarse la liquidación en cuanto al principal no procede estimar en este punto la pretensión, como tampoco respecto de los avales constituidos; tampoco respecto de la sanción pues no se exigió aval alguno al suspenderse la ejecutividad de la sanción por Auto de 14 de abril de 2008 . Obviamente esto no impide que en lo que hace a la parte de la liquidación referida al devengo de los intereses moratorios, al haberse calculado incurriendo en anatocismo, sí sea procedente tal restitución.

De conformidad con el artículo 139.1 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso -administrativa, no se hace imposición de costas por no concurrir temeridad o mala fe.

FALLAMOS

Que estimando en parte el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación de D. Doroteo contra la resolución del TEAC reseñada en el Antecedente de Hecho Primero de esta Sentencia, debemos declarar y declaramos:

1º Que es conforme a Derecho, confirmándola, en cuanto a la liquidación practicada el 12 de diciembre de 2005 por la Delegación Especial de la Inspección de Canarias (Las Palmas) respecto del importe de las deducciones indebidas.

2º Que es contraria a Derecho en cuanto que confirma el cálculo de intereses de demora por pérdida de deducciones hecho en la liquidación citada, anulándose en ese extremo, debiendo practicarse una nueva liquidación de intereses conforme a lo expuesto en los Fundamentos 25º y 26º de esta Sentencia.

3º Que es contraria a Derecho en cuanto a la sanción impuesta el 9 de marzo de 2006, revocándola en ese extremo, y con anulación de la misma se aprecia la comisión de la sanción simple prevista en el artículo 78.1.c) LGT en relación con el artículo 27.3 de la Ley 19/94, imponiéndose la multa de 3000 € conforme al artículo 83.3.a) LGT .

4º En cuanto al resarcimiento de daños y perjuicios, se reconoce el derecho a ser resarcido por los gastos derivados del aval constituido en la parte referida al devengo de intereses en el aspecto anulado por esta Sentencia, lo que deberá calcularse en ejecución de la misma.

5º No se hace imposición de costas.

Así por esta nuestra Sentencia, testimonio de la cual será remitida en su momento a la oficina de origen, a los efectos legales, junto con el expediente -en su caso-, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN: Fue publicada la anterior sentencia en la forma acostumbrada. Madrid a

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.