

BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)

Referencia: NFJ062474

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia de 19 de febrero de 2013

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 444/2010

SUMARIO:

Procedimiento de inspección. Competencia. Competencia material. No se ha producido un exceso en la competencia de la Inspección, pues nada impide a ésta que en el ejercicio de su actividad inspectora respecto de un determinado sujeto, se requiera a éste para la aportación de una documentación dirigida a averiguar la realidad de una transmisión a terceros de las actividades empresariales del recurrente, que además en ese caso era decisiva, pues de la realidad o no de dicha transmisión, así como de su fecha, dependía en gran medida la determinación del *quantum*, que en relación con el beneficio (RIC) tendría que regularizarse. Por otra parte, nada impide que alguna de la documentación requerida perteneciese a un ejercicio prescrito, pues sin afectar a la firmeza de esa prescripción, pueden existir documentos suscritos en ese año que tengan trascendencia para delimitar el alcance del hecho imponible y de sus circunstancias, tanto objetivas como subjetivas, cual ocurrió en el caso de autos.

Prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria. Alcance. Conforme se deduce de la documentación obrante en el expediente, la propia Administración reconoce que ya en el ejercicio 1997 se produjo el incumplimiento de los deberes contables del RIC dotado en los ejercicios anteriores (1994, 1995 y 1996), luego es al ejercicio en que se produjo dicho incumplimiento al que debe aplicarse la integración de la base imponible, y si dicho ejercicio estaba prescrito, no puede extenderse la regularización a un ejercicio posterior (1998), aunque sea en ese ejercicio posterior en el que se descubren los incumplimientos, ya que no es el descubrimiento del defecto el determinante de la fecha de la regularización, sino el de su efectiva producción, como claramente lo dice el art. 27.8 Ley 19/1994 (Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias). Se condena en costas a la Administración.

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. Al establecer el art. 27 Ley 19/1994 la pérdida del beneficio fiscal ligado a la dotación de la reserva para inversiones en Canarias al incumplimiento de cualquiera de los requisitos previstos en dicho precepto -siendo además indiscutible que el beneficio fiscal del apartado 9, para los sujetos pasivos del IRPF se aplicaba de acuerdo con lo dispuesto en los apartados 3 a 8, en los mismos términos que los exigidos a las sociedades y demás entidades jurídicas, porque así lo ordenaba de forma explícita su último inciso-, la conclusión no puede ser otra al existir dicho incumplimiento que la pérdida del beneficio. Dicho precepto es aplicable, sin que las modificaciones que se hayan introducido con posterioridad le afecten al no darse a las mismas efecto retroactivo.

Procedimiento sancionador. Clases de infracciones. Ley 230/1963. Infracciones simples. Incumplimiento de obligaciones contables, registrales y censales. El carácter más específico del tipo previsto en el art. 78 Ley 230/1963 (LGT) conlleva el que decaiga el más genérico del art. 79, y ello aunque esta situación pueda producirse en otros supuestos en que la falta de ingreso sea debida a otra conducta también tipificada, pues lo que verdaderamente revela el carácter antijurídico en la actuación y el ánimo defraudatorio es el origen de ella, en este caso, la no contabilización, no su consecuencia, la falta de ingreso.

[Vid., SAN, de 9 de diciembre de 2009, recurso n.º 22/2008 (NFJ062473), que se recurre en 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. 64, 66 y 72.

Ley 43/1995 (Ley IS), art. 104.

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

Constitución Española, arts. 24 y 25.

Código Civil, art. 1.109.

PONENTE:

Don Óscar González González.

Magistrados:

Don JOAQUIN HUELIN MARTINEZ DE VELASCO

Don MANUEL MARTIN TIMON

Don MANUEL VICENTE GARZON HERRERO

Don OSCAR GONZALEZ GONZALEZ

Don RAFAEL FERNANDEZ MONTALVO

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a diecinueve de Febrero de dos mil trece.

En el recurso de casación nº 444/2010, interpuesto por don Leonardo , representado por el Procurador don Antonio Miguel Araque Almendros, y asistido de letrado, y la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, dirigida y asistida del Abogado del Estado, contra la sentencia dictada por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en fecha 9 de diciembre de 2009, recaída en el recurso nº 22/2008 , sobre IRPF; habiendo comparecido como parte recurrida la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, dirigida y asistida del Abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

En el proceso contencioso administrativo antes referido, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional (Sección Cuarta) dictó sentencia estimando en parte el recurso interpuesto por don Leonardo , contra la Resolución del TEAC, de fecha 10 de octubre de 2007, que desestimó la reclamación económico-administrativa interpuesta por el recurrente contra el acuerdo de liquidación y el acuerdo de sanción practicados por la Delegación Especial de Inspección de Canarias (Sede Las Palmas) correspondientes al IRPF, ejercicio 1998, por importe de 10.031.962,86 euros y 3.755.233,20 euros respectivamente.

Segundo.

Notificada esta sentencia a las partes, por el Abogado del Estado y el recurrente se presentaron escritos preparando recurso de casación, los cuales fueron tenidos por preparado en providencia de la Sala de instancia de fecha 15 de enero de 2010, al tiempo que ordenó remitir las actuaciones al Tribunal Supremo, previo emplazamiento de los litigantes.

Tercero.

Emplazadas las partes, la recurrente (ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO) compareció en tiempo y forma ante este Tribunal Supremo, y formuló en fecha 17 de febrero de 2010, el escrito de interposición del recurso de casación, en el cual expuso los siguientes motivos de casación:

ÚNICO) Al amparo de lo preceptuado en el nº 1, letra d) del art. 88 de la Ley Jurisdiccional , por infracción de los arts. 79 a) y 79 c) de la LGT de 1963 (arts. 191 y 193 LGT de 2003).

Terminando por suplicar dicte sentencia casándola y sustituyéndola por otra en la cual se desestime íntegramente el recurso contencioso-administrativo y se confirme la resolución del TEAC en cuanto a la sanción impuesta.

El también recurrente (don Leonardo) compareció en tiempo y forma ante este Tribunal Supremo, y formuló en fecha 3 de marzo de 2010, el escrito de interposición del recurso de casación, en el cual expuso los siguientes motivos de casación:

1) Al amparo de lo preceptuado en el nº 1, letra d) del art. 88 de la Ley Jurisdiccional , por infracción de las normas del ordenamiento jurídico aplicables para resolver la cuestión objeto de debate, por vulneración del art. 27.8 de la Ley 19/1994, de 6 de junio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias , al atribuir a

la consignación en el balance de las cantidades dotadas a la "RIC" eficacia constitutiva de la reducción/deducción aplicable en el IRPF del recurrente y de la pérdida de la misma.

2) Al amparo de lo preceptuado en el nº 1, letra d) del art. 88 de la Ley Jurisdiccional, por infracción de las normas del ordenamiento jurídico aplicables para resolver la cuestión objeto de debate, por vulneración del art. 27.8 de la Ley 19/1994, de 6 de junio, en relación con los arts. 64.a) y 66.1.a) de la LGT de 1963, al imputar la regularización al ejercicio siguiente (1998) a aquel en el que tuvo lugar el incumplimiento del requisito formal (1997) y que ya se encontraba prescrito.

3) Al amparo de lo preceptuado en el nº 1, letra d) del art. 88 de la Ley Jurisdiccional, por infracción de las normas del ordenamiento jurídico y de la jurisprudencia aplicables para resolver la cuestión objeto de debate, por vulneración del art. 104 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, y del art. 72.1 de la LGT de 1963, en relación con los arts. 24.1.d) del RD 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de Inspección, y art. 13.1 del RD 1684/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación, al no practicarse la regularización tributaria en la persona de la sucesora universal.

4) Al amparo de lo preceptuado en el nº 1, letra d) del art. 88 de la Ley Jurisdiccional, por infracción de las normas del ordenamiento jurídico y de la jurisprudencia aplicables para resolver la cuestión objeto de debate, por vulneración del art. 29.2 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, en relación con el art. 31.bis.2 del RD 936/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de Inspección de los Tributos, al considerarse dilaciones imputables al contribuyente "el retraso por parte de éste en la cumplimentación de solicitudes de información, requerimientos o comparecencias formuladas o solicitadas por la Inspección" no dentro, sino fuera "del ámbito de sus competencias".

5) Al amparo de lo preceptuado en el nº 1, letra d) del art. 88 de la Ley Jurisdiccional, por infracción de las normas del ordenamiento jurídico y de la jurisprudencia aplicables para resolver la cuestión objeto de debate, por vulneración del art. 29.2 y 3 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, en relación con el art. 31.Quater del RD 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de Inspección de los Tributos, por considerarse dilaciones imputables al contribuyente retrasos que sólo son consecuencia de la propia actuación administrativa y que habrían conducido a la manifiesta superación del plazo legal máximo de duración del procedimiento inspector y, en su efecto, a la prescripción del ejercicio 1998.

6) Al amparo de lo preceptuado en el nº 1, letra d) del art. 88 de la Ley Jurisdiccional, por infracción de las normas del ordenamiento jurídico y de la jurisprudencia aplicables para resolver la cuestión objeto de debate, por vulneración de los arts. 31, 33, 24 y 25 y Disposición Adicional Tercera, todos ellos de la Constitución Española, al haberse producido una injerencia ilegítima en el derecho de propiedad mediante una actuación de un poder público materialmente sancionadora con un efecto confiscatorio.

Terminando por suplicar dicte sentencia por la que, estimando el motivo primero del recurso o, subsidiariamente, los motivos segundo, tercero, cuarto, quinto o sexto, case y anule la sentencia recurrida y dicte otra de conformidad con lo interesado en la demanda.

Cuarto.

Por providencia de la Sala, de fecha 8 de abril de 2010, se acordó admitir a trámite el recurso de casación, ordenándose por otra de 22 de abril de 2010, entregar copia del escrito de formalización del recurso a la parte comparecida como recurrida (ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO), a fin de que en el plazo de treinta días pudieran oponerse al mismo, lo que hizo mediante escrito de fecha 27 de julio de 2010, en el que expuso los razonamientos que creyó oportunos y solicitó se dicte sentencia desestimando el recurso, con expresa imposición de costas al recurrente.

Quinto.

Por providencia de fecha 31 de octubre de 2012, se señaló para la votación y fallo de este recurso de casación el día 16 de enero de 2013, dictándose otra en fecha 21 de noviembre de 2012, en la que por ajustes de agenda se suspendió el señalamiento acordado, y se señaló nuevamente para el día 13 de febrero de 2013, en que tuvo lugar.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Oscar Gonzalez Gonzalez, Magistrado de la Sala

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Es objeto de esta casación la sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en virtud de la cual se estimó en parte el recurso interpuesto por don Leonardo , contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, que confirmó el acuerdo de liquidación y de sanción practicados por la Delegación Especial de Canarias (Sede en Las Palmas) en concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 1998, por importes respectivos de 10.031.962,86 euros y 3.755.233,2 euros. El Tribunal de instancia declaró la disconformidad a derecho de la liquidación en cuanto que: a) confirma el cálculo de intereses de demora por pérdida de deducciones, anulándose dicho extremo, ordenando practicar nueva liquidación de intereses, b) en relación con la sanción, anula la impuesta el 9 de marzo de 2006, y aprecia la comisión de la infracción simple prevista en el art. 78.1.c) LGT , en relación con el art. 27.3 de la Ley 19/1994 , imponiéndose multa de 3.000 euros conforme al artículo 83.3.a) LGT , y c) 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 la sentencia, lo que deberá calcularse en ejecución de sentencia.

Contra esta sentencia se ha interpuesto casación por don Leonardo y por el Abogado del Estado, con base en los motivos que han quedado transcritos en los antecedentes.

Segundo.

En el primer motivo de casación del sujeto pasivo del impuesto se alega infracción del art. 27.8 de la Ley 19/1994, de 6 de junio , de modificación del Régimen Económico Fiscal de Canarias, al atribuir a la consignación en el balance de las cantidades dotadas al Régimen para Inversiones en Canarias (RIC) eficacia constitutiva de la reducción/deducción aplicable en el IRPF del recurrente y de la pérdida del beneficio.

El Tribunal de instancia en relación con esta cuestión razonó que:

<<"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.

[...] 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.

[...] 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.

[...] 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.

[...] 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".>>

El motivo debe desestimarse por los mismos fundamentos que los de la sentencia recurrida, que se aceptan en lo sustancial. Responden, además, a la jurisprudencia de esta Sala, de la que es exponente la de 21 de mayo de 2012 , y las que en ella se citan. Se expresó en dichas ocasiones que:

<<"Esta Sala ha tenido ocasión de pronunciarse sobre la trascendencia del incumplimiento del requisito formal a que se refería el art. 27.3 de la ley 19/94, de 27 de Julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias , en cuanto señalaba que "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" manteniendo que no se trata de un requisito meramente formal sino sustancial, al cumplir la función de ahorro vinculada al beneficio, que permitirá posteriormente materializar en alguna de las inversiones recogidas en la norma.

Así, en la dictada en fecha 7 de Julio de 2011, recurso de casación para la unificación de doctrina 235/2007, constituida la Sala en Tribunal de Instancia, tratándose de un obligado tributario que carecía de la contabilidad exigida, consideró aplicable lo previsto en el apartado 8 del art. 27 de la ley 19/94 cuya dicción era la siguiente:

"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 la cuota derivada de lo previsto en el párrafo anterior se girará el interés de demora correspondiente calculado desde el último día del plazo de ingreso voluntario en la que se realizó la correspondiente base imponible".

En la misma línea, se sitúa la sentencia de 6 de Febrero de 2012, casación 4557/20087 , que considera no suficiente su contabilización con cargo a la cuenta de capital, al no permitir confirmar que la reserva proviene de los rendimientos netos derivados del ejercicio de actividades empresariales realizadas mediante establecimientos situados en Canarias, conforme establece el apartado 9 del art. 27 de la ley 19/94 , sin que la actora hubiese aportado prueba pericial contable de contrario que desvirtuase lo expuesto.

En el presente caso, en el ejercicio 1998 se aplicó el resultado contable, 81.359.910 pts, a reservas voluntarias, anotándose en el libro Diario de contabilidad del ejercicio 1999, legalizado en el Registro Mercantil el 20-3-2000, en Junio de 1999, la distribución del beneficio con destino a la cuenta "Reservas Voluntarias 98" por su importe total; procediéndose de igual forma en el ejercicio de 1999, al anotarse en el libro Diario, en Junio de 2000, la distribución del beneficio con destino a la cuenta "Reservas voluntarias 99", por un importe de 67.592.640, coincidente con el resultado contable, pero sin que se adoptase acuerdo formal de la Junta en el que se reflejase la intención de acogerse al beneficio fiscal, no obstante lo cual el sujeto pasivo en la declaración del Impuesto del ejercicio 1998 se aplicó una reducción en la base imponible de 78.668.619 pts por dicho concepto, y en la de 1999 por importe de 65.356.751 pts, siendo ésta modificada por los órganos de gestión tributaria a 58.753.284 pts.

Con independencia de lo anterior, no cabe desconocer que en el procedimiento de comprobación el propio contribuyente manifestó, por medio de su representante, que había existido un error en la confección del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 1998 y 1999, al ser su voluntad no acogerse a la reserva por Inversiones en Canarias sino al disfrute de la bonificación, por lo que las actuaciones se centraron a partir de entonces sobre si la recurrente tenía o no derecho a la bonificación, que era el beneficio al que se había acogido previamente en la declaración complementaria presentada en relación al ejercicio 1999, por lo que toda la fundamentación aducida ahora en el motivo en defensa de la aplicación de la reducción de la base imponible no resulta pertinente en el caso".>>

Al establecer el artículo 27 de la Ley 19/1994 la pérdida del beneficio fiscal ligado a la dotación de la reserva para inversiones en Canarias al incumplimiento de cualquiera de los requisitos previstos en dicho precepto, siendo además indiscutible que el beneficio fiscal del apartado 9, para los sujetos pasivos del IRPF se aplicaba de acuerdo con lo dispuesto en los apartados 3 a 8, en los mismos términos que los exigidos a las sociedades y demás entidades jurídicas, porque así lo ordenaba de forma explícita su último inciso, la conclusión no puede ser otra al existir dicho incumplimiento que la pérdida del beneficio. Dicho precepto es aplicable, por lo demás, "razone temporis", sin que las modificaciones que se hayan introducido con posterioridad le afecten al no darse a las mismas efecto retroactivo.

Por estas mismas razones procede desestimar el motivo articulado con el ordinal sexto, pues no se esta en el caso de una sanción sino el de la regularización de una situación por incumplimiento de un requisito previsto por la Ley para la obtención de un beneficio, por más que las consecuencias económicas de ello derivadas sean elevadas.

Tercero.

En el segundo motivo de casación aduce el sujeto pasivo del impuesto que se ha producido infracción del artículo 27.8 de la Ley 19/1994 , en relación con los artículos 64.a) y 66.1.a) de la ley 230/1963, de 28 de diciembre , al imputar la regularización al ejercicio siguiente (1998) a aquél en el que tuvo lugar el incumplimiento del requisito formal (1997) que ya se encontraba prescrito. De esta forma, la Inspección únicamente hubiera debido regularizar la base imponible del IRPF integrando en ella sólo las cantidades (187.620.582 pesetas) que en el ejercicio 1997 dieron lugar a la reducción de la misma.

El Tribunal de instancia en relación con esta cuestión razonó que:

<<"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.

[...] 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".>>

El motivo debe estimarse, pues el artículo 27.8 de la Ley 19/1994 , es claro cuando señala que el incumplimiento de los requisitos establecidos "dará lugar a que el sujeto pasivo proceda a la integración, en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes o en la cuota íntegra del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio en que ocurrieron estas circunstancias, de las cantidades que en su día dieron lugar a la reducción de la misma".

Conforme se deduce de la documentación obrante en el expediente -acuerdo de liquidación pág. 16 diligencia de 21 de noviembre de 2003, acuerdo de imposición de sanción (pág. 13)-, la propia Administración reconoce que ya en el ejercicio 1997 se produjo el incumplimiento de los deberes contables del RIC dotado en los ejercicios anteriores (1994,1995 y 1996). Luego es al ejercicio en que se produjo dicho incumplimiento al que debe aplicarse la integración de la base imponible, y si dicho ejercicio estaba prescrito, no puede extenderse la regularización a un ejercicio posterior (1998), aunque sea en ese ejercicio posterior en el que se descubren los incumplimientos, ya que no es el descubrimiento del defecto el determinante de la fecha de la regularización, sino el de su efectiva producción, como claramente lo dice el mencionado precepto.

Cuarto.

En el motivo tercero se aduce infracción del art. 104 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre , y 72.1 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre LGT , al no practicarse la regularización tributaria en la persona de la dos sucesoras en las dos ramas de actividad: CONAGRICAN S.L. en la de agricultura, en virtud de escritura de 27 de noviembre de 1997 y FSM S.L., en la de construcción en virtud de escritura de 9 de febrero de 1998.

El Tribunal de instancia razonó respecto de esta cuestión lo siguiente:

<<"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".>>

Limitándose la cuestión exclusivamente a la regularización del ejercicio 1998, puesto que la correspondiente al 1997 ya ha sido declarada nula en virtud de lo razonado en el Fundamento anterior, ha de ponerse de manifiesto que la regularización es la correspondiente al IRPF del ahora recurrente, y que en los meses de enero y febrero de dicho año aún no se había operado la transmisión en favor de FSM, por lo que en la base del impuesto de dicho ejercicio correspondiente al transmitente debió integrarse las cantidades que dieron lugar a la reducción por RIC, debido al incumplimiento del requisito determinante de la regularización.

Quinto.

En el siguiente motivo se aduce infracción del artículo 29.2) de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías del Contribuyente, en relación con el 31 bis 2) del RD 936/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de Inspección de Tributos, al considerar dilaciones imputables al contribuyente, el retraso por parte de éste en la cumplimentación de solicitudes de información, requerimientos o comparecencias formuladas o solicitadas por la Inspección no dentro sino fuera del ámbito de sus competencias. El motivo se plantea desde dos perspectivas: a) porque no puede considerarse imputable al sujeto pasivo las dilaciones derivadas de requerimientos para la entrega de documentación referida a las dos sociedades a las que se transmitió las respectivas ramas de actividad (CONAGRICAN y FSM S.L.), y cuya inspección no en la Orden de carga del Plan de Inspección, lo que a su juicio, constituye una desviación de poder; b) la Inspección requiere la aportación de documentación contable referida a un ejercicio prescrito (1997).

El Tribunal de instancia respecto de este tema razonó que:

<<"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.

[...] 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).

[...] 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.

[...] 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.

[...] 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.

[...] 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.

[...] 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 -ejerció 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).

[...] 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".>>

El motivo debe rechazarse con base en los mismos fundamentos que la sentencia recurrida, que se aceptan en lo sustancial. A ellos se ha de añadir, que no se ha producido un exceso en la competencia de la Inspección, pues nada impide a ésta que en el ejercicio de su actividad inspectora respecto de un determinado sujeto, se requiera a éste para la aportación de una documentación dirigida a averiguar la realidad de una transmisión a terceros de las actividades empresariales del recurrente, que además en ese caso era decisiva, pues de la realidad o no de dicha transmisión, así como de su fecha, dependía en gran medida la determinación del "quantum", que en relación con el beneficio (RIC) tendría que regularizarse. Por otra parte, nada impide que alguna de la documentación requerida perteneciese a un ejercicio prescrito, pues sin afectar a la firmeza de esa prescripción, pueden existir documentos suscritos en ese año (1997) que tengan trascendencia para delimitar el alcance del hecho imponible y de sus circunstancias, tanto objetivas como subjetivas, cual ocurrió en el caso de autos, en el que la transmisión de la rama de actividad de agricultura se llevó a cabo en el referido ejercicio 1997.

La propia parte reconoce en su escrito de interposición (pág. 55) que "la vulneración de los referidos preceptos no constituye en si misma, un defecto invalidante de la actuación inspectora, aparte de que no se opuso expresamente a la aportación de tales datos en las Oficinas de la Inspección, concurriendo voluntariamente a ellas". Si ello es así no puede ahora considerarse defectuosa la actuación a los efectos de exonerarse de una dilación a ella imputable, ya que si la actuación no era ilegal, los requerimientos debieron de ser cumplidos. Por lo demás, como indica el Abogado del Estado en su escrito de oposición a la casación, "si, como reconoce la recurrente, fue ella la que aportó voluntariamente la documentación, significa que a su alcance estaba y por ello si incurrió en dilación a ella le ha de ser imputable".

El motivo, por tanto, debe desestimarse.

Sexto.

En el quinto motivo de casación se aduce que de los 619 días de dilaciones que se imputan al sujeto pasivo, 66 días corresponden a la dilación originada por la propia Administración al acordar la suspensión de la vista prevista para el día 16 de septiembre y que se aplazó hasta el 21 de noviembre de 2003, con lo que resulta que el plazo de duración del procedimiento que ascendió a 935 días, debe ser reducido en 619 días por dilaciones imputables al recurrente, pero hay que deducir de estas los 66 días imputables a la Administración, se superaría el plazo de doce meses previsto en el art. 29 de la Ley 1/1998 .

La sentencia de instancia no contiene ninguna manifestación sobre este extremo, por lo que el motivo debió haberse formulado al amparo de la letra c) del artículo 88.1 de la Ley Jurisdiccional , con base en incongruencia, y al no hacerlo así, sino con base en la letra d), el motivo debe inadmitirse.

En segundo lugar, los 66 días de dilación imputables a la Administración no se han computado dentro de los 619, como hace el recurrente, sino dentro de los 935 de general duración del procedimiento, por lo que resulta siempre que la duración es inferior al año.

Séptimo.

El Abogado del Estado en su escrito de interposición considera que la calificación hecha por la sentencia de la infracción como incumplimiento de las obligaciones de índole contable del art. 78.1.c) LGT , es inadecuada, debiendo de mantenerse la del art. 79.a) y 79 c) de la propia LGT , por haberse dejado de ingresar una deuda tributaria y obtener una devolución de ingresos indebida.

El Tribunal de instancia fundamento su tesis estimatoria en que:

<<"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.

[...] 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€".>>

El motivo debe desestimarse pues el carácter más específico del tipo previsto en el artículo 78, conlleva el que decaiga el más genérico del art. 79, y ello aunque esta situación pueda producirse en otros supuestos en que la falta de ingreso sea debida a otra conducta también tipificada, pues lo que verdaderamente revela el carácter antijurídico en la actuación y el ánimo defraudatorio es el origen de ella, en este caso, la no contabilización, no su consecuencia, la falta de ingreso.

Octavo.

Procede condenar en costas a la Administración General del Estado, en lo relativo a su casación, sin que proceda apreciar las circunstancias del art. 139.2 LJ, a los efectos de su no imposición y fijando la cuantía de las mismas en 6.000 euros, pues no hay circunstancia apreciable por esta Sala que permita rebajar esta cantidad de la que habitualmente se fija en estos recursos.

Al mismo tiempo, la aplicación de la doctrina expuesta comporta la estimación del Recurso de Casación interpuesto por don Leonardo, y la estimación del recurso contencioso-administrativo, que decidimos, no se dan circunstancias de costas en la primera instancia, debiendo cada parte satisfacer las suyas en esta casación, de conformidad con el art. 139.2 de la Ley Jurisdiccional.

En atención a todo lo expuesto, en nombre de Su Majestad EL REY,

FALLAMOS**Primero.**

Que declaramos no haber lugar y, por lo tanto, DESESTIMAMOS el presente recurso de casación nº 444/2010, interpuesto por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, contra la sentencia dictada por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en fecha 9 de diciembre de 2009, recaída en el recurso nº 22/2008, con imposición de costas a la parte recurrente con el límite cuantitativo expresado en el último de los Fundamentos Jurídicos.

Segundo.

Que declaramos haber lugar y, por lo tanto, ESTIMAMOS el presente recurso de casación nº 444/2010, interpuesto por don Leonardo, contra la sentencia dictada por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en fecha 9 de diciembre de 2009, que revocamos, y debemos ESTIMAR el recurso contencioso administrativo nº 22/2008, y anular por contrario a derecho el acto recurrido al imputar la regularización al ejercicio siguiente (1998) a aquél en el que tuvo lugar el incumplimiento del requisito formal (1997) que ya se encontraba prescrito; sin expresa condena en las costas de esta casación, debiendo cada parte satisfacer las suyas en cuanto a las de la instancia.

Así por esta nuestra sentencia, que deberá insertarse por el Consejo General del Poder Judicial en la publicación oficial de jurisprudencia de este Tribunal Supremo, definitivamente juzgando lo pronunciamos, mandamos y firmamos Rafael Fernandez Montalvo Manuel Vicente Garzon Herrero Joaquin Huelin Martinez de Velasco Oscar Gonzalez Gonzalez Manuel Martin Timon PUBLICACIÓN.- Leída y publicada fue la anterior sentencia en el mismo día de su fecha por el Magistrado Ponente Excmo. Sr. D. Oscar Gonzalez Gonzalez, estando constituida la Sala en audiencia pública de lo que, como Secretario, certifico.

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.