

BASE DE DATOS [NORMACEF](#)

Referencia: NFJ064073

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CANARIAS (Sede en Tenerife)*Sentencia 307/2016, de 28 de junio de 2016**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 367/2014***SUMARIO:**

Regímenes especiales por razón del territorio. Canarias. Reserva para Inversiones en Canarias (RIC). Sociedades patrimoniales. Regularización por incumplimiento de los requisitos de materialización. Sociedad que al dotar en 1999 a 2003 la RIC tributó en régimen general mientras que al incumplir los requisitos en 2005 tributó como sociedad patrimonial. La Administración considera que al regularizar hay que aplicar las normas del IRPF y por tanto corregir la deducción en cuota. En el art 27 de la Ley 19/1994 (Modificación régimen económico y fiscal de Canarias) no se contiene particularidad alguna para las sociedades patrimoniales, lo que establece es que la regularización para las personas jurídicas se realizará mediante la integración en la base imponible del ejercicio en que se incumplen los requisitos. Por tanto, se estima el recurso y se anula la liquidación por cuanto no procede la regularización en cuota practicada.

PRECEPTOS:

Ley 29/1998 (LJCA), arts. 19, 45 y 69.

Ley 19/1994 (Modificación régimen económico y fiscal de Canarias), art. 27.

Ley 58/2003 (LGT), art. 263.

RDLeg 4/2004 (TR Ley IS), art. 61.

RDLeg 3/2004 (TR Ley IRPF), art. 69.

PONENTE:*Doña Adriana Fabiola Martín Cáceres.*

Magistrados:

Don ADRIANA FABIOLA MARTIN CACERES

Don MARIA DEL PILAR ALONSO SOTORRIO

Don PEDRO MANUEL HERNANDEZ CORDOBES

?

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA. SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO. SECCIÓN PRIMERA

Plaza San Francisco n.º 15

Santa Cruz de Tenerife

Teléfono: 922 479 385

Fax.: 922 479 424

Procedimiento: Procedimiento ordinario

N.º Procedimiento: 0000367/2014

NIG: 3803833320140000486

Materia: Administración tributaria

Resolución: Sentencia 000307/2016

Intervención: Interviniente: Procurador:

Demandante CANARIAS AGRONER S.L MARIA MONTSERRAT PADRON GARCIA

Demandado TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CANARIAS

SENTENCIA

Ilmo. Sr. Presidente

D. Pedro Hernández Cordobés

Ilmas. Sras. Magistradas

Dña. María del Pilar Alonso Sotorrío

Dña. Adriana Fabiola Martín Cáceres (Ponente)

En Santa Cruz de Tenerife, a 28 de junio de 2016, visto por esta Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, con sede en Santa Cruz de Tenerife integrada por los Señores Magistrados anotados al margen, el recurso contencioso-administrativo seguido con el n.º 367/2014 interpuesto por la entidad CANARIAS AGRONER S.L., representada por la Procuradora Dña. María Monserrat Padrón García y dirigida por el Letrado D. Octavio Cabrera Toste, habiendo sido parte como Administración demandada el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias y en su representación y defensa el Abogado del Estado. Siendo Ponente la Ilma. Sra. Dña. Adriana Fabiola Martín Cáceres, se ha dictado la presente sentencia con base en los siguientes

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Por Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias, Sala de Santa Cruz de Tenerife, de 30 de septiembre de 2014, se desestimaron las reclamaciones n.º 38/1491/11 y n.º 38/2765/11 promovidas contra la liquidación practicada en el seno del procedimiento de inspección seguido frente a la entidad, por el Impuesto de Sociedades, ejercicios 2004 y 2005 por importe de 96.776,38€, intereses de demora incluidos, y contra la resolución sancionadora derivada de las referidas actuaciones de comprobación, por la que se imponen tres sanciones de 4.353,20€ y de 27.774,14€ por la comisión en los ejercicios 2004 y 2005, respectivamente, de dos infracciones del artículo 191 de la LGT, y otra de 1.912,97€ por la comisión de una infracción de las previstas en el artículo 195 de la LGT .

La representación de la parte actora interpuso recurso contencioso-administrativo, formalizando demanda con la solicitud de que se dicte sentencia por la que se declare la nulidad de pleno derecho de la resolución recurrida, se condene al reintegro de las cantidades ingresadas en virtud de los actos administrativos confirmados por la misma y se condene en costas a la Administración demandada.

La representación procesal de la Administración demandada se opuso a la pretensión de la actora e interesó una sentencia por la que se inadmita o en su defecto se desestime el recurso, por ajustarse a Derecho el acto a que se refiere.

Segundo.

Practicada la prueba propuesta, se acordó el trámite de conclusiones que fue evacuado por las partes, y señalado el día y la hora para la votación y fallo, tuvo lugar la reunión del Tribunal en el designado al efecto.

Tercero.

Aparecen observadas las formalidades de tramitación.

Vistos los preceptos legales citados por las partes y los que son de general aplicación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.**

Es objeto del presente recurso determinar si es conforme a Derecho la resolución dictada por el TEAR, que confirmó la liquidación girada por el Servicio de Inspección por el concepto impositivo y ejercicios referidos, al entender que es correcta la regularización por falta de materialización de la Reserva para Inversiones en Canarias, efectuada en la cuota del impuesto correspondiente al ejercicio 2005, ya que en el mismo la entidad tenía la consideración de sociedad patrimonial. En cuanto a las sanciones impuestas, consideró que la Inspección motivó de forma convincente la concurrencia del elemento subjetivo de la culpabilidad y que la reclamante no actuó con la diligencia debida en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Segundo.

La representación procesal de la parte actora sustenta su demanda identificando el núcleo de la controversia, por lo que se refiere a la liquidación, en una cuestión de interpretación jurídica, relativa al modo en que debe efectuarse la regularización por incumplimiento de las obligaciones de materialización y mantenimiento de la RIC correspondientes a las dotaciones de ejercicios anteriores en el caso de las sociedades patrimoniales. A su juicio, la regularización en la cuota del impuesto -aplicando a las cantidades integradas en ella el tipo de gravamen del 40 por cien- realizada por la Inspección es incorrecta, ya que debió realizarse mediante un ajuste positivo en la base, como corresponde a las sociedades, incluidas las patrimoniales. Sostiene que esta regularización es la procedente, pues, afirma, según una interpretación literal del artículo 27 de la Ley 19/1994 de 6 de julio, las sociedades patrimoniales quedan incluidas en el régimen de aplicación de la RIC junto al resto de las entidades mercantiles, ya que son sociedades sujetas al IS, y por tanto tienen derecho a la reducción de su base imponible. Precisa que dicho artículo no establece un régimen específico ni excluye a las sociedades patrimoniales del régimen de aplicación de la RIC, por lo cual entiende que la interpretación administrativa es forzada, oportunista y no tiene sustento en la jurisprudencia. Añade que el artículo 27 de la Ley 19/1994 es una ley especial que no introduce ninguna distinción en la aplicación de la RIC a las sociedades patrimoniales y por tanto la RIC debe aplicarse a estas como al resto de las sociedades mercantiles, siendo dicho régimen el que a su juicio debe prevalecer sobre la remisión del artículo 61.3 c) del TRLIS al artículo 69 de la LIRPF. Señala que este proceder de la Inspección ha supuesto que el ajuste positivo derivado de la regularización no se haya utilizado para compensar la base imponible negativa del período, que hubiera determinado una cuota cero y la no exigencia de intereses de demora. Por otro lado, denuncia la vulneración del artículo 236.3 de la LGT, ya que el informe solicitado por el órgano revisor a la Inspección no llegó a su conocimiento por notificación defectuosa, lo que le impidió articular mejor su defensa y le ha causado indefensión. Reprocha igualmente la falta de motivación de la resolución recurrida por limitarse a efectuar una remisión al acuerdo de liquidación. En cuanto a la sanción impuesta, considera que no concurre el elemento objetivo del tipo infractor regulado en los artículos 191 y 195, ya que la sanción es fruto de la interpretación forzada de la Administración sobre el modo de realizar la regularización en cuota y no en base; añadiendo, con respecto al elemento subjetivo que no se ha motivado la culpabilidad.

Tercero.

La representación procesal de la Administración demandada sustenta su oposición a la demanda alegando, en primer lugar, la inadmisibilidad del recurso conforme al artículo 69 b) en relación con los artículos 19.1 b) y 45.2 d) de la LJCA al entender que no se ha aportado acuerdo expreso y concreto del órgano estatutariamente competente de la entidad recurrente para la impugnación objeto del recurso ni su estatutos, a fin de determinar cuál es el órgano estatutariamente competente para adoptarlo. En segundo lugar, sostiene que debe prevalecer el criterio de la AEAT confirmado por el TEAR según el cual el incentivo de la RIC debe aplicarse en la cuota tratándose de sociedades patrimoniales. A este respecto señala que si bien la ley 46/2002, de 18 de diciembre, por la se introdujo el régimen de las sociedades patrimoniales no estableció nada acerca de cómo debía aplicarse la RIC a este tipo de entidades, y tampoco el artículo 27 de la Ley 19/1994 fue modificado para adaptarlo a las peculiaridades de este régimen, el criterio para la aplicación del incentivo RIC adoptado por la Administración Tributaria fue el de que las sociedades patrimoniales debían aplicar dicho incentivo como una deducción en la cuota y no como una reducción en la base imponible. Dicho criterio se sustenta en las siguientes consideraciones: 1.º En el régimen aplicable a las sociedades patrimoniales, el artículo 61.3 del TRLIS remite a ciertas deducciones del IRPF, entre las cuales se encuentran las deducciones por actividades económicas del artículo 69.2 de la LIRPF, y dentro de ellas se entiende incluida la deducción por aplicación de la RIC, igual que para las personas físicas; 2.º La esencia del régimen de las sociedades patrimoniales es que tributen en un régimen análogo al IRPF (división entre parte general y especial de la base imponible o similitud en el tipo de gravamen aplicable a una y otra); 3.º La aplicación del incentivo RIC en la base imponible de las sociedades

patrimoniales generaría problemas técnicos derivados, por ejemplo, de la delimitación en la normativa del IRPF de una parte general y especial de la base imponible, o de que no se contenga en ella una previsión de reducción en la base imponible del IRPF para aplicar este incentivo, lo que impediría aplicar el incentivo RIC a estas entidades y 4.º Aplicando el incentivo RIC a la cuota se evita que esta pueda dotarse con rendimientos distintos de los derivados de la actividad económica.

Por lo que se refiere a la sanción impuesta, afirma que aunque la RIC plantea problemas interpretativos, en este caso la conducta de la actora no se ampara en interpretación razonable, y que hay dolo porque se han ocultado operaciones y se han computado gastos que no son deducibles, además de la no materialización y mantenimiento de la RIC dotada.

Cuarto.

Ha de abordarse en primer lugar la cuestión de inadmisibilidad planteada, para señalar que consta en autos el acuerdo del Consejo de Administración, por el que se rige la entidad, para la interposición del presente recurso. Por otro lado los estatutos sociales obrantes en autos atribuyen a dicho órgano la competencia para hacer y llevar a cabo todo cuanto esté comprendido dentro del objeto social, así como para ejercitar cuantas facultades no estén expresamente reservadas por Ley o por los estatutos a la Junta General, sin que conste en los mismos reserva alguna de la competencia para entablar acciones a favor de esta última. La causa de inadmisibilidad ha de ser, pues, desestimada

Sobre la pretendida falta de motivación de la resolución recurrida, no puede aceptarse la argumentación de la demanda, toda vez que la misma contiene todos los elementos, siquiera algunos de ellos por remisión a la resolución del órgano gestor, en los que funda su decisión desestimatoria. En relación con el desconocimiento del informe emitido por la Administración a petición del órgano económico-administrativo, resulta acreditado, efectivamente, que el mismo se remitió a un domicilio que no era el del reclamante y que este había comunicado al TEAR con dos años de antelación respecto de la remisión de aquel. No obstante, no cabe extraer la situación de indefensión alegada por la actora ya que ha podido exponer con exhaustividad su oposición al mismo en sede del recurso ahora formulado.

En lo que concierne a la cuestión de fondo ha de tenerse en cuenta que aunque la liquidación practicada es fruto de la regularización de distintos elementos determinantes de la deuda tributaria por los ejercicios 2004 y 2005, el recurso se circunscribe exclusivamente, por lo que se refiere a la liquidación, a la discrepancia con el modo en que se efectuó por la Administración la regularización, en el año 2005, por incumplimiento de los requisitos de materialización y mantenimiento de la RIC. A este respecto ha de tenerse en cuenta como antecedente fáctico de interés que, según se desprende del acta de inspección, la entidad recurrente tributó desde 1999 a 2003 en el régimen general del Impuesto de Sociedades, y aplicó ajustes extra fiscales negativos en las bases imponibles por dotaciones a la RIC, mientras que en 2004 y 2005 tributó por este impuesto en el régimen de sociedades patrimoniales. Es decir, que la actora en los períodos en que dotó la RIC posteriormente incumplida - en cuanto a su materialización o mantenimiento-, tributó en el régimen general. No se contiene ninguna referencia en el escrito de demanda al hecho de que la dotación se efectuara en su día, como era lo procedente, en la base imponible, por lo que la controversia ha de resolverse circunscribiendo el análisis a la cuestión interpretativa en torno a la cual se produce la discrepancia. A este respecto se observa que el razonamiento en el que se apoya la contestación a la demanda es el criterio sostenido por la Administración tributaria sobre el modo en que han de aplicar el incentivo RIC las sociedades patrimoniales; pero ha de advertirse que lo discutido aquí no es el modo en que habían de aplicar el incentivo RIC este tipo de sociedades, sino el modo en que habían de regularizar su situación tributaria en el Impuesto de Sociedades cuando se produjera el incumplimiento de los requisitos de materialización y mantenimiento de la RIC dotada. Aunque ciertamente, debe existir una correlación entre el modo en que se considera aplicable el incentivo y el modo en que procede realizar la regularización en caso de incumplimiento, y quizá a ello obedezca la línea argumentativa de la Administración demandada, no es menos cierto que en el presente caso, dicha correlación no podría darse, dado que la entidad, como se ha señalado no aplicó el incentivo que ahora se regulariza mediante la deducción en cuota, porque en los períodos impositivos a los que se refiere la dotación RIC ahora regularizada, no existía el régimen especial de las sociedades patrimoniales. Se trata pues de dilucidar, ante el silencio del artículo 27 de la Ley 19/1994 de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, así como del Real Decreto Legislativo 4/2004 de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades -al que se incorpora la regulación del régimen especial de las sociedades patrimoniales contenida en la Ley 46/2002 de 18 de diciembre- cómo debe efectuarse la regularización de la situación tributaria de las sociedades patrimoniales en caso de incumplimiento de los requisitos para el disfrute del incentivo de la RIC. Por lo que se refiere al TRLIS no se contiene referencia expresa a este extremo, dado que su artículo 61.3 c) solo se refiere a las deducciones que pueden aplicarse en la cuota íntegra, entre las que se encuentran las deducciones por incentivos y estímulos a la inversión empresarial -a excepción de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios- previstos en el propio texto refundido. Por otro lado, el artículo 27 de la Ley 19/1994, en la redacción vigente en los períodos

objeto de comprobación, establece en su apartado primero lo siguiente: "Las sociedades y demás entidades jurídicas sujetas al Impuesto sobre Sociedades tendrán derecho a la reducción en la base imponible de este impuesto de las cantidades que, con relación a sus establecimientos situados en Canarias, destinen de sus beneficios a la reserva para inversiones de acuerdo con lo dispuesto en el presente artículo". Sobre las consecuencias del incumplimiento de los requisitos de materialización y mantenimiento, su apartado octavo establece: "El cumplimiento de los requisitos contemplados en este artículo podrá acreditarse por los medios de prueba admitidos en derecho. A estos efectos, la dotación de la reserva se podrá entender probada cuando el sujeto pasivo haya presentado dentro del plazo legalmente establecido la declaración tributaria en la que aplique el incentivo regulado en este artículo. La disposición de la reserva para inversiones con anterioridad al plazo de mantenimiento de la inversión o para inversiones diferentes a las previstas, así como el incumplimiento de cualquier otro de los requisitos establecidos en este artículo, dará lugar a la integración en la base imponible del ejercicio en que ocurrieran estas circunstancias de las cantidades que en su día dieron lugar a la reducción de la misma. Sobre la parte de cuota derivada de lo previsto en el párrafo anterior se girará el interés de demora correspondiente, calculado desde el último día del plazo de ingreso voluntario de la liquidación en la que se realizó la correspondiente reducción de la base imponible".

Sobre la aplicación del incentivo RIC a las personas jurídicas, el apartado noveno del citado artículo establece: "Los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que determinen sus rendimientos netos mediante el método de estimación directa, tendrán derecho a una deducción en la cuota íntegra por los rendimientos netos de explotación que se destinen a la reserva para inversiones, siempre y cuando éstos provengan de actividades empresariales realizadas mediante establecimientos situados en Canarias. La deducción se calculará aplicando el tipo medio de gravamen a las dotaciones anuales a la reserva y tendrá como límite el 80 por 100 de la parte de la cuota íntegra que proporcionalmente corresponda a la cuantía de los rendimientos netos de explotación que provengan de establecimientos situados en Canarias. Este beneficio fiscal se aplicará de acuerdo a lo dispuesto en los apartados 3 a 8 de este artículo, en los mismos términos que los exigidos a las sociedades y demás entidades jurídicas".

De la regulación transcrita se desprende con claridad que no se contempla particularidad alguna en relación con las sociedades patrimoniales, sino que la aplicación del incentivo RIC ha de producirse para todas las entidades sujetas al Impuesto de Sociedades, mediante una reducción de la base imponible. Del mismo modo, la regularización por incumplimiento de cualquiera de los requisitos exigidos por la norma para su disfrute, debe realizarse mediante la integración en la base imponible del importe en que previamente se minoró aquella. Ha de tenerse en cuenta que el transcrito apartado octavo del artículo 27 fue objeto de modificación por el artículo 10 de la Ley 53/2002 de 30 de diciembre, sin que si el legislador con ocasión de esta Ley o de cualquier otra posterior haya introducido medida específica alguna de regularización para las sociedades patrimoniales.

Lo expuesto lleva a esta Sala apreciar que la interpretación sostenida por la Administración Tributaria, acogida en la resolución recurrida carece de sustento a la luz de una comprensión, en sus propios términos, de las normas transcritas: La primera de ellas no permite extender al mecanismo de regularización de la RIC lo establecido para las sociedades profesionales en relación con las deducciones en la cuota, en los términos ya razonados. Por otro lado, la Ley 19/1994 establece el modo en que debe aplicarse el incentivo RIC y el modo en que debe revertirse la aplicación del mismo por incumplimiento de los requisitos para su disfrute distinguiendo claramente el régimen aplicable a los sujetos pasivos del IS y del IRPF, sin establecer, en relación con las sociedades patrimoniales un régimen diferenciado o intermedio. A mayor abundamiento debe advertirse que, de considerar, en hipótesis, aplicable a estas entidades la regularización en cuota que se postula por la Administración, el tipo de gravamen aplicable no sería el previsto en el artículo 61.3 del TRLIRPF, sino el tipo medio de gravamen, conforme al artículo 27.9 de la Ley 19/1994. Todo lo cual conduce a estimar el recurso en cuanto a la cuestión interpretativa formulada y, con ello, a la anulación de la liquidación en el importe de la misma derivado de la regularización en cuota practicada como consecuencia del incumplimiento de los requisitos exigidos para el disfrute del incentivo de la RIC.

En cuanto a las sanciones, la anulación de la liquidación en los términos antedichos determina la anulación de la sanción impuesta por la infracción del artículo 191 de la LGT imputada al ejercicio 2005. Sobre las restantes es preciso examinar si concurre en la resolución sancionadora la falta de motivación denunciada por la actora. En ella, la culpabilidad se sustenta en los siguientes elementos: 1.º Al desarrollar la entidad una actividad económica, está obligada al cumplimiento de sus obligaciones tributarias con la diligencia debida de un ordenado comerciante, apreciándose dolo porque fue necesaria la intervención de la inspección para determinar la base y la cuota del impuesto; 2.º La falta de contabilización de operaciones como la operación de opción de compra y la deducción de gastos que no tenían el carácter de deducible implican necesariamente el conocimiento de los efectos tributarios que se pretendían conseguir, esto es, disminuir la carga tributaria; 3.º El incumplimiento lo es respecto de normas reflejadas en la Ley de forma clara.

Tales consideraciones carecen de virtualidad para ser calificadas como elementos probatorios de la culpabilidad en las que sustentar la sanción. Los defectos de motivación de la resolución se aprecian, por un lado, en el empleo de fórmulas genéricas de imputación que bien podrían aplicarse a cualquier conducta, como es

derivar la existencia de dolo del mero hecho del ejercicio de una actividad económica, del que se infiere que no se cumplieron las obligaciones tributarias con la diligencia debida de un ordenado comerciante, sin precisar los elementos concretos en que se sustenta, en esta particular conducta, tal afirmación. Lo mismo cabe decir del hecho de derivar la existencia de dolo del hecho de que haya tenido que intervenir la Inspección para determinar la base imponible o la cuota del impuesto, porque tal razonamiento conduciría a apreciar dolo siempre que se desarrollen actuaciones de comprobación con regularización. Por otro lado no cabe sustentar la culpabilidad en la voluntad de reducir la carga tributaria, porque dicho objetivo solo es sancionable cuando exista una conducta dolosa y negligente y es precisamente dicho elemento subjetivo lo que hay que depurar en la conducta. Por otro lado la claridad de la norma, de suyo no permite identificar la conducta culpable del obligado tributario a quien se imputa la infracción, pues la inexistencia de una interpretación razonable no es sinónimo en todo caso de culpabilidad. En suma la resolución sancionadora adolece de los defectos que conforme a una doctrina legal consolidada y expresada en Sentencia del Tribunal Supremo como la de 4 de febrero de 2010, 28 de junio de 2012 o 7 de febrero de 2014, entre otras, impide apreciar la motivación suficiente del elemento subjetivo de la culpabilidad, por lo que no habiéndose aportado pruebas específicas que enerven la presunción de inocencia, las sanciones impuestas han de ser anuladas.

Por todo lo expuesto, procede la estimación del recurso planteado, con anulación de la liquidación en los términos ya indicados y de las sanciones impuestas.

Quinto.

De acuerdo con lo previsto en el artículo 139 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, procede la imposición de costas a la Administración demandada.

En su virtud,

FALLAMOS

Que debemos estimar el recurso interpuesto en nombre de la entidad CANARIAS AGRONER S.L. contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias de 30 de septiembre de 2014, que revocamos, y anulamos la liquidación en cuanto a la regularización en la cuota del IS relativa a la Reserva para Inversiones en Canarias practicada respecto del ejercicio 2005 así como de las sanciones aplicadas. Con imposición de costas a la Administración demandada.

Así, por esta nuestra Sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos. No cabe interponer recurso de casación por razón de la cuantía.

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.