

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ073749

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CANARIAS (Sede en Santa Cruz de Tenerife)

Sentencia 301/2018, de 26 de octubre de 2018

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 216/2017

SUMARIO:

Regímenes especiales por razón del territorio. Canarias. Reserva para Inversiones en Canarias (RIC). Regularización. La entidad dotó la RIC en 2005 y 2006 pero en 2008 detectó errores contables (no contabilización de ciertos gastos) que se registraron con cargo a Reservas, lo que suponía que no existieron beneficios y no era posible dotar la RIC. En 2008 regularizó la RIC por incumplimiento pero consideró que no había lugar a la determinación de intereses de demora porque no había cuota positiva. La Administración, sin embargo, entiende que procede el cálculo de los intereses sobre la aplicación del tipo de gravamen del IS de 2008 a los ajuste practicados por la RIC en 2005 y 2006. El Tribunal considera que esta liquidación de interés de demora no se ajusta las previsiones legales. El cálculo de los intereses debe efectuarse no sobre las cantidades objeto de regularización, sino sobre la cuota resultado de la integración en la base del ejercicio en que concurren las circunstancias de las cantidades que en su día dieron lugar a la reducción de la base.

PRECEPTOS:

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

Ley 58/2003 (LGT), arts. 105 y 108.

RDL 12/2006 (Modificación Ley 19/1994), disposición transitoria 2ª.

PONENTE:*Don Pedro Manuel Hernández Cordobés.*

Magistrados:

Don PEDRO MANUEL HERNANDEZ CORDOBES

Don RAFAEL ALONSO DORRONSORO

Don MARIA DEL PILAR ALONSO SOTORRIO

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

Plaza San Francisco nº 15

Santa Cruz de Tenerife

Teléfono: 922 479 385

Fax.: 922 479 424

Email: s1contadm.tfe@justiciaencanarias.org

Procedimiento: Procedimiento ordinario

Nº Procedimiento: 0000216/2017

NIG: 3803833320170000415

Materia: Administración tributaria

Resolución: Sentencia 000301/2018

Demandante: GLOBAL DENT,S.L.; Procurador: VICTOR GONZALEZ VALLEJO

Demandado: TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CANARIAS

SENTENCIA

ILMO. SR. PRESIDENTE

D. Pedro Hernández Cordobés (Ponente)

ILMO. SRES. MAGISTRADOS/AS

D. Rafael Alonso Dorronsoró

D. ^a María Pilar Alonso Sotorrío

En Santa Cruz de Tenerife, a 26 de octubre de 2018.

La Sección Primera del TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CANARIAS, Sala de lo Contencioso-Administrativo en Santa Cruz de Tenerife, integrada por los Sres. Magistrados anotados al margen, ha visto el recurso Contencioso - Administrativo 216/2017, que tiene como objeto la resolución de 28-07-2017 del Tribunal Económico Administrativo de Canarias, Sala de Santa Cruz de Tenerife, que versó sobre el concepto impositivo Impuesto de Sociedades, ejercicio 2008. Intervienen como partes: (i) recurrente, GLOBAL DENT SL, representada por el procurador Sr. González Vallejo, dirigida por el letrado Sr. Martínez de Lagos Fierro; (ii) administración demandada, el Tribunal Económico Administrativo Regional de Canarias, representado y dirigido por la Abogacía del Estado, y;

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

I.- Interpuesto recurso contencioso-administrativo frente a la actuación a que antes se ha hecho referencia y reclamado a la Administración el expediente administrativo, se puso de manifiesto a la parte actora para formalizar la demanda, lo que verificó mediante escrito en el que después de exponer los hechos y alegar los fundamentos de derecho que estimó oportunos, terminó solicitando se dicte sentencia declarando nula y sin efecto la resolución del TEAR impugnada, relativa a la liquidación de intereses de demora por el concepto Impuesto de Sociedades del ejercicio 2008.

II.- La representación procesal de Administración demandada, se opone a las pretensiones deducidas por la parte actora y solicita se dicte sentencia que desestime el recurso con imposición de costas a la actora.

Segundo.

Pruebas propuestas y practicadas.

Practicada la prueba pertinente, las partes formularon conclusiones quedando el recurso señalado para votación y fallo para el día 08-06-2018, acto que tuvo lugar con el resultado que seguidamente se expone. Ha sido ponente el Ilmo. Sr. D. Pedro Hernández Cordobés.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. Objeto del recurso. Contenido del escrito de demanda y contestación a la demanda.

I. Objeto del recurso.

Constituye el objeto del recurso la resolución dictada el 28-07-2018 por el Tribunal Económico Administrativo de Canarias, Sala de Santa Cruz de Tenerife, en relación al Impuesto de Sociedades, ejercicio 2008.

La entidad recurrente presentó reclamación económico administrativa NUM002 frente a la resolución desestimatoria del recurso de reposición interpuesto contra el acuerdo de liquidación de intereses derivados de la regularización en el ejercicio 2008 de la Reserva para Inversiones en Canarias (RIC), referencia NUM000 , con clave de liquidación NUM001 y resultado a ingresar de 17.894,07 euros.

El TEAR, luego de central el régimen legal aplicable (según lo previsto en el apartado 1 de la Disposición Transitoria 2ª del Real Decreto ley 12/2006, de 29 de diciembre , por el que se modifican la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, y el Real Decreto-Ley 2/2000, de 23 de junio), el artículo 27.8 en la redacción vigente a 31 de diciembre de 2006, alude al contenido del artículo 108.4 y 105.1 de la LGT , para concluir que lo afirmado por la reclamante (no se trata de una regularización de la RIC por falta de materialización sino por motivo de errores contables de ejercicios anteriores) no ha sido respaldado mediante pruebas.

II. Escrito de demanda.

Explica la recurrente que procedió a dotar la RIC en los ejercicios 2005 y 2006 por importe de 236.489,99 € y 209.701,78 € respectivamente. Que en el ejercicio 2008 del Impuesto de Sociedades realizó un ajuste positivo al resultado contable por motivo de una incorrecta dotación de la RIC por motivo de errores contables cometidos en ambos ejercicios, al no contabilizar varias partidas de gastos (de promoción de inmuebles aportados por la sociedad como ampliación de capital) lo que suponía que no existieron beneficios y no era posible dotar la RIC.

En el ejercicio 2008 con cargo a reservas contabilizó gastos que por error no lo fueron en los años 2005 y 2006, disminuyendo las reservas. Permitiéndose, en relación a gastos de ejercicios anteriores su contabilización en el ejercicio de registro, si no provoca diferimiento o menor tributación respecto a su imputación en el ejercicio de su devengo.

La forma de regularización de la RIC era vía ajuste positivo en el ejercicio del incumplimiento, en el caso en el 2008 cuando se detecta y corrigen los errores contables, así como cuando se registra la escritura de ampliación de capital que incluía el inmueble que generó los gastos no contabilizados. En aplicación del artículo 27.16 de la Ley 19/1994 , no procede la regularización vía declaración complementaria sino integración en la base imponible.

Afirma que la base para el cálculo de intereses de demora es la cuota o cantidad derivada de la exención en el año en que se dotó la RIC regularizada, no la resultante en el ejercicio de la regularización, por ello, dado que no existe beneficio fiscal, puesto que no existe base imponible positiva tras la regularización, ya que dotó incorrectamente la RIC, no puede haber prestación accesoria puesto que no disfrutó de ningún beneficio.

En relación a la aportación de documentos señala que la afirmación relativa a la inexistencia de cuota base sobre la que aplicar el interés de demora que pretende la Administración tiene su base en el hecho de que los ajustes contables realizados y la consiguiente ausencia de beneficio contable, han sido en todo momento pacíficos e indiscutidos por parte de la Administración Tributaria. Añadiendo que en ningún momento la Administración le requirió su aportación.

III. Escrito de contestación a la demanda.

La contestación a la demanda se remite y reproduce a los fundamentos de la resolución impugnada que considera que desvirtúan suficientemente la pretensión ejercida de contrario.

Segundo.

El recurrente realiza una regularización de la RIC dotada en los ejercicios 2005 (236.489,99 €) y 2006 (209.701,78 €) en el ejercicio 2008, ajuste positivo al resultado contable de la casilla 403 del modelo 200. En su declaración no incluyó liquidación por intereses de demora.

Se iniciaron actuaciones de verificación de datos. La propuesta de liquidación refiere:

"Según los datos declarados en la autoliquidación del ejercicio objeto de comprobación, el contribuyente ha practicado un ajuste positivo al resultado contable (en la casilla 403 del modelo 200) como consecuencia del incumplimiento del requisito relativo a la materialización de la RIC dotada con cargo al beneficio obtenido en el ejercicio 2005 y 2006, por importe de 236.489,99 euros y 209.701,78 euros respectivamente. Sin embargo, no constan declarados los correspondientes intereses de demora en la casilla (615) "incremento por pérdida de beneficios fiscales de periodos anteriores" o en la casilla (617) "intereses de demora", como consecuencia del disfrute indebido de un beneficio fiscal.

Por tanto, esta Administración Tributaria ha realizado la presente propuesta de liquidación en la que se practica un ajuste en concepto de los intereses de la RIC devengados en cada uno de los años del plazo de materialización."

En cuanto a los intereses de demora liquidados dice:

" Por último, se han calculado los intereses de demora, por importe de 17.894,07 euros, que se han devengado desde el día siguiente al fin del plazo de ingreso voluntario de la liquidación en la que se realizó la disminución de la base imponible hasta el último día del plazo de ingreso voluntario de la liquidación en la que se realizó el aumento de la base imponible, tomando la base de cálculo anterior, según se detalla en el siguiente cuadro, con indicación de las fechas de cálculo, el número de días, los importes y el tipo de interés aplicable en cada periodo (...). "

Tercero. La demanda se opone a la liquidación de los intereses.

Expone, en síntesis, que es cierto que dotó la RIC a cargo de "supuestos" beneficios en los ejercicios 2005 y 2006, pero que en el año 2008 detectó errores contables (no se había contabilizado la ampliación de capital a través de la que se aporta el solar sobre el que se realizan obras para construcción de viviendas que generan los ingresos en los ejercicios 2005 y 2006), que supondrían que en esos ejercicios no hubo beneficio con el que dotar la RIC, por lo que procedió a regularizar la RIC-2005 y 2006 en el Impuesto de Sociedades del ejercicio 2008, pero teniendo en cuenta que en los ejercicios 2005 y 2006 no existió beneficio fiscal y que tras la regularización al no existir base imponible positiva no puede haber prestación accesoria ya que no ha disfrutado de ningún beneficio fiscal.

En la vía económico administrativa se desestiman sus alegaciones aludiendo a lo que dispone el artículo 108 de la Ley 58/2003 (que los datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios se presumen ciertos para ellos y sólo podrán rectificarse por los mismos mediante prueba en contrario) así como al artículo 105 en cuanto refiere que en los procedimientos de aplicación de tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo, teniéndose en cuenta que no ha justificado documentalmente los hechos.

En el recurso de reposición contra la propuesta de liquidación el recurrente manifestaba:

- que no aportó la documentación para acreditar su derecho porque la Administración no se la requirió a través de correspondiente requerimiento. También argumenta la falta de motivación.
- aporta copia de escritura pública de ampliación de capital de 31-12-2001 y de venta de viviendas realizadas en los ejercicios 2005 y 2006 generadoras del beneficio incorrecto con el que refiere dotó la RIC. Copia

de la autoliquidación del IS- 2007 a fin de comprobar que no se habían contabilizado aún la ampliación de capital ni los gastos correspondientes al ejercicio 2005 y 2006.

Cuarto.

La Sala aprecia que la Administración Tributaria rechazó correctamente la necesidad de requerimiento de documentación. La propuesta de liquidación comunicada con carácter previo al trámite de alegaciones expresaba de manera clara, concreta y detallada, el motivo de la liquidación provisional practicada, momento a partir del cual corresponde a la parte, ex artículo 105 de la LGT , acreditar los hechos constitutivos del derecho que pretende hacer valer.

Con su escrito de alegaciones de 10 de diciembre de 2013, aportó diversos documentos. Copia parcial de la escritura pública de 31-12-2001, de la Junta General Universal de Global Dent SL, de aumento de capital, modificación parcial de estatutos, facultades de formalización y aprobación del acta. De las página aportadas resulta la suscripción de acciones por D. Marcelino , que como únicos socios junto con su esposa D^a Eulalia y como administrador único de la entidad, por valor de 475.751,6 euros, en contraprestación de lo cual aporta la finca urbana que describe por valor de 445.701,6 euros, más 10.000 euros en metálico, y suscripción de participaciones por D^a Eulalia por valor de 150.250 €, en contraprestación de las cuales aporta metálico. La página 4 del modelo 201 del ejercicio 2007. Copia (una página) de la escritura pública de compraventa otorgada por Global Dent SL, el 19-04-2005, que refiere las partes que intervienen, y copia (una página) de la escritura pública otorgada por Global Dent SL, el 16-11-2006 que igualmente refiere las partes que intervienen.

Aún con tal documentación se consideró que el reclamante se ha limitaba a señalar que no se trata de una regularización de la reserva por falta de materialización sino de una regularización por errores contables de ejercicios anteriores.

La dotación de la reserva se justifica con la presentación de la declaración tributaria en que se aplica el incentivo y en el caso no se consideraron acreditadas las alegaciones de la parte para no apreciar que se trataba de una regularización por no materialización de las cantidades con las que se había dotado la RIC.

Quinto.

En cuanto a la liquidación de intereses de demora propiamente dicha, el TEAR considera que proceden siendo estos los resultantes de la cuota íntegra del periodo impositivo que corresponda a la integración del ajuste, computándose aquéllos por el periodo de tiempo comprendido entre el último día del plazo de ingreso voluntario de la liquidación en la que se realizó la correspondiente reducción de la base imponible, hasta el momento de presentación de la autoliquidación del periodo impositivo en que se hubiera producido el incumplimiento.

Ciertamente esto es lo que establece la disposición transitoria 2^a apartado 1 del Real Decreto-ley 12/2006 , por el que se modifican la Ley 19/1994 de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias y el Real Decreto-ley 2/2000, y el artículo 27 de la Ley 19/1994 , según su redacción vigente a 31 de diciembre de 2006, apartado 8:

" () La disposición de la reserva para inversiones con anterioridad al plazo de mantenimiento de la inversión o para inversiones diferentes a las previstas, así como el incumplimiento de cualquier otro de los requisitos establecidos en este artículo, dará lugar a la integración en la base imponible del ejercicio en que ocurrieran estas circunstancias de las cantidades que en su día dieron lugar a la reducción de la misma.

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

Pero a juicio de la Sala no fue lo que se liquidó por la Administración Tributaria en el caso considerado, pues la Administración si bien cita la legislación anterior y consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos (V1783-05 de 16 de septiembre de 2005 y V2237-06 de 10 de noviembre de 2006), ratificando que procede la liquidación de intereses moratorios por el periodo de tiempo comprendido entre el último día del plazo de ingreso voluntario de la liquidación en la que se realizó la correspondiente reducción de la base imponible,

hasta el momento de presentación de la autoliquidación del periodo impositivo en que se hubiera producido el incumplimiento, en el caso concreto dice (resolución del recurso de reposición):

" ... la entidad recurrente se comprueba que en su autoliquidación del IS-2008, declara un resultado contable positivo por importe de 13.193,74 euros y hace un ajuste positivo a dicho resultado contable por importe de 446.191,77 euros (para regularizar la RIC-2005 y RIC-2006); resultando una base imponible de 18.245,21 euros, que al aplicar el tipo de gravamen (25%) resulta una cuota íntegra de 4.561,30 euros. De acuerdo con dicho tipo de gravamen (25%) la cuota íntegra que deriva de la integración del ajuste positivo por RIC-2005 es de 59.122,50 euros (TG 25% * ajuste por RIC-2005 integrado 236.489,99 euros) y la cuota íntegra que deriva de la integración del ajuste positivo por RIC-2006 es de 52.425,45 euros (TG 25% * ajuste por RIC-2006 integrado 209.701,78 euros).

Por tanto, teniendo en cuenta el expositivo de normativa detallado anteriormente resulta que la base para el cálculo de los intereses de demora es el importe de la cuota íntegra que deriva exclusivamente de la integración del ajuste positivo por RIC-2005 y RIC-2006 (59.122,50 euros y 52.425,45 euros, respectivamente), teniendo en cuenta que los intereses de demora se calculan desde el fin del periodo voluntario de presentación el IS-2005 e IS-2006 (27/07/2006 y 31/07/2007, respectivamente) hasta el fin del periodo voluntario del IS-2008 (año de regularización 27/07/2009) y teniendo en cuenta que la Administración ha calculado los intereses de demora de acuerdo con dicha base de cálculo y dicho periodo se procede a desestimar la alegación de la entidad recurrente ya que los intereses calculados por la Administración están correctamente determinados.

Procede calcular los intereses de demora sobre la totalidad de la cuota íntegra resultante de aplicar el tipo de gravamen aplicable en el IS-2008 sobre la RIC-2005 y RIC-2006 y no solo sobre la cuota íntegra que deriva de dicho IS-2005 e IS- 2006; como así se ha expuesto anteriormente y así se expone en la resolución del TEAC 00/4414/2004".

Esta liquidación de intereses de demora no se ajusta a las previsiones legales, pues considera como base del cálculo las cantidades objeto de regularización a las que aplica el "tipo gravamen", en lugar de "la parte de cuota derivada de lo previsto en el párrafo anterior", esto es, la cuota resultando de "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". En nuestro caso, según la propia Administración Tributaria, cuota íntegra de 4.561,30 €, corriendo el plazo del cómputo de los intereses desde el último día del plazo de ingreso voluntario de la liquidación originaria en que indebidamente realizó la reducción de la base, hasta el momento de presentación de la autoliquidación del periodo impositivo en que se hubiera producido el incumplimiento.

En este sentido interpretan este precepto, aplicable a dotaciones de la RIC anteriores al 1 de enero de 2007, el Tribunal Económico-Administrativo Central, Sección Vocalía 10ª, resolución de 19 de abril 2007 (recurso 2906/2005) y la citada 4414/2004, de 29 de junio de 2006. También la Sala de este Tribunal Superior de Justicia con sede en Las Palmas de Gran Canaria, en las sentencias de 24 de julio de 2009 (recurso 729/2007) y la de 5 de junio de 2009 (recurso 169/2007). Téngase en cuenta, que con el método aplicado por la Administración Tributaria nunca habría lugar a considerar una cuota cero, a la que se refieren las anteriores resoluciones. En este punto procede estimar la demanda.

Sexto.

En cuanto a las costas procesales causadas, no procede especial imposición a ninguna de las partes, conforme al número 1 del artículo 139 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa .

Vistos los artículos anteriormente citados y los demás de general aplicación;

FALLAMOS

Estimar en parte el recurso contencioso-administrativo presentado en nombre de GLOBAL DENT SL, anulando la resolución de 28-07-2017 del Tribunal Económico Administrativo de Canarias, Sala de Santa Cruz de Tenerife, reclamación económico administrativa NUM002 , en cuanto al cálculo de los intereses de demora a cuyo

examen se contrae el recurso, debiendo aplicarse en la forma que se refiere en el fundamento de derecho quinto de la sentencia. Sin costas.

Así, por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos. Esta sentencia es susceptible de recurso de casación que se preparará ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente a su notificación, en los términos que determinan los artículos 86 y siguientes de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, justificando interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia.

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.