

**Curso 2010/11**  
**HUMANIDADES Y CIENCIAS SOCIALES/7**  
**I.S.B.N.: 978-84-15287-44-5**

**JUAN FRANCISCO GORJON PALENZUELA**

**La Reserva para Inversiones en Canarias:  
una visión crítica desde la perspectiva jurídica,  
económica y contable**

**Directores**

**URBANO MEDINA HERNÁNDEZ**  
**MARÍA DEL CARMEN HERNÁNDEZ GARCÍA**



**SOPORTES AUDIOVISUALES E INFORMÁTICOS**  
**Serie Tesis Doctorales**

## **AGRADECIMIENTOS**

La realización del presente trabajo, es el resultado de varios años de investigación y debates, mantenidos estos con muchas personas especialistas en la materia, por lo que debo agradecer a muchos amigos, conocidos y desconocidos, la ayuda que me prestaron para escribirla.

En primer lugar, este doctorando queda muy agradecido a sus directores de Tesis, el Dr. D. Urbano Medina Hernández y la Dra.D<sup>a</sup>. María del Carmen Hernández García, quienes con su constante apoyo y razonables consejos, le ha hecho perseverar en la tarea hasta el final.

Expresar de manera adecuada mi reconocimiento a cada una de las personas referidas en el primer párrafo, sería extender demasiado el texto de este preámbulo. Algunas de ellas ocupan posiciones de responsabilidad en empresas. Otras han sido Catedráticos y Profesores Universitarios, menos propensos a recibir el reconocimiento que merecen y, en tal sentido, quiero destacar al Prof.Dr. Salvador Miranda Calderín, persona estudiosa y reflexiva, que ha dedicada muchos años de su vida al estudio y divulgación de la “Reserva para Inversiones en Canarias”, y por ello, referente necesario en esta figura impositiva.

Algunas personas sometieron los borradores preliminares a una especie de crítica exhaustiva que sólo pueden proporcionar los amigos.

Asimismo, estoy en deuda con el Prof. Dr. José María Saenz-Ezquerria Foces, quien repetidas veces soportó mis obsesivas cavilaciones y alentó a continuar el proyecto, animándome en cada paso, leyendo cuidadosamente mis escritos y haciéndome sugerencias y críticas muy útiles.

En la recopilación del material que ha servido para establecer la Bibliografía, este doctorando contó con la ayuda de numerosas personas e instituciones, a los que queda muy agradecido.

Por último, el doctorando desea expresar que, a su juicio, la mejor Tesis es aquella que permite el diálogo sobre su contenido. A lo largo de los capítulos que se inician ahora, los datos quedan expuestos en su desnudez, lo que habrá de permitir que, con independencia del proceso reflexivo del autor, sea el lector, desprovisto de prejuicios y cargado de espíritu crítico, quien pueda extraer sus propias conclusiones. Que así sea.

## INDICE

	Abreviaturas .....	6
	Introducción.....	8
	<b><u>PRIMER PARTE</u></b>	
	<b><u>Visión Jurídica y Económica</u></b>	16
<b>Capitulo</b>	<b>Los casos más paradigmáticos del galimatías interpretativo a que se ha dado lugar por la aplicación de la R.I.C .....</b>	<b>17</b>
<b>I)</b>	<b>I.1 Las sucesivas modificaciones del art. 27 de la Ley19/1994 .....</b>	<b>18</b>
	<b>I.2 Las controversias sobre la posibilidad de dotación por parte de profesionales .....</b>	<b>47</b>
	<b>I.3 La imposibilidad de la dotación por parte de Grupos de Sociedades ..</b>	<b>55</b>
	<b>I.4 El problema constituido por la posible aplicación del beneficio a las Sociedades de transparencia fiscal (Sociedades de mera tenencia de bienes o patrimoniales ).....</b>	<b>59</b>
	<b>I.5 Los resultados extraordinarios. Otro claro ejemplo de la inseguridad jurídica reinante en la aplicación de la R.I.C.....</b>	<b>128</b>
	<b>I.6 Otros supuestos conflictivos. La R.I.C. y los ingresos financieros .....</b>	<b>147</b>
	<b>I.7 Otro buen ejemplo de la hermenéutica enfrentada entre la Administración y los contribuyentes. La interpretación literal seguida por la Administración en contra la exégesis espiritualista seguida en otros casos. Los Fondos propios y el cálculo de dotación de la R.I.C.....</b>	<b>157</b>
	<b>I.8 La radicación de la actividad que general el beneficio. Otro supuesto de duda.....</b>	<b>160</b>
	<b>I.9 El plazo para la materialización de las dotaciones y su entrada en funcionamiento .....</b>	<b>163</b>
	<b>I.10 Algunas otras cuestiones atinentes al período de permanencia de la materialización de la inversión.....</b>	<b>187</b>
	<b>I.11 La materialización de la R.I.C. en terrenos .....</b>	<b>190</b>
	<b>I.12 La materialización en inmuebles o edificios.....</b>	<b>199</b>
	<b>I.13 La materialización de la dotación en Deuda Pública.....</b>	<b>216</b>
	<b>I.14 La materialización indirecta a través de otras Sociedades.....</b>	<b>219</b>
	<b>I.15 La materialización de la R.I.C. en infraestructura pública a través del sistema de concesiones administrativas .....</b>	<b>221</b>
	<b>I.16 Otros aspectos donde se han puesto de manifiesto las claras divergencias interpretativas entre la Administración y los contribuyentes en torno a la R.I.C.....</b>	<b>226</b>
	<b>I.16 a) El rechazo de la dotación o materialización de la R.I.C. y la inaplicación de otros incentivos por parte de la AEAT .....</b>	<b>226</b>
	<b>I.16 b) El incumplimiento y su regulación .....</b>	<b>233</b>
	<b>I.16 c) Los intereses de demora en los casos de regularización.....</b>	<b>235</b>
<b>Capitulo</b>	<b>La R.I.C. y los aspectos formales .....</b>	<b>248</b>
<b>II)</b>	<b>II.1 La importancia de las formalidades legales de la R.I.C. Un campo abonado para la controversia.....</b>	<b>249</b>
	<b>II.2 La falta o retraso en la legalización de los libros contables como exponente de cualquier otro incumplimiento formal .....</b>	<b>270</b>
	<b>II.2.1 La contabilidad : obligaciones formales y sustanciales.....</b>	<b>274</b>
	<b>II.2.2 La relevancia del incumplimiento de las obligaciones formales inherentes a la correcta llevanza de la contabilidad y sus efectos .....</b>	<b>294</b>
	<b>II.3 La relevante modificación operada por el Real-Decreto Ley 12/2006, de 29 de Diciembre y sus posibles consecuencias.....</b>	<b>314</b>
	<b>II.4 La retroactividad de la norma sancionadora más favorable. Un supuesto de necesaria aplicación para la R.I.C. ....</b>	<b>322</b>
	<b>II.4.1 La aplicación del principio al ámbito Administrativo y tributario .....</b>	<b>336</b>
	<b>II.4.2 La aplicación de la norma sancionadora más favorable en el caso de la R.I.C.....</b>	<b>364</b>
	<b>a)La existencia de previsiones materialmente sancionadoras sin que formalmente se califiquen como tales.....</b>	<b>365</b>
	<b>b)La aplicación de la norma más favorable.....</b>	<b>417</b>

	c)Coda final sobre la aplicación de las sanciones en la R.I.C .....	422
	c.1) la inexistencia de ocultación en la aplicación del incentivo pese al posible error en su dotación ó materialización .....	422
	c.2) la interpretación razonable como causa exonerativa de responsabilidad.....	430
Capitulo III)	La R.I.C. o la historia de una permanente inseguridad jurídica. Los principios constitucionales también resultan de aplicación al ámbito tributario o la imposibilidad de interpretar la norma tributaria desde un puro interés recaudatorio .....	434
III.1	La inseguridad jurídica como compañera inseparable de la R.I.C. y sus indeseables efectos .....	435
III.2	Una inseguridad teñida de un inequívoco interés fiscal o recaudatorio contrario a lo querido por la Constitución .....	468
	<b><u>SEGUNDA PARTE</u></b>	
	<b><u>Visión Contable</u></b>	488
	Introducción .....	489
Capitulo IV)	Concepto y naturaleza contable de la R.I.C.: consideraciones generales .....	493
IV.1	Conceptos computables en la formación de los resultados .....	500
IV.2	Materialización de la R.I.C .....	512
IV.3	Reconocimiento, valoración y registro contable de la materialización de la R.I.C. ....	543
IV.3.1	Los criterios de valoración de activos y pasivos según el PGC 2007.....	543
IV.3.2	Concepto, principios generales y aspectos particulares de contabilización del Inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias: Normas 2ª, 3ª y 4ª de Registro y Valoración .....	555
IV.3.3	Concepto, principios generales y aspectos particulares de contabilización del Inmovilizado Intangible: Normas 5ª y 6ª de Registro y Valoración .....	557
IV.3.4	Concepto, principios generales y aspectos particulares de contabilización de los Activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta: Norma 7ª de Registro y Valoración .....	559
IV.3.5	Concepto, clasificación y contabilización de los Instrumentos financieros: Norma 9ª de Registro y Valoración .....	560
IV.3.6	Concepto, reconocimiento y contabilización del arrendamiento financiero (leasing): Norma 8ª de Registro y Valoración .....	576
IV.3.7	Concepto, reconocimiento y contabilización de las combinaciones de negocios: Norma 19ª de Registro y Valoración .....	577
IV.3.8	Concepto, reconocimiento y contabilización de los negocios conjuntos: Norma 20ª de Registro y Valoración .....	586
IV.4	Información contable de la R.I.C. en la Memoria .....	589
IV.5	Especial referencia la elaboración y valoración de los planes de inversión .....	597
IV.6	Régimen sancionador de los errores u omisiones contables .....	636
	Conclusiones .....	640
	RESEÑA BIBLIOGRAFICA .....	678

## **ABREVIATURAS**

AAVV	Autores Varios
AEAT	Agencia Estatal de la Administración Tributaria
CaT	Revista Carta Tributaria
CCOM	Código de Comercio
CE	Constitución Española
CEF	Centro de Estudios Financieros
CT	Revista Crónica Tributaria
DGT	Dirección General de Tributos
FJ	Fundamento Jurídico de una Sentencia
FPI	Fondo de Previsión para Inversiones
GF	Revista Gaceta Fiscal
HC	Revista Hacienda Canaria
HPE	Revista Hacienda Pública Española
ICAC	Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas
ICE	Revista Información Comercial Española
IEF	Instituto de Estudios Fiscales
IGIC	Impuesto General Indirecto Canario
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IS	Impuesto sobre Sociedades
ISD	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
ITPAJD	Impuesto s/ Transm.Patrimoniales y Actos J.Documenta.
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
JT	Jurisprudencia Tributaria
LGT	Ley General Tributaria
LHL	Ley de Haciendas Locales
LIRPF	Ley Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
LIS	Ley del Impuesto sobre Sociedades
LIVA	Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido
LJCA	Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativo
LRJPAC	Ley Régimen Jurídico Procedimiento Administrat.Común
LTPP	Ley de Tasas y Precios Públicos
PD	Partida Doble
PGC	Plan General de Contabilidad
QF	Revista Quincena Fiscal
RDFHP	Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública
RDL	Real Decreto Ley
RDM	Revista de Derecho Mercantil
REDC	Revista Española de Derecho Constitucional
REDF	Revista Española de Derecho Financiero
REF	Régimen Económico y Fiscal de Canarias
REFi	Revista del Centro de Estudios Financieros
RIS	Reglamento del Impuesto sobre Sociedades
RRM	Reglamento del Registro Mercantil
RTC	Revista Técnica Contable
RTT	Revista Técnica Tributaria
SAN	Sentencia Audiencia Nacional
SAT	Sentencia Audiencia Territorial
SSAN	Sentencias de la Audiencia Nacional

SSTSJ	Sentencias del Tribunal Superior de Justicia
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional
STS	Sentencia del Tribunal Supremo
STSJ	Sentencia del Tribunal Superior de Justicia
TEAC	Tribunal Económico-Administrativo Central
TEAP	Tribunal Económico-Administrativo Provincial
TEAR	Tribunal Económico-Administrativo Regional
TEARC	Tribunal Económico-Administrativo Regional Canarias
TF	Revista Tribuna Fiscal
TRLIRPF	Texto Refundido Ley Impuesto sobre la Renta.P.Físicas
TRLIS	Texto Refundido Ley Impuesto sobre Sociedades
TRLSA	Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas
TSJ	Tribunal Superior de Justicia
ZEC	Zona Especial Canaria

-----

# **INTRODUCCION**

## **INTRODUCCIÓN.**

El Archipiélago Canario ha disfrutado tradicionalmente de un sistema fiscal especial respecto al del resto del Estado español por sus circunstancias geográficas, y por su lejanía del resto del territorio nacional. Dicho régimen especial está expresamente recogido en la Disposición Adicional Tercera de la Carta Magna y desarrollado en la Ley Orgánica 10/1982 (reformada por la también Ley Orgánica 4/1996) que aprueba el Estatuto de Autonomía de Canarias, encontrando especial significación en la libertad comercial de importación y exportación y en franquicias aduaneras y fiscales sobre el consumo.

Con la publicación de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias (REF), se inicia un proceso de reforma de dicho régimen especial en sus aspectos fiscales, de tal manera que, respetando la especialidad canaria respecto del resto del territorio nacional, se adecuan las figuras impositivas a aplicar en Canarias con las exigencias de la Unión Europea.

La Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, se engloba dentro del marco de dicha reforma, regulando principalmente los aspectos económicos del Régimen Económico y Fiscal. No obstante, la Ley establece un conjunto de medidas de tipo fiscal que se articulan para dar cumplimiento a dos de los principios estratégicos recogidos en la Exposición de Motivos y que son: mantener una significativa menor presión fiscal que la media del resto de España y de la Unión Europea y establecer un coherente bloque de incentivos fiscales y económicos que generen decisiones inversoras. Este conjunto de medidas de tipo fiscal ampliaron en gran medida los apoyos a la inversión regulados en la Ley 20/1991.



Con esta finalidad, el artículo 27 de la Ley 27/1994 crea un nuevo incentivo fiscal a la autofinanciación e inversión empresarial aplicable tanto en el Impuesto sobre Sociedades como en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Este incentivo fiscal se recoge bajo la denominación de Reserva para Inversiones en Canarias (RIC). La RIC trata de crear las condiciones precisas para que los empresarios establecidos en Canarias inviertan en este territorio los beneficios generados por sus establecimientos aquí ubicados.

Como es bien sabido, la RIC constituye un incentivo fiscal -el más importante- dentro del REF que brinda la posibilidad de ahorro de un porcentaje muy alto de sus impuestos a cualquier titular de una actividad económica en el Archipiélago Canario, si reinvierte sus beneficios en las islas, operando como una dotación de carácter deducible que disminuye los beneficios obtenidos para delimitar la base imponible gravable en el Impuesto sobre sociedades (IS) y como una deducción en la cuota en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF). Pero además, la RIC constituye el ejemplo paradigmático de beneficio fiscal con presupuesto de hecho complejo, que se aplica de modo provisional en la autoliquidación por el sujeto pasivo y sólo si después se incumplen los requisitos futuros de los que el incentivo depende se produce la pérdida de aquél y surge la obligación de regularizar del sujeto pasivo con intereses de demora.

Este incentivo fiscal no puede ser entendido si se separa de una tradición histórica presente desde la conquista de las islas por los Reyes Católicos, que pretende favorecer el desarrollo de la sociedad canaria en su conjunto, pues siendo verdad que el incentivo opera en un ahorro significativo de la factura impositiva de los agentes económicos (empresarios o profesionales), no es menos cierto que el REF obliga al empresario a invertir una cantidad de dinero superior (casi el triple) al montante en que se concreta el ahorro impositivo logrado.

Quizás desde este punto de vista tan material o unidireccional, podría sorprender el hecho de que la Administración Tributaria haya sido tan combativa con la correcta –más bien habría que decir escrupulosa- aplicación del beneficio fiscal. Es cierto que los problemas de la RIC no deben asociarse de modo exclusivo con esa celosa actividad administrativa a la que inmediatamente nos vamos a referir, sino que están también emparentados con otros aspectos, como por ejemplo, la dificultad de materialización de las inversiones en activos razonables (hubo que recurrir, por ejemplo, a la deuda pública para solventar el escollo que constituían las enormes cantidades dotadas sin activos posibles en los que materializarse). Pero no cabe desconocer que la inexistencia de normativa de desarrollo del art. 27 de la Ley 19/1994, una redacción manifiestamente mejorable en cuanto a su claridad y una interpretación particular de la Administración, tendencialmente dirigida a rechazar de cualquier forma las dotaciones realizadas, han contribuido poderosamente a incrementar la conflictividad y litigiosidad tributaria, bastando señalar a tal respecto que la mayoría de las actas levantadas por la Inspección a lo largo de estos años han sido firmadas en disconformidad por los contribuyentes.

Especialmente enfática ha sido la doctrina a este respecto recordando que en la mayoría de los casos, lo que ha alumbrado dichas actas de disformidad “no son actuaciones imprudentes de los empresarios o asesores –que también las hay, algunas casi suicidas-, sino que aun aplicando la mayor prudencia se ven abocados a recurrir a los Tribunales. Esta inseguridad jurídica tampoco beneficia a Canarias y por mucho que lo ha intentado el propio Ministerio de Hacienda nada ha conseguido: las aclaraciones legales para dirimir cuestiones se vuelven a interpretar de una forma por las empresas, y de otra bien distinta por parte de la Administración Tributaria. Ya no se trata de un problema técnico, sino de fondo, de una determinada actitud negativa hacia un incentivo que configura una de las especificidades fiscales tradicionales de Canarias, y que como tal ha de

ser resuelto, a falta del añorado reglamento, políticamente” (MIRANDA CALDERIN, S.).<sup>1</sup>

Quizás sea tan solo un ejemplo cualificado de lo que NAVAS VAZQUEZ<sup>2</sup> ha calificado como especialidad del sistema fiscal. Para este autor, “el sistema tributario se distancia incluso de las simples exigencias predicables del ordenamiento jurídico. El ordenamiento tiene unas exigencias mínimas de integración y funcionamiento que requieren no sólo unas fórmulas concretas de producción de las normas sino también la posibilidad de su ordinaria interpretación y aplicación”. En el caso de la RIC esta interpretación ha sido muy difícil, por no decir, imposible, lesionando con ello el principio de seguridad jurídica y demostrando lo que SANCHEZ PEDROCHE,<sup>3</sup> ha constatado con agudeza, y es que no puede hablarse en puridad de sistematicidad en el actual panorama fiscal. DORTA VELÁZQUEZ y CORREA RODRIGUEZ,<sup>4</sup> aludieron ya a esta cuestión, poniendo de manifiesto la doble perspectiva desde la cual podía abordarse un estudio sensato y sereno de la RIC.

Pero la historia de la RIC puede resumirse en el solo dato de su permanente inseguridad, pues a la oscuridad o silencio de su regulación normativa se ha unido un sesgo muy determinado de la Administración Tributaria en su interpretación cotidiana del incentivo, imbuida por un planteamiento fiscalista o recaudatorio que creemos superado, tras la promulgación de la Constitución y a la luz de la

---

<sup>1</sup> MIRANDA CALDERIN, S. La Planificación de la Reserva para Inversiones en Canarias, Dar, Escuela de Negocios, Las Palmas de Gran Canaria, 2005, pag.29, quien alude a la recomendación del Consejo para la Defensa del Contribuyente realizada en 2004 dirigida a mitigar la inseguridad jurídica de la RIC.

<sup>2</sup> NAVAS VAZQUEZ, R “*Sistema Tributario*” Quincena Fiscal nº6 Marzo 2008, pag.13

<sup>3</sup> SANCHEZ PEDROCHE, A. , Prologo a la obra de BAS SORIA, J. “*El cálculo del Impuesto sobre Sociedades con el nuevo PGC*”, CEF, Madrid, 2009, pag. 21

<sup>4</sup> DORTA VELAZQUEZ, J.A. y CORREA RODRIGUEZ, A. “*La RIC y el comportamiento empresarial. Un estudio de los efectos de la RIC en la empresa canaria durante los años 1994 a 2002.* Hacienda Canaria, 2007 pag. 419.

jurisprudencia del Tribunal Constitucional, en aspectos como la seguridad jurídica o la tutela de los fines que el ordenamiento tributario debe salvaguardar. Es más, si pensamos en el hecho apuntado con anterioridad de que la RIC obliga al empresario a invertir una cantidad de dinero superior (casi el triple) al montante en que se concreta el ahorro impositivo logrado con el beneficio, no estamos completamente seguros de que ese planteamiento acendradamente recaudatorio sea el único, puesto que quizás haya sido el cómodo cumplimiento de los objetivos de los Departamentos de Inspección y Gestión lo que ha respaldado fuertemente el singular comportamiento administrativo.

Sea como fuere, nuestro propósito en las líneas que siguen es, por un lado, como primer objetivo, poner de manifiesto el caos interpretativo y la perenne inseguridad jurídica que el incentivo fiscal ha suscitado con sucesivos, contradictorios e inacabados enfrentamientos entre los órganos llamados a aplicarlo, interpretarlo o revisar los muchos conflictos provocados.

Seguidamente, como segundo objetivo, dedicaremos nuestra atención a desarrollar un aspecto que nos resulta sumamente llamativo al socaire de la más reciente modificación del incentivo fiscal atinente al incumplimiento de las obligaciones formales para el disfrute del beneficio. En nuestra opinión, tal modificación legislativa, que trueca la necesaria regularización a practicar por cualquier incumplimiento formal en una concreta tipicación sancionadora, implica la posibilidad de aplicar la retroactividad *in bonam partem* recogida en el artículo 9.3 de la Constitución, obligando a revisar gran parte de las liquidaciones de la RIC que a día de la fecha penden ante los órganos revisores administrativos y contencioso-administrativos.

Además, haremos unas consideraciones generales sobre el principio de seguridad y certeza normativa para comprobar que la normativa reguladora de la RIC ni siquiera se ha acercado a dicho valor

de nuestro ordenamiento, así como a los nuevos valores que plasma la CE y que podrían haber servido de orientación a la actuación administrativa en relación con el incentivo, siendo este el tercer objetivo de la investigación

Por último y como cuarto objetivo, realizaremos un estudio de los aspectos contables de la RIC, debido a que los principales problemas que ha tenido la materialización de la RIC, han sido ocasionados por el reconocimiento de los activos, su valoración y/o su representación.

Para la consecución de los objetivos planteados estructuramos la investigación en cuatro capítulos.

En el primero se analiza de forma pormenorizada los casos más paradigmáticos, que a nivel de interpretación ha tenido la aplicación de la RIC. Así, a lo largo de la explicación podremos percatarnos que en unos casos ha prevalecido la interpretación literal, mientras que en otros ha sido la espiritualista, pero en ambos los sujetos de la relación tributaria no se han puesto nunca de acuerdo (si la Administración apoyaba la primera de las exégesis expuesta el contribuyente optaba por la contraria y viceversa), cubriendo de esta forma nuestro primer objetivo planteado acerca del caos interpretativo de la Ley.

En el segundo capítulo y para cumplir con el objetivo de las controversias suscitadas respecto a los aspectos formales, se pone de manifiesto que los sucesivos cambios operados en la normativa no han hecho otra cosa, en la mayoría de los casos, que acrecentar los desacuerdos interpretativos, al ignorarse si las reformas tenían carácter prospectivo al innovar el ordenamiento o, al contrario, suponían una aclaración refrendada legalmente de la situación anterior. Asimismo se verá que la valiosa aportación de expertos (informe de la Comisión de diciembre de 2000, fundamentalmente) en la resolución de las controversias ha atizado de nuevo la hoguera del conflicto, sobre todo

en aquellos casos en los que ya estaba planteado el litigio en vía revisora administrativa o contencioso-administrativa, al servir de aval de planteamientos administrativos anteriores y ser asumidos por los servicios de la AEAT con carácter retroactivo o prospectivo según los casos, aspecto éste vetado completamente para el supuesto de disposiciones ministeriales aclarativas o interpretativas nunca aprobadas y de mayor rango que el mero dictamen de expertos en la materia.

Dedicamos el tercer capítulo al análisis de la inseguridad jurídica que ha acompañado permanentemente a la RIC, intentando de este modo cumplir con el tercer objetivo de la investigación.

Como desarrollo del último de los objetivos planteados, en el cuarto capítulo de esta tesis, estudiaremos los Aspectos Contables de la RIC. Detallamos el origen de la dotación a la RIC, para lo que hemos estudiado la composición y la formación del beneficio contable y fiscal. Además realizamos un análisis pormenorizado de los conceptos contables de “ *reconocimiento* “, “ *valoración* “, “ *registro e información* “, referidos a los elementos patrimoniales en los que se puede materializar la RIC, centrándonos principalmente en la repercusión que sobre estos conceptos ha tenido la entrada en vigor del Nuevo Plan General de Contabilidad de 2007, aprobado por el RD 1514/2007 de 16 de Noviembre.

También, en este cuarto capítulo, consideramos conveniente, exponer las previsiones normativas sobre el plan de inversión a través del que se puede materializar la RIC y, a la vista de las carencias observadas, proponemos una metodología del mencionado plan de inversión.

Por último, finalizamos esta investigación con las conclusiones alcanzadas.

**PRIMERA PARTE**

**VISION**

**JURIDICA - ECONOMICA**

**CAPITULO I**  
**LOS CASOS MÁS PARADIGMÁTICOS**  
**DEL GALIMATÍAS INTERPRETATIVO**  
**A QUE HA DADO LUGAR LA**  
**APLICACIÓN DE LA RIC**



## **CAPITULO I. LOS CASOS MÁS PARADIGMÁTICOS DEL GALIMATÍAS INTERPRETATIVO A QUE HA DADO LUGAR LA APLICACIÓN DE LA RIC.**

### **I.- 1. LAS SUCESIVAS MODIFICACIONES DEL ART. 27 DE LA LEY 19/1994.**

Con la perspectiva histórica que dan los más de dos lustros que han transcurrido desde la promulgación originaria de la RIC, puede afirmarse que las continuas reformas que ha sufrido el precepto encargado de regularla, no solamente ha sido excesivo, sino que tampoco ha contribuido precisamente a asentar el grado de conocimiento del incentivo, generando de paso mayores controversias jurídicas, como luego tendremos ocasión de señalar. Con el fin de inventariar los sucesivos cambios, hemos procedido a recoger desde su misma promulgación todas y cada una de las reformas hasta el día de la fecha. A algunas de esas reformas nos referiremos profusamente en páginas posteriores remarcando las consecuencias importantes que desde el punto de vista jurídico representan.

#### **1) Redacción originaria del art. 27 de la Ley 19/1994 (entrada en vigor el 8 de julio de 1994):**

**Artículo 27.** *Reserva para inversiones en Canarias.*

**1.** Las sociedades y demás entidades jurídicas sujetas al Impuesto sobre Sociedades tendrán derecho a la reducción en la base imponible de este impuesto de las cantidades que, con relación a sus establecimientos situados en Canarias, destinen de sus beneficios a la reserva para inversiones de acuerdo con lo dispuesto en el presente artículo.

**2.** La reducción a que se refiere el apartado anterior se aplicará a las dotaciones que en cada período impositivo se hagan a la reserva para inversiones hasta el límite del 90 por 100 de la parte de beneficio obtenido en el mismo período que no sea objeto de distribución, en cuanto proceda de establecimientos situados en Canarias.

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

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

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

**3.** La reserva para inversiones deberá figurar en los balances con absoluta separación y título apropiado y será indisponible en tanto que los bienes en que se materializó deban permanecer en la empresa.

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

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

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

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

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

Párrafo suprimido.

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

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

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

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

**6.** Las disminuciones de patrimonio relativas a los elementos afectos a la reserva para inversiones habidas con posterioridad al período de permanencia a que se refiere el apartado 5, no se integrarán en la base imponible a menos que se materialice el equivalente de su importe como una nueva dotación a la reserva para inversiones que deberá cumplir todos los requisitos previstos en esta norma.

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

**7.** El disfrute del beneficio de la reserva para inversiones será incompatible, para los mismos bienes, con la deducción por inversiones y con la exención por reinversión a que se refiere el artículo 15.8 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

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

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

**9.** 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.

**2) Primera reforma, operada por el Real Decreto-Ley 3/1996, de 26 de enero (entrada en vigor a partir de 27 de enero de 1996):**

**Artículo 27.** *Reserva para inversiones en Canarias.*

**1.** Las sociedades y demás entidades jurídicas sujetas al Impuesto sobre Sociedades tendrán derecho a la reducción en la base imponible de este impuesto de las cantidades que, con relación a sus establecimientos situados en Canarias, destinen de sus beneficios a la reserva para inversiones de acuerdo con lo dispuesto en el presente artículo.

**2.** La reducción a que se refiere el apartado anterior se aplicará a las dotaciones que en cada período impositivo se hagan a la reserva para inversiones hasta el límite del 90 por 100 de la parte de beneficio obtenido en el mismo período que no sea objeto de distribución, en cuanto proceda de establecimientos situados en Canarias.

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

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

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

**3.** La reserva para inversiones deberá figurar en los balances con absoluta separación y título apropiado y será indisponible en tanto que los bienes en que se materializó deban permanecer en la empresa.

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

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

español y matriculados en Canarias, incluidos los inscritos en el Registro Especial de Buques y Empresas Navieras.

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

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

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

Párrafo suprimido.

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

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

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

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

**6.** Las disminuciones de patrimonio relativas a los elementos afectos a la reserva para inversiones habidas con posterioridad al período de permanencia a que se refiere el apartado 5, no se integrarán en la base imponible a menos que se materialice el equivalente de su importe como una nueva dotación a la reserva para inversiones que deberá cumplir todos los requisitos previstos en esta norma.

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

**7.** El disfrute del beneficio de la reserva para inversiones será incompatible, para los mismos bienes, con la deducción por inversiones

y con la exención por reinversión a que se refiere el artículo 15.8 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

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

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

**9.** 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.

***Se suprime el párrafo tercero del apartado 4.b, por el art. único.tres.1 del Real Decreto-Ley 3/1996, de 26 de enero.***

***Letra c) del apartado 4 queda redactada por art. único.tres.2 del Real Decreto-Ley 3/1996, de 26 de enero.***

**3) Segunda reforma, operada por la Ley 53/2002 (entrada en vigor el 1 de enero de 2003):**

**Artículo 27. Reserva para inversiones en Canarias.**

**1.** Las sociedades y demás entidades jurídicas sujetas al Impuesto sobre Sociedades tendrán derecho a la reducción en la base imponible de este impuesto de las cantidades que, con relación a sus establecimientos situados en Canarias, destinen de sus beneficios a la reserva para inversiones de acuerdo con lo dispuesto en el presente artículo.

**2.** La reducción a que se refiere el apartado anterior se aplicará a las dotaciones que en cada período impositivo se hagan a la reserva para inversiones hasta el límite del 90 por 100 de la parte de beneficio obtenido en el mismo período que no sea objeto de distribución, en cuanto proceda de establecimientos situados en Canarias.

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

A estos efectos se considerarán beneficios no distribuidos los destinados a nutrir las reservas, excluida la de carácter legal. Tampoco tendrá la consideración de beneficio no distribuido el correspondiente a las rentas que se hayan beneficiado de la deducción establecida en el artículo 36 ter de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Las asignaciones a reservas se considerarán disminuidas en el importe que eventualmente se hubiese detruido de los fondos propios, ya en el ejercicio al que la reducción de la base imponible se refiere, ya en el que se adoptara el acuerdo de realizar las mencionadas asignaciones.

**3.** La reserva para inversiones deberá figurar en los balances con absoluta separación y título apropiado y será indisponible en tanto que los bienes en que se materializó deban permanecer en la empresa.

**4.** Las cantidades destinadas a la reserva para inversiones en Canarias deberán materializarse en el plazo máximo de tres años, contados desde la fecha del devengo del impuesto correspondiente al ejercicio en que se ha dotado la misma, en la realización de alguna de las siguientes inversiones: a) La adquisición de activos fijos situados o recibidos en el archipiélago canario, utilizados en el mismo y necesarios para el desarrollo de actividades empresariales del sujeto pasivo o que contribuyan a la mejora y protección del medio ambiente en el territorio canario. A tal efecto se entenderán situados y utilizados en el archipiélago las aeronaves que tengan su base en Canarias y los buques con pabellón español y matriculados en Canarias, incluidos los inscritos en el Registro Especial de Buques y Empresas Navieras.

Se considerarán como adquisición de activo fijo las inversiones realizadas por arrendatarios en inmuebles, cuando el arrendamiento tenga una duración mínima de cinco años, y las inversiones destinadas a la rehabilitación de un activo fijo si, en ambos casos, cumplen los requisitos contables para ser consideradas como activo fijo para el inversor.

A los efectos de este apartado, se entenderán situados o recibidos en el archipiélago canario las concesiones administrativas de uso de bienes de dominio público radicados en Canarias, las concesiones administrativas de prestación de servicios públicos que se desarrollen exclusivamente en el archipiélago, así como las aplicaciones informáticas, y los derechos de propiedad industrial, que no sean meros signos distintivos del sujeto pasivo o de sus productos, y que vayan a aplicarse exclusivamente en procesos productivos o actividades comerciales que se desarrollen en el ámbito territorial canario.

El importe de los gastos en investigación que cumplan los requisitos para ser contabilizados como activo fijo se considerará materialización de la reserva para inversiones en la parte correspondiente a los gastos de personal satisfechos a investigadores cualificados adscritos en exclusiva a actividades de investigación y desarrollo realizadas en Canarias, y en la parte correspondiente a los gastos de proyectos de investigación y desarrollo contratados con universidades, Organismos

públicos de investigación o centros de innovación y tecnología, oficialmente reconocidos y registrados y situados en Canarias. Esta materialización será incompatible, para los mismos gastos, con cualquier otro beneficio fiscal.

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

El inmueble adquirido para su rehabilitación tendrá la consideración de activo usado apto para la materialización de la reserva cuando el coste de la reforma sea superior a la parte del precio de adquisición correspondiente a la construcción.

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

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

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

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

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

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

**6.** Las disminuciones de patrimonio relativas a los elementos afectos a la reserva para inversiones habidas con posterioridad al período de permanencia a que se refiere el apartado 5, no se integrarán en la base imponible a menos que se materialice el equivalente de su importe como una nueva dotación a la reserva para inversiones que deberá cumplir todos los requisitos previstos en esta norma.



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

**7.** La aplicación del beneficio de la reserva para inversiones será incompatible, para los mismos bienes, con la deducción por inversiones y con la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios a que se refiere el artículo 36 ter de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

**8.** 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.

**9.** 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.

**10.** Los sujetos pasivos a que se refiere este artículo podrán llevar a cabo inversiones anticipadas de futuras dotaciones a la reserva para inversiones, siempre que cumplan los restantes requisitos exigidos en el mismo y las citadas dotaciones se realicen con cargo a beneficios obtenidos hasta el 31 de diciembre de 2005.

Se comunicará la citada materialización y su sistema de financiación conjuntamente con la declaración del Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre la Renta de no Residentes o el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del período impositivo en que se realicen las inversiones anticipadas.

El incumplimiento de cualquiera de los requisitos previstos en este apartado ocasionará la pérdida del beneficio fiscal y será de aplicación lo previsto en el apartado 8 de este artículo.

***Apartados 2, 4, 7 y 8 redactados por art. 10.dos de la Ley 53/2002, de 30 de diciembre.***

***Apartado 10 añadido por art. 10.dos de la Ley 53/2002, de 30 de diciembre.***

**4) Tercera reforma, operada por la Ley 62/ 2003 (entrada en vigor el 1 de enero de 2004):**

**Artículo 27.** *Reserva para inversiones en Canarias.*

**1.** Las sociedades y demás entidades jurídicas sujetas al Impuesto sobre Sociedades tendrán derecho a la reducción en la base imponible de este impuesto de las cantidades que, con relación a sus establecimientos situados en Canarias, destinen de sus beneficios a la reserva para inversiones de acuerdo con lo dispuesto en el presente artículo.

**2.** La reducción a que se refiere el apartado anterior se aplicará a las dotaciones que en cada período impositivo se hagan a la reserva para inversiones hasta el límite del 90 por 100 de la parte de beneficio obtenido en el mismo período que no sea objeto de distribución, en cuanto proceda de establecimientos situados en Canarias.

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

A estos efectos se considerarán beneficios no distribuidos los destinados a nutrir las reservas, excluida la de carácter legal. Tampoco tendrá la consideración de beneficio no distribuido el correspondiente a las rentas que se hayan beneficiado de la deducción establecida en el artículo 36 ter de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

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

**3.** La reserva para inversiones deberá figurar en los balances con absoluta separación y título apropiado y será indisponible en tanto que los bienes en que se materializó deban permanecer en la empresa.

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

a) La adquisición de activos fijos situados o recibidos en el archipiélago canario, utilizados en el mismo y necesarios para el desarrollo de actividades empresariales del sujeto pasivo o que contribuyan a la

mejora y protección del medio ambiente en el territorio canario. A tal efecto se entenderán situados y utilizados en el archipiélago las aeronaves que tengan su base en Canarias y los buques con pabellón español y matriculados en Canarias, incluidos los inscritos en el Registro Especial de Buques y Empresas Navieras.

Se considerarán como adquisición de activo fijo las inversiones realizadas por arrendatarios en inmuebles, cuando el arrendamiento tenga una duración mínima de cinco años, y las inversiones destinadas a la rehabilitación de un activo fijo si, en ambos casos, cumplen los requisitos contables para ser consideradas como activo fijo para el inversor.

A los efectos de este apartado, se entenderán situados o recibidos en el Archipiélago Canario las concesiones administrativas de uso de bienes de dominio público radicados en Canarias, las concesiones administrativas de prestación de servicios públicos que se desarrollen exclusivamente en el archipiélago, así como las aplicaciones informáticas, y los derechos de propiedad industrial, que no sean meros signos distintivos del sujeto pasivo o de sus productos, y que vayan a aplicarse exclusivamente en procesos productivos o actividades comerciales que se desarrollen en el ámbito territorial canario.

El importe de los gastos en investigación que cumplan los requisitos para ser contabilizados como activo fijo se considerará materialización de la reserva para inversiones en la parte correspondiente a los gastos de personal satisfechos a investigadores cualificados adscritos en exclusiva a actividades de investigación y desarrollo realizadas en Canarias, y en la parte correspondiente a los gastos de proyectos de investigación y desarrollo contratados con universidades, organismos públicos de investigación o centros de innovación y tecnología, oficialmente reconocidos y registrados y situados en Canarias. Esta materialización será incompatible, para los mismos gastos, con cualquier otro beneficio fiscal.

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

El inmueble adquirido para su rehabilitación tendrá la consideración de activo usado apto para la materialización de la reserva cuando el coste de la reforma sea superior a la parte del precio de adquisición correspondiente a la construcción.

b) La suscripción de acciones o participaciones en el capital de sociedades que desarrollen en el archipiélago su actividad, siempre que éstas realicen las inversiones previstas en el párrafo a) anterior, en las condiciones reguladas en esta ley. Dichas inversiones no darán lugar a la aplicación de ningún otro beneficio fiscal por tal concepto.

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

Cuando se trate de los valores a los que se refiere el párrafo b) del citado apartado, deberán permanecer en el patrimonio del sujeto pasivo durante cinco años ininterrumpidos.

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

**6.** Las disminuciones de patrimonio relativas a los elementos afectos a la reserva para inversiones habidas con posterioridad al período de permanencia a que se refiere el apartado 5, no se integrarán en la base imponible a menos que se materialice el equivalente de su importe como una nueva dotación a la reserva para inversiones que deberá cumplir todos los requisitos previstos en esta norma.

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

**7.** La aplicación del beneficio de la reserva para inversiones será incompatible, para los mismos bienes, con la deducción por inversiones y con la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios a que se refiere el artículo 36 ter de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

**8.** 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.

**9.** 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.

**10.** Los sujetos pasivos a que se refiere este artículo podrán llevar a cabo inversiones anticipadas de futuras dotaciones a la reserva para inversiones, siempre que cumplan los restantes requisitos exigidos en el mismo y las citadas dotaciones se realicen con cargo a beneficios obtenidos hasta el 31 de diciembre de 2005.

Se comunicará la citada materialización y su sistema de financiación conjuntamente con la declaración del Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre la Renta de no Residentes o el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del período impositivo en que se realicen las inversiones anticipadas.

El incumplimiento de cualquiera de los requisitos previstos en este apartado ocasionará la pérdida del beneficio fiscal y será de aplicación lo previsto en el apartado 8 de este artículo.

***Apartados 4 y 5 redactados por art. 13.dos de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre.***

**5) Cuarta reforma, operada por la Ley 4/2006 (entrada en vigor a partir de 31 de marzo de 2006):**

**Artículo 27.** *Reserva para inversiones en Canarias.*

**1.** Las sociedades y demás entidades jurídicas sujetas al Impuesto sobre Sociedades, excepto las entidades cuyo objeto principal sea la prestación de servicios financieros y aquellas que tengan por objeto social principal la prestación de servicios a entidades que pertenezcan al mismo grupo de sociedades, en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, de acuerdo con las directrices comunitarias, tendrán derecho a la reducción en la base imponible de este impuesto de las cantidades que, con relación a sus establecimientos situados en Canarias, destinen de sus beneficios a la reserva para inversiones de acuerdo con lo dispuesto en el presente artículo.

**2.** La reducción a que se refiere el apartado anterior se aplicará a las dotaciones que en cada período impositivo se hagan a la reserva para inversiones hasta el límite del 90 por 100 de la parte de beneficio obtenido en el mismo período que no sea objeto de distribución, en cuanto proceda de establecimientos situados en Canarias.

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

A estos efectos se considerarán beneficios no distribuidos los destinados a nutrir las reservas, excluida la de carácter legal. Tampoco tendrá la consideración de beneficio no distribuido el correspondiente a las rentas que se hayan beneficiado de la deducción establecida en el artículo 36

ter de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

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

**3.** La reserva para inversiones deberá figurar en los balances con absoluta separación y título apropiado y será indisponible en tanto que los bienes en que se materializó deban permanecer en la empresa.

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

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

Se considerarán como adquisición de activo fijo las inversiones realizadas por arrendatarios en inmuebles, cuando el arrendamiento tenga una duración mínima de cinco años, y las inversiones destinadas a la rehabilitación de un activo fijo si, en ambos casos, cumplen los requisitos contables para ser consideradas como activo fijo para el inversor.

A los efectos de esta letra, se entenderán situados o recibidos en el archipiélago canario las concesiones administrativas de uso de bienes de dominio público radicados en Canarias, las concesiones administrativas de prestación de servicios públicos que se desarrollen exclusivamente en el archipiélago, así como las aplicaciones informáticas, y los derechos de propiedad industrial, que no sean meros signos distintivos del sujeto pasivo o de sus productos, y que vayan a aplicarse exclusivamente en procesos productivos o actividades comerciales que se desarrollen en el ámbito territorial canario.

El importe de los gastos en investigación que cumplan los requisitos para ser contabilizados como activo fijo se considerará materialización de la reserva para inversiones en la parte correspondiente a los gastos de personal satisfechos a investigadores cualificados adscritos en exclusiva a actividades de investigación y desarrollo realizadas en Canarias, y en la parte correspondiente a los gastos de proyectos de investigación y desarrollo contratados con universidades, Organismos públicos de investigación o centros de innovación y tecnología, oficialmente reconocidos y registrados y situados en Canarias. Esta materialización será incompatible, para los mismos gastos, con cualquier otro beneficio fiscal.

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

El inmueble adquirido para su rehabilitación tendrá la consideración de activo usado apto para la materialización de la reserva cuando el coste de la reforma sea superior a la parte del precio de adquisición correspondiente a la construcción.

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

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

c) La suscripción de acciones o participaciones en el capital de sociedades que desarrollen en el archipiélago su actividad, siempre que éstas realicen las inversiones previstas en la letra a) de este apartado, en las condiciones reguladas en esta Ley. Dichas inversiones no darán lugar a la aplicación de ningún otro beneficio fiscal por tal concepto.

**5.** Los elementos en que se materialice la reserva para inversiones, cuando se trate de elementos de los contemplados en la letra a) del apartado 4 anterior, deberán permanecer en funcionamiento en la empresa del mismo sujeto pasivo durante cinco años como mínimo o durante su vida útil si fuera inferior, sin ser objeto de transmisión, arrendamiento o cesión a terceros para su uso.

Cuando se trate de los valores a los que se refieren las letras b) y c) del apartado anterior, deberán permanecer en el patrimonio del sujeto pasivo durante cinco años ininterrumpidos.

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

**6.** Las disminuciones de patrimonio relativas a los elementos afectos a la reserva para inversiones habidas con posterioridad al período de permanencia a que se refiere el apartado 5, no se integrarán en la base imponible a menos que se materialice el equivalente de su importe como una nueva dotación a la reserva para inversiones que deberá cumplir todos los requisitos previstos en esta norma.

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

**7.** La aplicación del beneficio de la reserva para inversiones será incompatible, para los mismos bienes, con la deducción por inversiones y con la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios a que

se refiere el artículo 36 ter de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

**8.** 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.

**9.** 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.

**10.** Los sujetos pasivos a que se refiere este artículo podrán llevar a cabo inversiones anticipadas de futuras dotaciones a la reserva para inversiones, siempre que cumplan los restantes requisitos exigidos en el mismo y las citadas dotaciones se realicen con cargo a beneficios obtenidos hasta el 31 de diciembre de 2006.

Se comunicará la citada materialización y su sistema de financiación conjuntamente con la declaración del Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre la Renta de no Residentes o el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del período impositivo en que se realicen las inversiones anticipadas.

El incumplimiento de cualquiera de los requisitos previstos en este apartado ocasionará la pérdida del beneficio fiscal y será de aplicación lo previsto en el apartado 8 de este artículo.



***Apartados 1 y 10 redactados por art. segundo.uno y .cuatro de la Ley 4/2006, de 29 de marzo. Con efectos desde 1 de enero de 2006.***

***Apartados 4 y 5 redactados por art. segundo.dos y .tres de la Ley 4/2006, de 29 de marzo. Con efectos desde 1 de enero de 2004.***

**6) Quinta reforma, operada por el Real Decreto-Ley 12/2006 (entrada en vigor a partir del 1 de enero de 2007):**

**Artículo 27. Reserva para inversiones en Canarias.**

**1.** Las entidades sujetas al Impuesto sobre Sociedades tendrán derecho a la reducción en la base imponible 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 este artículo.

Las entidades que tengan por actividad principal la prestación de servicios financieros o la prestación de servicios a entidades que pertenezcan al mismo grupo de sociedades en el sentido del apartado 3 del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, únicamente podrán disfrutar de la reducción prevista en el párrafo anterior cuando materialicen los importes destinados a la reserva en las inversiones previstas en las letras A, B y, en su caso, en las condiciones que puedan establecerse reglamentariamente, en el número 1.º de la letra D del apartado 4 de este artículo.

**2.** La reducción a que se refiere el apartado anterior se aplicará a las dotaciones que en cada período impositivo se hagan a la reserva para inversiones hasta el límite del noventa por ciento de la parte de beneficio obtenido en el mismo período que no sea objeto de distribución, en cuanto proceda de establecimientos situados en Canarias.

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

A estos efectos, se considerarán beneficios procedentes de establecimientos en Canarias los derivados de actividades económicas, incluidos los procedentes de la transmisión de los elementos patrimoniales afectos a las mismas, en los términos que reglamentariamente se determinen.

A estos efectos se considerarán beneficios no distribuidos los destinados a nutrir las reservas, excluida la de carácter legal. No tendrá la consideración de beneficio no distribuido:

a) El correspondiente a las rentas que se hayan beneficiado de la deducción establecida en el artículo 42 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

b) El que derive de la transmisión de elementos patrimoniales cuya adquisición hubiera determinado la materialización de la reserva para inversiones regulada en este artículo.

c) El que derive de la transmisión de elementos patrimoniales del activo fijo no afectos a la realización de actividades económicas. A estos

efectos, no tendrán la consideración de elementos patrimoniales afectos los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión a terceros de capitales propios.

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

**3.** La reserva para inversiones deberá figurar en los balances con absoluta separación y título apropiado y será indisponible en tanto que los bienes en que se materializó deban permanecer en la empresa.

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

A. Las inversiones iniciales consistentes en la adquisición de elementos patrimoniales nuevos del activo fijo material o inmaterial como consecuencia de:

La creación de un establecimiento.

La ampliación de un establecimiento.

La diversificación de la actividad de un establecimiento para la elaboración de nuevos productos.

La transformación sustancial en el proceso de producción de un establecimiento.

También tendrán la consideración de iniciales las inversiones en suelo, edificado o no, siempre que no se hayan beneficiado anteriormente del régimen previsto en este artículo y se afecte:

A la promoción de viviendas protegidas, cuando proceda esta calificación de acuerdo con lo previsto en el Decreto 27/2006, de 7 de marzo, por el que se regulan las actuaciones del Plan de Vivienda de Canarias, y sean destinadas al arrendamiento por la sociedad promotora.

Al desarrollo de actividades industriales incluidas en las divisiones 1 a 4 de la sección primera de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas.

A las zonas comerciales, y a las actividades turísticas reguladas en la Ley 7/1995, de 6 de abril, de Ordenación del Turismo de Canarias, cuya adquisición tenga por objeto la rehabilitación de un establecimiento turístico, situadas ambas en un área cuya oferta turística se encuentre en declive, por precisar de intervenciones integradas de rehabilitación de áreas urbanas, según los términos en que se define en las directrices de ordenación general de Canarias, aprobadas por la Ley 19/2003, de 14 de abril, por la que se aprueban las Directrices de Ordenación General y las Directrices de Ordenación del Turismo de Canarias.

Tratándose de elementos de transporte, deberán destinarse al uso interno de la empresa en Canarias, según se determina en el apartado 5

de este artículo, sin que puedan utilizarse para la prestación de servicios de transporte a terceros.

En el caso de activo fijo inmaterial, deberá tratarse de derechos de uso de propiedad industrial o intelectual, conocimientos no patentados, en los términos que reglamentariamente se determinen, y de concesiones administrativas, y reunir los siguientes requisitos:

Utilizarse exclusivamente en el establecimiento que reúna las condiciones indicadas en esta letra.

Ser amortizable.

Ser adquirido a terceros en condiciones de mercado. En el caso de las concesiones administrativas se entenderá que son adquiridas en condiciones de mercado cuando sean objeto de un procedimiento de concurrencia competitiva.

Figurar en el activo de la empresa.

Tratándose de sujetos pasivos que cumplan las condiciones del artículo 108 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en el periodo impositivo en el que se obtiene el beneficio con cargo al cual se dota la reserva, la inversión podrá consistir en la adquisición de activos fijos usados, siempre que los bienes adquiridos no se hayan beneficiado anteriormente del régimen previsto en este artículo. Tratándose de suelo, deberán cumplirse en todo caso las condiciones previstas en esta letra.

Reglamentariamente se determinarán los términos en que se entienda que se produce la creación o ampliación de un establecimiento y la diversificación y la transformación sustancial de su producción.

B. La creación de puestos de trabajo relacionada de forma directa con las inversiones previstas en la letra A, que se produzca dentro de un periodo de seis meses a contar desde la fecha de entrada en funcionamiento de dicha inversión.

La creación de puestos de trabajo se determinará por el incremento de la plantilla media total del sujeto pasivo producido en dicho período respecto de la plantilla media de los 12 meses anteriores a la fecha de la entrada en funcionamiento de la inversión, siempre que dicho incremento se mantenga durante un período de cinco años, salvo en el caso de sujetos pasivos que cumplan las condiciones del artículo 108 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en el periodo impositivo en el que se obtiene el beneficio con cargo al cual se dota la reserva, quienes deberán mantener dicho incremento durante tres años.

Para el cálculo de la plantilla media total de la empresa y de su incremento se tomarán las personas empleadas, en los términos que disponga la legislación laboral, teniendo en cuenta la jornada contratada en relación con la jornada completa.

C. La adquisición de elementos patrimoniales del activo fijo material o inmaterial que no pueda ser considerada como inversión inicial por no reunir alguna de las condiciones establecidas en la letra A anterior, la inversión en activos que contribuyan a la mejora y protección del medio ambiente en el territorio canario, así como aquellos gastos de investigación y desarrollo que reglamentariamente se determinen.

Tratándose de vehículos de transporte de pasajeros por vía marítima o por carretera, deberán dedicarse exclusivamente a servicios públicos en el ámbito de funciones de interés general que se correspondan con las necesidades públicas de las Islas Canarias.

Tratándose de suelo, edificado o no, éste debe afectarse:

A la promoción de viviendas protegidas, cuando proceda esta calificación de acuerdo con lo previsto en el Decreto 27/2006, de 7 de marzo, por el que se regulan las actuaciones del Plan de Vivienda de Canarias, destinadas al arrendamiento por la sociedad promotora.

Al desarrollo de actividades industriales incluidas en las divisiones 1 a 4 de la sección primera de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas.

A las zonas comerciales, y a las actividades turísticas reguladas en la Ley 7/1995, de 6 de abril, de Ordenación del Turismo de Canarias, cuya adquisición tenga por objeto la rehabilitación de un establecimiento turístico, situadas ambas en un área cuya oferta turística se encuentre en declive, por precisar de intervenciones integradas de rehabilitación de áreas urbanas, según los términos en que se define en las directrices de ordenación general de Canarias, aprobadas por la Ley 19/2003, de 14 de abril.

D. La suscripción de:

1.º Acciones o participaciones en el capital emitidas por sociedades como consecuencia de su constitución o ampliación de capital que desarrollen en el archipiélago su actividad, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

Estas sociedades realizarán las inversiones previstas en las letras A y B anteriores, en las condiciones reguladas en este artículo. Siempre que tanto la entidad suscriptora del capital como la que efectúa la inversión cumplan las condiciones del artículo 108 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en el período impositivo en el que se obtiene el beneficio con cargo al cual se dota la reserva, será posible efectuar las inversiones de las citadas letras A y B en los términos y condiciones previstos para este tipo de sujetos pasivos.

Estas sociedades deberán efectuar estas inversiones en el plazo de tres años a contar desde la fecha del devengo del impuesto correspondiente al ejercicio en el que el sujeto pasivo que adquiere las acciones o las participaciones en su capital hubiera dotado la reserva regulada en este artículo.

Los activos así adquiridos deberán mantenerse en funcionamiento en Canarias en los términos previstos en este artículo.

El importe del valor de adquisición de las inversiones realizadas por la sociedad participada deberá alcanzar, como mínimo, el importe desembolsado de las acciones o participaciones adquiridas por el sujeto pasivo.

Las inversiones realizadas por la sociedad participada no darán lugar a la aplicación de ningún otro beneficio fiscal, salvo los previstos en el artículo 25 de esta Ley.

A estos efectos, la entidad suscriptora del capital procederá a comunicar fehacientemente a la sociedad emisora el valor nominal de las acciones o participaciones adquiridas así como la fecha en que termina el plazo para la materialización de su inversión. La sociedad emisora comunicará fehacientemente a la entidad suscriptora de su capital las inversiones efectuadas con cargo a sus acciones o participaciones cuya suscripción haya supuesto la materialización de la reserva así como su fecha. Las inversiones realizadas se entenderán financiadas con los fondos derivados de las acciones o participaciones emitidas según el orden en el que se haya producido su desembolso efectivo. En el caso de desembolsos efectuados en la misma fecha, se considerará que contribuyen de forma proporcional a la financiación de la inversión.

2.º Acciones o participaciones en el capital emitidas por entidades de la Zona Especial Canaria como consecuencia de su constitución o ampliación de capital, siempre que se cumpla con los requisitos y condiciones establecidos en el número 1.º anterior de esta letra D y los previstos en el capítulo I del título V de esta Ley. Adicionalmente, se deberán reunir las siguientes condiciones:

El importe de la emisión o de la ampliación de capital será superior a 750.000 euros.

Al menos el 10% de la emisión o de la ampliación de capital será suscrito por alguna persona o entidad que no materialice cantidades destinadas a la reserva para inversiones en Canarias y será desembolsado de manera inmediata tras el otorgamiento de la escritura de constitución o ampliación de capital.

La persona o entidad que suscriba las acciones o participaciones emitidas no podrá transmitir o ceder el uso a terceros de los activos afectos a su actividad económica, existentes en el ejercicio anterior a la suscripción, en dicho ejercicio o en los cuatro ejercicios posteriores, salvo que haya terminado su vida útil y se proceda a su sustitución o que se trate de operaciones realizadas en el curso normal de su actividad por sujetos pasivos que se dediquen, a través de una explotación económica, al arrendamiento o cesión a terceros para su uso de activos fijos, siempre que no exista vinculación, directa o indirecta, con los arrendatarios o cesionarios de dichos bienes, en los términos definidos en el apartado 3 del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, ni se trate de operaciones de arrendamiento financiero. En ningún caso podrá transmitirlos o ceder su uso a la entidad de la Zona Especial Canaria cuyas acciones suscriba ni a otra persona vinculada con esta última en los términos anteriormente indicados.

La persona o entidad que suscriba las acciones o participaciones emitidas no procederá a la reducción de su plantilla media total, existente en el ejercicio anterior a la suscripción, en los cuatro ejercicios posteriores. Para el cálculo de la plantilla media total de la empresa se tomarán las personas empleadas, en los términos que disponga la legislación laboral, teniendo en cuenta la jornada contratada en relación con la jornada completa.

3.º Acciones o participaciones en el capital o en el patrimonio emitidas por sociedades y fondos de capital riesgo regulados en la Ley 25/2005, de 24 de noviembre, reguladora de las entidades de capital-riesgo y sus sociedades gestoras, y en fondos de inversión regulados en la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de instituciones de inversión colectiva, como consecuencia de su constitución o ampliación de capital, siempre que las entidades de capital riesgo y los fondos de inversión participados inviertan una cantidad equivalente de las participaciones adquiridas en acciones o participaciones representativas del capital de las sociedades a que se refieren los números 1.º y 2.º de esta letra que cumplan con los requisitos allí establecidos, emitidas con ocasión de su constitución o ampliación de capital.

A estos efectos, la entidad suscriptora del capital procederá a comunicar fehacientemente a la entidad gestora de la entidad de capital riesgo o del fondo de inversión correspondiente el valor nominal de las acciones o participaciones adquiridas así como la fecha en que termina el plazo para la materialización de su inversión, quien lo comunicará fehacientemente a su vez a la sociedad que realice las inversiones previstas en las letras A y B de este apartado. Esta última comunicará fehacientemente a la entidad gestora las inversiones efectuadas así como su fecha, quien lo comunicará fehacientemente a su vez a la sociedad suscriptora de las acciones o participaciones de la entidad de capital riesgo o del fondo de inversión. Las inversiones realizadas se entenderán financiadas con los fondos derivados de las acciones o participaciones emitidas según el orden en el que se haya producido su desembolso efectivo. En el caso de desembolsos efectuados en la misma fecha, se considerará que contribuyen de forma proporcional a la financiación de la inversión.

Las inversiones realizadas por la sociedad participada por la entidad de capital riesgo o por el fondo de inversión no darán lugar a la aplicación de ningún otro beneficio fiscal, salvo los previstos en el artículo 25 de esta Ley.

4.º Títulos valores de deuda pública de la Comunidad Autónoma de Canarias, de las Corporaciones Locales canarias o de sus empresas públicas u Organismos autónomos, siempre que la misma se destine a financiar inversiones en infraestructura y equipamiento o de mejora y protección del medio ambiente en el territorio canario, con el límite del cincuenta por ciento de las dotaciones efectuadas en cada ejercicio.

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

5.º Títulos valores emitidos por organismos públicos que procedan a la construcción o explotación de infraestructuras o equipamientos de interés público para las Administraciones públicas en Canarias, cuando la financiación obtenida con dicha emisión se destine de forma exclusiva a tal construcción o explotación, con el límite del cincuenta por ciento de las dotaciones efectuadas en cada ejercicio.

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

6.º Títulos valores emitidos por entidades que procedan a la construcción o explotación de infraestructuras o equipamientos de interés público para las Administraciones públicas en Canarias, una vez obtenida la correspondiente concesión administrativa o título administrativo habilitante, cuando la financiación obtenida con dicha emisión se destine de forma exclusiva a tal construcción o explotación, con el límite del cincuenta por ciento de las dotaciones efectuadas en cada ejercicio y en los términos que se prevean reglamentariamente. La emisión de los correspondientes títulos valores estará sujeta a autorización administrativa previa por parte de la Administración competente para el otorgamiento del correspondiente título administrativo habilitante.

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

**5.** Los activos en que se materialice la inversión deberán estar situados o ser recibidos en el archipiélago canario, utilizados en el mismo, afectos y necesarios para el desarrollo de actividades económicas del sujeto pasivo, salvo en el caso de los que contribuyan a la mejora y protección del medio ambiente en el territorio canario.

A tal efecto se entenderán situados y utilizados en el archipiélago:

Las aeronaves que, por su destino, contribuyan a mejorar las conexiones de las Islas Canarias, en los términos que reglamentariamente se determinen.

Los buques con pabellón español y matriculados en Canarias, incluidos los inscritos en el Registro Especial de Buques y Empresas Navieras.

Las redes de transporte y de comunicaciones que conecten el archipiélago canario con el exterior, por el tramo de la misma que se encuentre dentro del territorio de las Islas Canarias y a la parte situada fuera del mismo que se utilice para conectar entre sí las distintas islas del archipiélago.

Las aplicaciones informáticas y los derechos de propiedad industrial, que no sean meros signos distintivos del sujeto pasivo o de sus productos, y que vayan a aplicarse exclusivamente en procesos productivos o actividades comerciales que se desarrollen en el ámbito territorial canario, así como los derechos de propiedad intelectual que sean objeto de reproducción y distribución exclusivamente en el archipiélago canario.

Las concesiones administrativas de uso de bienes de dominio público radicados en Canarias.

Las concesiones administrativas de prestación de servicios públicos que se desarrollen exclusivamente en el archipiélago.

Las concesiones administrativas de obra pública para la ejecución o explotación de infraestructuras públicas radicadas en Canarias.

**6.** Se entenderá que el importe de la materialización alcanzará al precio de adquisición o coste de producción de los elementos patrimoniales, con exclusión de los intereses, impuestos estatales indirectos y sus recargos, sin que pueda resultar superior a su valor de mercado.

En el caso de redes de transporte y comunicaciones que conecten el archipiélago canario con el exterior, el importe de la materialización alcanzará al valor de adquisición o coste de producción del tramo de la misma que se encuentre dentro del territorio de las Islas Canarias y a la parte situada fuera del mismo que se utilice para conectar entre sí las distintas islas del archipiélago.

En el caso de las inversiones previstas en la letra A del apartado 4 de este artículo, el importe de la materialización de la reserva en elementos patrimoniales del inmovilizado inmaterial no podrá exceder del cincuenta por ciento del valor total del proyecto de inversión del que formen parte, salvo que se trate de sujetos pasivos que cumplan las condiciones del artículo 108 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en el período impositivo en el que se obtiene el beneficio con cargo al cual se dota la reserva.

Se computará el cincuenta por ciento del importe de los costes de estudios preparatorios y de consultoría, cuando estén directamente relacionados con las inversiones previstas en la letra A del apartado 4 de este artículo y se trate de sujetos pasivos que cumplan las condiciones del artículo 108 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en el período impositivo en el que se obtiene el beneficio con cargo al cual se dota la reserva.

En los casos de creación de puestos de trabajo, se considerará producida la materialización únicamente durante los dos primeros años desde que se produce el incremento de plantilla y se computará, en cada período impositivo, por el importe del coste medio de los salarios brutos y las cotizaciones sociales obligatorias que se corresponda con dicho incremento.

El importe de la materialización de la reserva en gastos de investigación y desarrollo también alcanzará a los proyectos contratados con universidades, organismos públicos de investigación o centros de innovación y tecnología, oficialmente reconocidos y registrados y situados en Canarias.

En el caso de las acciones, participaciones o títulos valores a que se refiere la letra D del apartado 4 de este artículo, se considerará producida la materialización en el importe desembolsado con ocasión de su suscripción. En el caso de acciones o participaciones, también tendrá esta consideración el importe desembolsado en concepto de prima de emisión.

La parte de la inversión financiada con subvenciones no se considerará como importe de materialización de la reserva.

**7.** Se entenderá producida la materialización, incluso en los casos de la adquisición mediante arrendamiento financiero, en el momento en que los activos entren en funcionamiento.



**8.** Los activos en que se haya materializado la reserva para inversiones a que se refieren las letras A y C del apartado 4, así como los adquiridos por las sociedades participadas a que se refiere la letra D de ese mismo apartado, deberán permanecer en funcionamiento en la empresa del adquirente durante cinco años como mínimo, sin ser objeto de transmisión, arrendamiento o cesión a terceros para su uso. Cuando su vida útil fuera inferior a dicho período, no se considerará incumplido este requisito cuando se proceda a la adquisición de otro elemento patrimonial que lo sustituya, que reúna los requisitos exigidos para la aplicación de la reducción prevista en este artículo y que permanezca en funcionamiento durante el tiempo necesario para completar dicho período. No podrá entenderse que esta nueva adquisición supone la materialización de las cantidades destinadas a la reserva para inversiones en Canarias, salvo por el importe de la misma que excede del valor del elemento patrimonial que se sustituye y que tuvo la consideración de materialización de la reserva regulada en este artículo. En el caso de la adquisición de suelo, el plazo será de diez años.

En los casos de pérdida del activo se deberá proceder a su sustitución en los términos previstos en el párrafo anterior.

Los sujetos pasivos que se dediquen a la actividad económica de arrendamiento o cesión a terceros para su uso de activos fijos podrán disfrutar del régimen de la reserva para inversiones, siempre que no exista vinculación, directa o indirecta, con los arrendatarios o cesionarios de dichos bienes, en los términos definidos en el artículo 16, apartado 3, del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, ni se trate de operaciones de arrendamiento financiero. A estos efectos, se entenderá que el arrendamiento de inmuebles se realiza como actividad económica únicamente cuando concurren las circunstancias previstas en el apartado 2 del artículo 27 de la Ley 35/2006.

En los supuestos de arrendamiento de bienes inmuebles, además de las condiciones previstas en el párrafo anterior, el sujeto pasivo deberá tener la consideración de empresa turística de acuerdo con lo previsto en la Ley 7/1995, de 6 de abril, de Ordenación del Turismo de Canarias, tratarse del arrendamiento de viviendas protegidas por la sociedad promotora, de bienes inmuebles afectos al desarrollo de actividades industriales incluidas en las divisiones 1 a 4 de la sección primera de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas, o de zonas comerciales situadas en áreas cuya oferta turística se encuentre en declive, por precisar de intervenciones integradas de rehabilitación de áreas urbanas, según los términos en que se define en las directrices de ordenación general de Canarias, aprobadas por la Ley 19/2003, de 14 de abril.

Cuando se trate de los valores a los que se refiere la letra D del apartado 4, deberán permanecer en el patrimonio del sujeto pasivo

durante cinco años ininterrumpidos, sin que los derechos de uso o disfrute asociados a los mismos puedan ser objeto de cesión a terceros.

**9.** Las inversiones en que se materialice la reserva se podrán financiar mediante los contratos de arrendamiento financiero a los que se refiere el artículo 115 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en cuyo caso la reducción en la base imponible quedará condicionada al ejercicio efectivo de la opción de compra.

**10.** Los sujetos pasivos deberán presentar un plan de inversiones para la materialización de la reserva que se deberá adjuntar a la declaración por el impuesto correspondiente al período impositivo en el que se practica la reducción prevista en este artículo.

El plan que tenga por objeto alguna de las inversiones previstas en las letras A, B, C y D, números 1.º y 2.º, describirá la finalidad de la inversión, los términos en que afectará al desarrollo de su explotación y las variaciones que se puedan producir en el empleo e indicará, de forma aproximada, el plazo de ejecución y los elementos patrimoniales que deban ser adquiridos, con la inclusión del valor de adquisición o coste de producción estimado y el período previsto para su entrada en funcionamiento. Asimismo, se referirá a las inversiones anticipadas que se hubieran realizado con anterioridad a la dotación de la reserva, en los términos previstos en el apartado 11 de este artículo.

El plan que tenga por objeto la inversión en la suscripción de títulos valores referidos en los números 3.º, 4.º, 5.º y 6.º de la letra D del apartado 4 de este artículo, identificará la entidad emisora de los títulos y el valor de los títulos por el que se solicitará la suscripción y que determinará la materialización de la reserva.

Cuando se pruebe que, por sus características técnicas, la inversión deba efectuarse necesariamente en un plazo superior al previsto en el apartado 4 de este artículo, los sujetos pasivos deberán presentar adicionalmente un plan especial de inversión que se deberá adjuntar a la declaración por el impuesto en la que se practica la reducción prevista en este artículo, siempre que se inicie la misma dentro del plazo indicado en dicho apartado y alcance dentro de dicho período un veinticinco por ciento de su importe total.

Reglamentariamente se establecerá el contenido de los planes de inversión, el procedimiento para su presentación y el órgano de la Administración tributaria competente para la aprobación de los planes especiales de inversión.

**11.** Los sujetos pasivos a que se refiere este artículo podrán llevar a cabo inversiones anticipadas, que se considerarán como materialización de la reserva para inversiones que se dote con cargo a beneficios obtenidos en el período impositivo en el que se realiza la inversión o en los tres posteriores, siempre que se cumplan los restantes requisitos exigidos en el mismo.

Las citadas dotaciones habrán de realizarse con cargo a beneficios obtenidos hasta el 31 de diciembre de 2013.

La citada materialización y su sistema de financiación se comunicarán conjuntamente con la declaración del Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre la Renta de no Residentes o el Impuesto sobre la Renta

de las Personas Físicas del período impositivo en que se realicen las inversiones anticipadas.

**12.** La aplicación del beneficio de la reserva para inversiones será incompatible, para los mismos bienes y gastos, con las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades reguladas en el capítulo IV del título VI del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, y con la deducción por inversiones regulada en el artículo 94 de la Ley 20/1991.

Tratándose de activos usados y de suelo, estos no podrán haberse beneficiado anteriormente del régimen previsto en este artículo, ni de las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades reguladas en el capítulo IV del título VI del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, ni de la deducción por inversiones regulada en el artículo 94 de la Ley 20/1991.

**13.** Mientras no se cumpla el plazo de mantenimiento a que se refiere el apartado 8 de este artículo, los sujetos pasivos harán constar en la memoria de las cuentas anuales la siguiente información:

- a) El importe de las dotaciones efectuadas a la reserva con indicación del ejercicio en que se efectuaron.
- b) El importe de la reserva pendiente de materialización, con indicación del ejercicio en que se hubiera dotado.
- c) El importe y la fecha de las inversiones, con indicación del ejercicio en que se produjo la dotación de la reserva, así como la identificación de los activos en que se materializa.
- d) El importe y la fecha de las inversiones anticipadas a la dotación, previstas en el apartado 11 de este artículo, lo que se hará constar a partir de la memoria correspondiente al ejercicio en que las mismas se materializaron.
- e) El importe correspondiente a cualquier otro beneficio fiscal devengado con ocasión de cada inversión realizada como consecuencia de la materialización de la reserva regulada en este artículo.
- f) El importe de las subvenciones solicitadas o concedidas por cualquier Administración pública con ocasión de cada inversión realizada como consecuencia de la materialización de la reserva regulada en este artículo.

Los sujetos pasivos que no tengan obligación de llevar cuentas anuales llevarán un libro registro de bienes de inversión, en el que figurará la información requerida en las letras a) a e) anteriores.

En relación con las inversiones previstas en los números 1.º, 2.º y 3.º de la letra D del apartado 4 de este artículo, la sociedad que realice cualquiera de las inversiones previstas en sus letras A y B, así como las entidades gestoras de las entidades de capital riesgo y de los fondos de inversión, mientras no se cumpla el plazo de mantenimiento a que se refiere el apartado 8 de este artículo, harán constar en la memoria de las cuentas anuales el importe y la fecha de las inversiones efectuadas que supongan la materialización de la reserva prevista en este artículo dotada por la entidad suscriptora de sus acciones o participaciones, así como los ejercicios durante los cuales la misma deba mantenerse en funcionamiento.

**14.** La suma del importe de la minoración de la cuota íntegra por el impuesto que se derive de la aplicación de la reducción regulada en este artículo y de cualquier otro beneficio fiscal o subvención de cualquier Administración pública, devengados o concedidos con ocasión de una misma inversión de las previstas en la letras A, B y, en su caso, en el número 1.º de la letra D del apartado 4 de este artículo, no podrá exceder de los límites previstos en la normativa comunitaria para las ayudas a la inversión.

Para computar el importe correspondiente a una misma inversión, se considerará integrado en un proyecto único el conjunto de activos adquiridos en un plazo de tres años que se integren en una unidad autónoma determinante de una explotación económica, es decir, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios.

**15.** Los contribuyentes 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 económicas 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 ochenta por ciento 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 con lo dispuesto en los apartados 3 a 14 de este artículo, en los mismos términos que los exigidos a las sociedades y demás entidades jurídicas.

**16.** La disposición de la reserva para inversiones con anterioridad a la finalización del plazo de mantenimiento de la inversión o para inversiones diferentes a las previstas en el apartado 4 de este artículo, así como el incumplimiento de cualquier otro de los requisitos establecidos en este artículo, salvo los contenidos en sus apartados 3, 10 y 13, 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 ocurrieran estas circunstancias, de las cantidades que en su día dieron lugar a la reducción de aquélla o a la deducción de ésta, sin perjuicio de las sanciones que resulten procedentes.

En el caso del incumplimiento de la obligación del ejercicio de la opción de compra prevista en los contratos de arrendamiento financiero, la integración en la base imponible tendrá lugar en el ejercicio en el que contractualmente estuviera previsto que ésta debiera haberse ejercitado.

Se liquidarán intereses de demora en los términos previstos en la Ley 58/2003 y en su normativa de desarrollo.

**17.** Constituyen infracciones tributarias graves los siguientes supuestos:

a) La falta de contabilización de la reserva para inversiones en los términos previstos en el apartado 3 de este artículo, que será sancionada con multa pecuniaria proporcional del 2 por ciento de la dotación que debiera haberse efectuado.

b) No hacer constar en la memoria de las cuentas anuales la información a que se refiere el apartado 13 de este artículo, que será sancionada con multa pecuniaria proporcional del 2 por ciento del importe de las dotaciones a la reserva para inversiones que debieran haberse incluido.

c) Incluir datos falsos, incompletos o inexactos en la memoria de las cuentas anuales a que se refiere el apartado 13 de este artículo, que será sancionada con multa pecuniaria fija de 500 euros por cada dato omitido, falso o inexacto, con un mínimo de 5.000 euros.

Constituyen infracciones tributarias leves los siguientes supuestos:

a) No comunicar los datos o comunicar datos falsos, incompletos o inexactos a que se refiere la letra D del apartado 4 de este artículo, que será sancionada con multa pecuniaria fija de 150 euros por cada dato omitido, falso o inexacto, con un mínimo de 500 euros.

b) La no presentación del plan de inversión a que se refiere el apartado 10 de este artículo, que será sancionada con multa pecuniaria proporcional del 2 por ciento del importe de la dotación efectuada a la reserva para inversiones a cuya materialización debería haberse referido.

c) La omisión, falseamiento o inexactitud de los datos que deben contenerse en el plan de inversión a que se refiere el apartado 10 de este artículo, se sancionará con multa pecuniaria fija de 150 euros por cada dato omitido, falso o inexacto, con un mínimo de 500 euros.

**18.** Reglamentariamente se determinará la información que deban suministrar los sujetos pasivos que practiquen la reducción prevista en este artículo junto con la declaración por el Impuesto sobre Sociedades, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, con el objeto de verificar que el importe de las ayudas y beneficios obtenidos en relación con una misma inversión no excede de los límites establecidos en el apartado 14 de este artículo.

Reglamentariamente se determinarán los plazos y condiciones para que el sujeto pasivo notifique las inversiones efectuadas con cargo a la reserva regulada en este artículo para la adquisición de elementos de transporte marítimo o aéreo y las realizadas, en el sector de la transformación y comercialización de productos agrícolas, cuando, en este último caso, su importe sea superior a veinticinco millones de euros o el correspondiente a la cuota por los Impuestos que se hubieran devengado, cuando no hubieran sido de aplicación las medidas fiscales reguladas en esta Ley, supere los doce millones de euros.

***Redactado por el art. primero.tres del Real Decreto-Ley 12/2006, de 29 de diciembre. Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2007.***

## **I. 2. LAS CONTROVERSIAS SOBRE LA POSIBILIDAD DE DOTACIÓN POR PARTE DE PROFESIONALES.**

El ámbito subjetivo de aplicación del incentivo, ha constituido un tradicional campo de batalla entre la Administración y los contribuyentes que únicamente desde fechas recientes ha podido despejarse y ha necesitado para ello la ayuda de diversos pronunciamientos judiciales. La tradición más conspicua a este respecto venía representada por la imposibilidad de que los profesionales pudieran aplicar el incentivo. Una sesgada interpretación administrativa señalaba que únicamente las actividades empresariales quedaban bajo la posible aplicación del beneficio. Y decimos sesgada porque el Tribunal Supremo había reconocido ya la aplicación del FPI (incentivo fiscal antecesor inmediato de la RIC) para aquéllos.

La promulgación de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre (reguladora del IRPF), donde se unificaba el tratamiento de las actividades empresariales y profesionales en la más genérica denominación de *actividades económicas*, había generado una razonable expectativa de que las aguas volvieran a su cauce, pero la pervivencia del régimen de transparencia fiscal para los profesionales, supuso una inequívoca ralentización de dichas expectativas, pues a la postre se sancionaba la existencia de dos regímenes distintos, uno para los empresarios y otro más estricto y gravoso para los profesionales. Tanto fue así, que hasta el año 2000 no se pudo generalizar la dotación por los profesionales, pues con anterioridad, abundante doctrina de la DGT (Consultas de 11 de julio, 22 de octubre y 17 de diciembre de 1997, entre otras muchas) vetaba expresamente la dotación del incentivo para profesionales personas físicas, al entender que el apartado 9 del art. 27 L 19/1994, excluía dicha posibilidad.

Dicho panorama comenzó a cambiar con la emanación de la Consulta de la DGT de 8 de marzo de 2000, en la que se invitaba a la

llevanza de contabilidad adecuada a aquellos profesionales que pretendiesen disfrutar del incentivo, consignando claramente en su pasivo las dotaciones efectuadas<sup>5</sup>. Sin embargo, reiteradas Resoluciones del TEAR de Canarias, rechazaban sistemáticamente la posibilidad de que los profesionales se acogieran al incentivo, en algunos casos dando por buenas incluso las sanciones impuestas por la AEAT (vgr. la de 27 de enero de 2000). Tal es el caso llamativo de la de 11 de octubre de 2001:

*“A juicio de este Tribunal la claridad del precepto no admite dudas sobre a quien va dirigido ya que explícitamente dispone que sus destinatarios son los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades y los empresarios individuales que tributen bajo el sistema de estimación directa, siempre que tanto unos como otros, obtengan los rendimientos sobre los que se aplicará la deducción,*

---

<sup>5</sup> En dicha Consulta se señalaba lo que sigue: “...En primer término, por lo que hace referencia a los incentivos aplicables a los miembros del colectivo consultante, en su calidad de contribuyentes que ejercen actividades económicas, este Centro Directivo considera que los contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, a quienes conforme al artículo 55 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, les resultan de aplicación los incentivos a la inversión empresarial fijados en la normativa del Impuesto sobre Sociedades, podrán aplicarse la reserva para inversiones en Canarias regulada en el artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del régimen Económico y Fiscal de Canarias, siempre que satisfagan los requisitos establecidos en el apartado 9 del referido precepto, apartado dedicado a los contribuyentes por el IRPF, máxime cuando la citada Ley 40/1998, en el apartado 2º número 8, de su disposición derogatoria única, mantiene expresamente la vigencia de la señalada Ley 19/1994 en lo concerniente al IRPF (...) Además, puede sostenerse que tal exclusión tampoco responde al espíritu de la Ley 19/1994, plasmado en la Exposición de motivos de dicha norma cuando se destaca como uno de los principios que deben inspirar el régimen económico fiscal del Archipiélago la incorporación de incentivos fiscales que generen “decisiones inversoras”, sin que quepa atribuir desde una perspectiva economicista la exclusividad de esta facultad a los empresarios, toda vez que la realización de una inversión, definida ésta como la afectación de bienes económicos a tareas productivas, puede efectuarse igualmente por quien desarrolla una actividad profesional. En consecuencia, la referencia a “actividades empresariales” contenida en el apartado 9 del artículo 27 de la Ley 19/1994, ha de entenderse sustituida por la de “actividades económicas” desde la entrada en vigor de la Ley del IRPF, alcanzando, por consiguiente, tanto a actividades empresariales como profesionales (...). Por lo expuesto con anterioridad, cabe concluir que los miembros del colectivo consultante, cuando como contribuyentes por el IRPF, ejerzan actividades económicas cuyo rendimiento neto se determine en régimen de estimación directa, en cualquiera de sus modalidades, normal y simplificada, podrán acogerse a la reserva para inversiones en Canarias en los términos previstos en el apartado 9 del artículo 27 de la Ley 19/1994, no constituyendo la llevanza del Libro registro de bienes de inversión suficiente requisito probatorio de la materialización de la referida reserva para inversiones....”.

*de los establecimientos y actividades empresariales situados en Canarias. En el caso que nos ocupa, el reclamante ejerce actividad profesional por lo que le está vedado el efectuar deducciones de su cuota por el concepto de reserva para inversiones en Canarias por el importe practicado de ...pesetas y sin que ello sea obstáculo para corroborar que la legislación fiscal establece numerosos ejemplos en los que se evidencia un similar tratamiento a empresarios y profesionales, ejemplos que no pueden extenderse a aquellos supuestos, como el que nos ocupa, en el que el legislador ha dejado clara constancia de su intención de establecer unas determinadas reducciones fiscales únicamente a los empresarios que obtienen rendimientos en Canarias”<sup>6</sup>*

Dichos planteamientos fueron ratificados por el TEAC en Resolución de 28 de mayo de 2001, aludiendo expresamente a la “claridad de la norma” y ratificando las sanciones graves impuestas:

*“En lo que se refiere al fondo del asunto, la cuestión se ciñe a dilucidar si el recurrente, que ejerce la profesión de... puede, o no, aplicar la deducción por dotaciones a la reserva para inversiones establecida en el artículo 27 de la Ley 19/1994, de modificación del Régimen Económico-Fiscal de Canarias; dicho precepto, en su número 9 dispuso que “los sujetos pasivos del IRPF que determinen sus rendimientos netos mediante el régimen de estimación directa, tendrán derecho a una deducción en la cuota íntegra de 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”, en consecuencia, y dada la claridad de la norma, no puede acogerse la pretensión deducida por cuanto el recurrente ejerce una actividad profesional, no empresarial, como exige el precepto transcrito a efectos de la aplicación del beneficio fiscal en él contemplada. Cuarto. Por último, y por lo que a la sanción se refiere, esta Sala considera ajustada a derecho tanto la calificación de la infracción cometida como grave, así como la graduación de la sanción....sin que, por otra parte, concurren circunstancias eximentes de responsabilidad en la conducta seguida por el interesado”.*

También esa fue la doctrina defendida por el TSJ de Canarias en Sentencia de 5 de diciembre de 2001:

---

<sup>6</sup> En el mismo sentido la de 31 de mayo de 2000.



*“El recurso se interpone contra Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de fecha 25 de noviembre de 1998, en virtud de la cual se desestimaba la reclamación económico-administrativa número 38/2822/1997, contra liquidación número A-38/600-97-02-000106.8. Las cuestiones que se plantean en este recurso son las siguientes:1) Si los profesionales pueden acogerse a las deducciones por inversiones en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), al amparo de lo dispuesto en el artículo 27.9 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico Fiscal de Canarias. 2) Si los recurrentes se basaron en una interpretación razonable de la norma. La primera cuestión merece una respuesta negativa. El artículo 27.9 establece como requisito para hacer la deducción por inversiones por los rendimientos netos de explotación que destinen a la reserva para inversiones, siempre que éstos provengan de actividades empresariales realizadas mediante establecimientos situados en Canarias. Los conceptos de actividades empresariales y actividades profesionales están claramente diferenciados en la regulación del IRPF y se establece un régimen fiscal distinto para cada una. Por eso no puede sostenerse que dentro de las actividades empresariales haya que incluir las profesionales. La Ley 20/1991, sobre Régimen Económico Fiscal de Canarias, en su artículo 94 sí incluía a los profesionales a los efectos de la deducción por inversiones, estableciendo que «dicho régimen de deducción por inversiones será de aplicación a las personas físicas que realicen actividades empresariales o profesionales». Por lo tanto, no puede dudarse de que si la Ley 19/1994 suprime la referencia a las actividades profesionales, es porque desea excluirlas de la aplicación del régimen de deducción por inversiones. No puede compartirse el argumento que emplea la parte recurrente referente a la interpretación razonable de la norma, a los efectos de excluir la culpabilidad [art. 77.4 d) de la LGT]. No hay ninguna razón para entender incluidos a los profesionales dentro del régimen de deducción por inversiones, pues la norma se refiere únicamente a los rendimientos obtenidos por actividades empresariales, que es un concepto claramente diferenciado de las actividades profesionales dentro del IRPF”.*

O en otra posterior de 15 de mayo de 2002:

*“La primera cuestión que plantea el actor en su demanda es la relativa a la procedencia de la controvertida deducción para quienes ejercen actividades profesionales, como es el caso del recurrente, que ya quedó dicho que era estomatólogo y ello a la vista de la afirmación contenida en las resoluciones recurridas acerca de que la misma sólo es aplicable a los empresarios, pero no*

a los profesionales. El artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias contempla la deducción cuestionada y en concreto en el apartado 9 se prevé que los sujetos pasivos del IRPF que determinen sus rendimientos netos mediante el sistema de estimación directa tendrán derecho a la deducción en la cuota íntegra por los rendimientos netos de explotación que se destinen a la reserva por inversiones en Canarias siempre que tales rendimientos provengan de actividades empresariales realizadas mediante establecimientos situados en Canarias. De la simple lectura de este precepto se observa con absoluta claridad que la deducción sólo está prevista para el empresario y en relación a los rendimientos procedentes de actividades empresariales, sin incluir a los profesionales en relación a los rendimientos por ellos obtenidos en el ejercicio de su actividad profesional. El recurrente pretende que se le extienda la deducción y para ello esgrime una serie de preceptos legales en los que se asimilan ambas actividades. Sin embargo el hecho de que el legislador haya querido que en determinados supuestos ambas actividades tengan idéntico tratamiento no supone ni que siempre haya de ser así, ni desapodera a aquél para regular situaciones en las que se de diferente tratamiento. Y así el artículo 94 de la Ley 20/1991, sobre Régimen Económico y Fiscal de Canarias, equiparaba a los empresarios y profesionales, lo que evidencia además que el precepto legal de referencia (art. 27.9) ha querido excluir de la deducción al profesional en el ejercicio de su actividad y que no hay aquí ninguna omisión involuntaria u olvido por parte del legislador, como indica el recurrente. La interpretación que aquí se postula de reducir el ámbito del artículo 27.9 a los empresarios y excluirlo de los profesionales no se considera contrario a la Constitución Española. Efectivamente, el recurrente, pese a pretender que se plantee cuestión de inconstitucionalidad, no concreta el precepto o preceptos constitucionales con los que el citado artículo 27.9 pudiese entrar en contradicción. Señala de manera genérica como vulnerados los artículos 14 y 31 de la Norma Fundamental, pero no en la argumentación relativa al planteamiento de la referida cuestión sino como base para extender el artículo 27.9 a la actividad empresarial. En todo caso, debe de señalarse que no puede haber lesión del principio de igualdad cuando se comparan magnitudes claramente diversas, como son la actividad empresarial y profesional, que además aparecen totalmente diferenciadas en el propio texto constitucional (arts. 35.1 y 38); y tampoco se entiende cómo pueden resultar vulnerados los principios del sistema tributario español (art. 31 de la Constitución) por hacer a una actividad digna de determinada deducción y a otra no. El recurrente considera, no obstante, que no ha habido por su parte responsabilidad en la realización de la infracción tributaria grave por la que se le sanciona. El artículo 77 de la LGT ha eliminado de nuestro ordenamiento cualquier atisbo de responsabilidad objetiva. Ahora bien, sí se considera probado en el

*presente caso que el actor incurrió en responsabilidad ya que la declaración-liquidación fue realizada de manera voluntaria por él y en la misma practicó una deducción indebida al no tener derecho a ella por ser un profesional y no un empresario, cuando pudo y debió realizar la declaración correctamente al no constar ningún motivo que se lo impidiese. Alega en este punto el actor que su declaración se basó en una interpretación razonable de la norma al incluir dentro de la expresión legal de actividad empresarial la relativa a la actividad profesional, considerando de aplicación el supuesto contemplado en el artículo 77.4 d) de la LGT. Sin embargo, no es posible aceptar tal argumentación ya que el artículo 27.9 no tiene, en lo relativo a quienes pueden practicar la deducción que contempla, ninguna laguna; ni tampoco precisa de ninguna interpretación -más allá de su simple lectura- para hallar su sentido, pues de manera expresa habla de actividades empresariales y no de actividades profesionales, luego tal actividad no la recoge la norma, ni de manera expresa y directa, ni de ninguna otra forma. De hecho, el recurrente no señala cuáles son los elementos tenidos en cuenta para tal interpretación razonable -ya que en modo alguno puede entenderse razonable la referencia a otros textos legales, en algunos casos totalmente ajenos a las deducciones controvertidas- y tampoco puede constituir elemento de esa razonable interpretación de la norma la circunstancia de que los hechos nunca han sido ocultados, ya que ello ha sido tenido en cuenta por la resolución recurrida para eliminar el recargo del 10 por 100. La falta de ocultación de datos y de la práctica de la declaración, no elimina la responsabilidad sino la agravante, como correctamente ha hecho la resolución impugnada”.*

Podría pensarse en la lógica de dichos pronunciamientos administrativos relativos a problemas jurídicos cuya regulación legal se remontaba a la ley 18/1991, y lo cierto es que tras la promulgación de la Ley 40/1998 y la emanación de la Consulta de la DGT de 8 de marzo de 2000, la aplicación de la RIC por los profesionales fue pacífica durante un trienio, pues el 20 de marzo de 2003, otra STSJ de Canarias, viró completamente el rumbo de la exégesis normativa, reputando incorrectas no solamente las dotaciones efectuadas por un profesional en los ejercicios 1994 y 1997 (y que por acogerse a la ley 18/1991 podían ser relativamente dudosas), sino señalando prospectivamente que la nueva ley 40/1998, en nada había querido modificar la situación anterior:

*“1. Que el ánimo del legislador (en la ley 19/1994) no fue otro que el de excluir de la aplicación del régimen de deducción por inversiones a las actividades profesionales.*

*2. Que la normativa de la Ley 19/1994 no podía ser eliminada por mor de la equiparación del régimen de actividades profesionales y empresariales que se advierte en la Ley 40/1998, de 9 de diciembre del IRPF, cuando en su art. 55. 2 permite a los contribuyentes por dicho impuesto que ejerzan actividades económicas (concepto que engloba las actividades empresariales y profesionales) efectuar la correspondiente deducción mediante la aplicación de los incentivos y estímulos a la inversión empresarial fijados por el Impuesto sobre Sociedades.*

*3. Es de añadir igualmente que no parece tampoco sea conciliable la pervivencia del texto del art. 27. 9 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, después de la promulgación de la Ley del IRPF de 9 de diciembre de 1998, cuyo art. 55. 2 equipara las actividades empresariales y las profesionales bajo la denominación común de “actividades económicas”, toda vez que la ley 19/1994, de 6 de julio, ha quedado, como normativa especial, preservada en su vigencia, en lo que concierne al IRPF, por la Disposición derogatoria única 2ª, 8 de la Ley 40/1998”<sup>7</sup>.*

La Audiencia Nacional, por su parte y en Sentencia de 6 de abril de 2004, siguió un camino diametralmente opuesto al del TSJ de Canarias, asumiendo el contenido de la Consulta de la DGT de Abril de 2001 y, sobre todo, la fundamentación jurídica recogida en la STS de 24 de enero de 2000, que abogaba por una total equiparación de los profesionales y empresarios a los efectos de los estímulos e incentivos a la inversión, pues otra cosa implicaría una evidente vulneración del principio constitucional de igualdad ante la Ley:

*“En el caso presente, la fórmula legal empleada en la Ley 30/1972, del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, y la plasmada en el artículo 27. 9 de la Ley 19/94, que la modifica, no difieren en forma sustancial como para que la doctrina que establece la sentencia del Tribunal Supremo a que nos hemos referido pierda su valor como consecuencia del cambio normativo experimentado –es de recordar que la Ley de 1972 hablaba de*

---

<sup>7</sup> De igual opinión las Sentencias posteriores del mismo Tribunal de 18 y 27 de noviembre y 18 de diciembre de 2003 (Sala de Santa Cruz de Tenerife) y 8 de octubre de 2004 (Sala de las Palmas de Gran Canaria).

*“establecimientos” y de “beneficios”, nociones que, en principio, parecen privativas de la actividad empresarial, puesto que la “ratio decidendi” de la sentencia no se limita a verificar una interpretación literal de las normas, sino que aborda su verdadero sentido a través de la exposición histórica del régimen de la deducción por inversiones. Las interpretaciones histórica, sistemática y teleológica respaldan la posibilidad de extender los beneficios que ahora son controvertidos a los profesionales, mediante una exégesis extensiva de la norma, favorecida y autorizada, más allá de su tenor literal, por las normas que, en conjunto, dan cabida a la igualdad de regímenes, a los efectos que aquí interesan, entre los profesionales y los empresarios (...) Se habla en el texto (de la Ley 19/1994), por tanto, de “actividades económicas” y de “inversiones privadas”, conceptos que no son en modo alguno excluyentes de una interpretación de las normas, en particular del artículo 27. 9, concordante con la que se preconiza en la demanda, máxime cuando la doctrina jurisprudencial del Tribunal Supremo cifra la verdadera razón de la equiparación en el principio constitucional de igualdad, no sólo en su manifestación general, contenida en el artículo 14 de la Constitución, sino en la más específica del artículo 31. 1 de la Carta Magna, que señala que “todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”. Si la igualdad es un principio inspirador del sistema tributario y si la Constitución debe presidir la interpretación de las normas, es lógico considerar que se produciría una injustificada discriminación de trato en contra de los intereses del recurrente y de los profesionales en general si se aceptara la tesis de la Administración”*

Tras esta clara doctrina, el TSJ de Canarias volvió de nuevo a transitar por la senda de la equiparación entre empresarios y profesionales y así, por ejemplo, lo señaló en su Sentencia de 14 de enero de 2005:

*“Debe señalarse, en primer lugar, que la cuestión de que se trata ha sido resuelta por esta Sala en reciente sentencia de fecha 23 de diciembre de 2004, la cual a su vez se remitía a sentencias de fechas 2 de abril y 19 de noviembre de 2004, de donde resulta que la reserva para inversiones prevista en el art. 27 de la ley de 6 de julio de 1994 de modificación del régimen económico y fiscal de Canarias es aplicable a empresarios y profesionales, viniendo tal conclusión impuesta por el criterio seguido por las sentencias del Tribunal Supremo de fechas 24 de enero de 2000, 29 de junio de 2002 y 20 de mayo de 2003, ya que si bien las mismas se refieren al FPI y no mencionan la ley de 6 de julio de 1994, la conclusión*

*alcanzada es igualmente válida. Así, como razona la mencionada sentencia de fecha 23 de diciembre de 2004, sobre el mismo caso que ahora nos ocupa, los profesionales con residencia en Canarias, al existir una total equiparación entre los mismos y los empresarios a efectos de los estímulos de incentivos a la inversión, pueden acogerse al fondo de previsión para inversiones porque a tenor de lo establecido en los arts. 29 de la ley 44/1978 del IRPF y 126 de su Reglamento, los empresarios y los profesionales están equiparados a las sociedades en todo lo referente a los estímulos fiscales a la inversión, de manera que la no aceptación de tal tesis implicaría una vulneración del principio constitucional de igualdad ante la ley. En definitiva, a tenor de lo expuesto resulta que el acto administrativo impugnado desestima incorrectamente la reclamación que nos ocupa como se expuso en las sentencias de esta Sala reseñadas, procediendo por aplicación del principio de unidad de doctrina el mantenimiento de dicho criterio al no observarse motivo alguno para su modificación, por lo que debe reputarse no ajustada a derecho la resolución impugnada, con estimación del presente recurso contencioso-administrativo”.*

Todo lo anterior, evidencia no sólo la amplitud de puntos de vista que podían adoptar los distintos operadores jurídicos, sino también la facilidad de yerro en la que puede incurrirse cuando se olvidan dos datos fundamentales. En primer lugar, el objetivo que el incentivo persigue y la finalidad que cumple. En segundo término, la tradición histórica de incentivos similares anteriores concordantes con la filosofía económica pretendida.

### **I. 3. LA IMPOSIBILIDAD DE LA DOTACIÓN POR PARTE DE LOS GRUPOS DE SOCIEDADES.**

De conformidad con lo dispuesto por el artículo 27. 1 de la Ley 19/1994, los sujetos potenciales beneficiarios del incentivo eran las sociedades y las demás entidades jurídicas sujetas al Impuesto sobre Sociedades. La interpretación literal del precepto y la remisión a que en este punto implícitamente conducía la propia Ley 19/1994, empujaba a pensar en los grupos de sociedades como posibles beneficiarios del incentivo fiscal, atendida la dicción de los artículos 64 y siguientes del TRLIS y 48 del RIS. Muy pronto, sin embargo, la DGT (Consulta de 11

de noviembre de 1999) cegó toda posibilidad en tal sentido, al considerar que la ausencia de personalidad jurídica del grupo impedía la dotación y su posterior materialización:

*“El artículo 79. 1 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades dispone (...) El artículo 85 de la misma Ley establece que la base imponible del grupo de sociedades se determinará sumando las bases imponibles correspondientes a todas y cada una de las sociedades integrantes del grupo. El artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (BOE de 7 de julio de 1994) preceptúa que 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. El grupo de sociedades no tiene personalidad jurídica y su consideración como sujeto pasivo responde a una ficción legal. En el mismo se integran los resultados derivados de la actividad de las entidades que formen parte del mismo, quienes siguen sujetas a las obligaciones tributarias que se deriven del régimen indifidual (sic) de tributación, con excepción del pago de la deuda tributaria (LIS, artículo 79. 3). Por tanto, la dotación a la reserva deberá ser efectuada por cualquiera de las sociedades que formen parte del mismo en los términos y condiciones exigidos por el artículo 27 de la Ley 19/1994 y sin perjuicio de que el disfrute de la reducción en la base imponible por la dotación a la reserva se materialice con ocasión de la tributación del grupo consolidado. En cuanto a la obligación de invertir en determinados activos, en la medida en que dicha inversión debe ser resultado de aplicar la reserva para inversiones constituida por cada sociedad, deberá ser ésta en particular la que cumpla dicho requisito adquiriendo los activos correspondientes”.*

Un año más tarde, concretamente el 26 de abril de 2000, la propia DGT en otra contestación, añadiría aún otra razón para apuntalar su razonamiento, afirmando que la magnitud sobre la que se calcula la dotación era el beneficio no distribuido y sobre éste no podía decidir el grupo (atendida su ausencia de autonomía jurídica) sino cada entidad individualmente considerada:

*“Así configurado el beneficio fiscal resultará de aplicación tan solo en el ámbito individual de cada sociedad, no en el de un grupo*

*de sociedades, siendo también individual el compromiso de inversión que conlleva. Será de aplicación sólo en el ámbito de cada sociedad individual por calcularse sobre el beneficio no distribuido, magnitud que, como es obvio, no puede encontrarse en un ente, el grupo, sin autonomía jurídica para decidir la aplicación de los beneficios, y por articularse como reducción en la base imponible, ya que en el régimen de tributación de grupos de sociedades que establece la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades...esta se determina de manera independiente en cada sociedad, procediéndose después a su agregación (art. 85) a efectos de determinar la base imponible del grupo”.*

La doctrina que se había ocupado desde sus mismos inicios del beneficio fiscal, no veía sin embargo inconveniente alguno en que la dotación y la materialización las realizase el grupo consolidado, atendidos los siguientes extremos interpretativos:

- a) La inexistencia de norma legal que lo prohibiera (tanto la Ley 19/1994 como el TRLIS).
- b) La clara dicción del art. 64 TRLIS, que contradice abiertamente las tesis de la DGT.

Así lo señalaron tempranamente, entre otros, CLAVIJO y BELTRÁN, MIRANDA CALDERÍN o PASCUAL GONZALEZ, para los que, atendida la redacción del articulado del TRLIS, siendo sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades el propio Grupo y determinada la base imponible de forma consolidada, no habría inconveniente alguno para que se dotara y materializara la reserva conforme a lo dispuesto por el artículo 27 de la Ley 19/1994<sup>8</sup>.

---

<sup>8</sup> Vid. PASCUAL GONZALEZ, M. “Análisis jurídico de la Reserva para Inversiones en Canarias. Reflexiones sobre su utilización para la protección del medio ambiente”, Revista *Hacienda Canaria*, núm. 2, Octubre, 2002, pag. 147 y ss.; MIRANDA CALDERÍN, S. “La Reserva para inversiones en Canarias un año después”, Revista *Canarias Fiscal* núm. 16, 2001, passim; CLAVIJO HERNÁNDEZ, F. y BELTRÁN BUENO, M. “La reserva para inversiones en Canarias”, Revista *Estudios Financieros*, núm. 146, mayo, pag. 3 y ss.



En el propio año 2000, la DGT (Consulta de 4 de octubre de 2000) tuvo tiempo aún de emanar otra consulta, apuntando razones adicionales a su negativa de posible materialización por el Grupo, al señalar la necesidad de que dicha materialización corriese a cargo individualmente de la empresa que dotó la RIC y no a través de cualquier otra empresa del grupo, considerando además incumplimiento del período de permanencia del activo la transmisión de un elemento afecto a otra empresa del grupo. Como quiera que muchos Grupos habían dotado la RIC en calidad de tales, y en un intento de abrir vías de solución, el Grupo de Coalición Canaria presentó a finales de 2002 una enmienda al último párrafo del apartado 4 del artículo 27 con el siguiente tenor literal: “las sociedades de un grupo en régimen de consolidación fiscal podrán aplicar la reserva para inversiones en Canarias, pudiendo efectuar la materialización a la que se refieren los apartados anteriores la propia sociedad que dotó la reserva y otra perteneciente al grupo fiscal”.

Dicha enmienda fue rechazada de plano, aludiendo los responsables del Ministerio de Economía y Hacienda a las conclusiones del Informe de la Comisión creada en dicho departamento para intentar reducir la creciente conflictividad en la aplicación del incentivo<sup>9</sup>. En su Informe, dicha Comisión se limitó a señalar que en “los casos de tributación consolidada es cada sociedad individual, y no el grupo en su conjunto, la que, partiendo de su beneficio independiente, puede dotar la RIC, siendo ella quien, en consecuencia, debe contabilizar la reserva y quien queda obligada a materializarla”. Con posterioridad, la DGT

---

<sup>9</sup> Conviene remarcar el hecho de que las conclusiones de la citada Comisión, son al fin y al cabo conclusiones del propio Ministerio de Economía y Hacienda. Así lo ha señalado la doctrina: “ante los graves problemas de interpretación surgidos una vez que comenzaron las inspecciones tributarias de la RIC, el Secretario de Estado de Hacienda constituyó, mediante Resolución de 30 de junio de 2000, una Comisión para el análisis de los problemas derivados de la aplicación de la RIC, encomendándole la tarea de estudiar y proponer soluciones. Su dictamen se hizo público en diciembre de 2000, expresando de una forma poco (sic) ortodoxa, pero clara, la opinión de la Dirección General de Tributos sobre este incentivo fiscal” (DORTA VELÁZQUEZ, J. A. y CORREA RODRIGUEZ, A. *La RIC y el comportamiento.....*, op. cit. pag. 34).

(Consulta de 3 de marzo de 2004) ha insistido en el criterio restrictivo respecto del Grupo.

Otra muestra clara, a nuestro juicio, de la divergencia entre la literalidad de la norma, su interpretación y la finalidad del incentivo, con lo que todo ello comporta de inseguridad jurídica en la aplicación del mismo.

#### **I. 4) EL PROBLEMA CONSTITUIDO POR LA POSIBLE APLICACIÓN DEL BENEFICIO A LAS SOCIEDADES EN TRANSPARENCIA FISCAL (SOCIEDADES DE MERA TENENCIA DE BIENES O PATRIMONIALES).**

Al igual que en el caso descrito en el ordinal anterior, constituye éste otro buen ejemplo en el que la interpretación espiritualista o teleológica que, generalmente se niega a realizar la Administración, triunfa sobre una hermenéutica formal o literalista apegada a la letra de la norma. Frente a la clara dicción del artículo 27 de la Ley 19/94 cuando establece que: “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”, la Administración Tributaria ha entendido que para interpretar el concepto de establecimiento debemos acudir a la normativa mercantil que lo define como conjunto organizado de elementos patrimoniales y personales dispuestos y utilizados para la realización, con cierta autonomía de gestión, de una explotación económica cuya actividad suponga la colocación de un bien o servicio en el mercado, sin que sea suficiente la mera titularidad o tenencia de elementos patrimoniales aislados. En tal sentido, advierte la Administración que sólo los rendimientos procedentes de actividades

empresariales o profesionales, y no los originados por la mera titularidad de elementos patrimoniales, deben servir para dotar la RIC, la cual deberá activarse con cargo a beneficios generados por esas actividades<sup>10</sup>. Por lo tanto, y frente a la clara dicción del art. 27 de la Ley 19/1994 que delimita quiénes se pueden acoger a la RIC:

1) Las Sociedades

2) Las demás entidades jurídicas sujetas al Impuesto sobre Sociedades.

La AEAT entendió que las sociedades consideradas transparentes o de mera tenencia de bienes no podían en modo alguno dotar la RIC. Tal imposibilidad, además, no se remontaba a la fecha de la misma creación del incentivo, sino que ha sido muy posterior en el tiempo, lo cual no ha hecho más que agravar la delicada cuestión a la que nos referimos. Y ello porque hasta el 31 de enero de 2002, las sociedades transparentes podían acogerse a la RIC. Así lo reconoció la DGT en la Contestación a varias consultas realizadas (27 de enero y 16 de octubre de 1997, 14 de julio de 1999 y 10 de marzo de 2000). Concretamente, la Resolución de 14 de julio de 1999 llegó a decir que “como cuestión de partida, cabe señalar que las sociedades sujetas al régimen de transparencia fiscal, al ser sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, pueden acogerse a la reserva para inversiones en Canarias,

---

<sup>10</sup> De hecho la Resolución de la DGT, de fecha 28 de abril de 2001, en su punto nº 2 a pregunta: “se desea conocer si conceptos tales como los ingresos financieros, dividendos y beneficios extraordinarios que se producen y forman parte del balance contable, integran la base imponible a efectos del cálculo de la RIC”; manifiesta lo siguiente: “El acomodo del incentivo fiscal a su finalidad exige que exclusivamente se beneficien de su aplicación las ganancias obtenidas en la realización de actividades económicas que supongan la ordenación por cuenta propia de factores productivos para colocar un bien o servicio en el mercado.....deben quedar fuera de la base de cálculo de la RIC los beneficios que procedan de la mera titularidad de activos que no estén relacionados con el desarrollo de las mencionadas actividades económicas, lo que, por otra parte, redundaría en la igualdad de trato ante este incentivo fiscal de personas físicas y jurídicas. Esta circunstancia se apreciará en relación a los beneficios derivados de las inversiones en valores o inmuebles realizadas por las entidades que cumplan los requisitos del art. 75 1 a) de la LIS”.

siendo el límite máximo de la reducción en la base imponible igual al 90 por 100 del beneficio obtenido en Canarias que no sea objeto de distribución”<sup>11</sup>.

Ahora bien, la cuestión, lejos de ser pacífica, merece otra reflexión que se centra en torno a los siguientes puntos:

- 1) Que las sociedades transparentes, como sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, pueden ser beneficiarias de la RIC, atendido el tenor de la Ley 19/1994.
- 2) Que a partir de la Ley 43/1995 se abandona el régimen de exención que caracterizaba hasta entonces a las sociedades transparentes, pasando a ser sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades a todos los efectos.
- 3) Que, por lo mismo, y cumpliendo plenamente los requisitos establecidos por el art. 27 de la Ley 19/1994, las sociedades transparentes pueden ser beneficiarias de la RIC, puesto que no existe incompatibilidad alguna entre dicho beneficio fiscal y el régimen de la transparencia fiscal, toda vez que cuando el legislador ha querido establecer la exclusión de algún aspecto general o particular de la LIS con relación a las mercantiles transparentes lo ha señalado así expresa y taxativamente.

Analizaremos a continuación cada uno de estos puntos por separado, llegando a conclusiones diametralmente opuestas a las alcanzadas por la Administración Tributaria.

---

<sup>11</sup> Bien es verdad que en ella se realizaba alguna matización relativa a que el beneficio debía provenir de su objeto social como actividad empresarial, en un intento por distinguir entre las sociedades transparentes constituidas por profesionales, de las sociedades de mera tenencia de bienes.

**1) Las sociedades transparentes, como sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, podían ser beneficiarias de la RIC.**

El artículo 1 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, estableció expresamente la triple finalidad de la norma: actualizar los aspectos económicos del tradicional Régimen Económico Fiscal de Canarias; garantizar que la lejanía e insularidad de Canarias fuese compensada a través de políticas específicas y suficientes y, por fin, adoptar un conjunto estable de medidas económicas y fiscales encaminadas a promover el desarrollo económico y social del Archipiélago Canario<sup>12</sup>.

---

<sup>12</sup> En tal sentido, el art. 27 del referido texto legal ordenó expresamente que: “1. Las sociedades y demás entidades jurídicas sujetas al impuesto sobre sociedades tendrán derecho a la reducción en la base imponible de este impuesto de las cantidades que, con relación a sus establecimientos situados en Canarias, destinen de sus beneficios a la reserva para inversiones de acuerdo con lo dispuesto en el presente artículo. 2. la reducción a que se refiere el apartado anterior se aplicará a las dotaciones que en cada período impositivo se hagan a la reserva para inversiones hasta el límite del 90 por 100 de la parte de beneficio obtenido en el mismo período que no sea objeto de distribución, en cuanto proceda de establecimientos situados en Canarias. en ningún caso la aplicación de la reducción podrá determinar que la base imponible sea negativa. a estos efectos se considerarán beneficios no distribuidos los destinados a nutrir las reservas, excluida la de carácter legal. tampoco tendrá la consideración de beneficio no distribuido el que corresponda a los incrementos de patrimonio afectos a la exención por reinversión a que se refiere el artículo 15. 8 de la ley 61/1978, de 27 de diciembre, del impuesto sobre sociedades. las asignaciones a reservas se considerarán disminuidas en el importe que eventualmente se hubiese detrído del conjunto de las mismas, ya que en el ejercicio al que la reducción de la base imponible se refiere, ya en el que se adoptara el acuerdo de realizar las mencionadas asignaciones. 3. la reserva para inversiones deberá figurar en los balances con absoluta separación y título apropiado y será indisponible en tanto que los bienes en que se materializó deban permanecer en la empresa 7. el disfrute del beneficio de la reserva para inversiones será incompatible, para los mismos bienes, con la deducción por inversiones y con la exención por reinversión a que se refiere el artículo 15. 8 de la ley 61/1978, de 27 de diciembre, del impuesto sobre sociedades. 8. la disposición de la reserva para inversiones con anterioridad al plazo de mantenimiento de la inversión o para inversiones diferentes a las previstas, así como el incumplimiento de cualquier otro de los requisitos establecidos en este artículo dará lugar a la integración en la base imponible del ejercicio en que ocurrieran estas circunstancias de las cantidades que en su día dieron lugar a la reducción de la misma. sobre la parte de cuota derivada de lo previsto en el párrafo anterior se girará el interés de demora correspondiente calculado desde el último día del plazo de ingreso voluntario de la liquidación en la que se realizó la correspondiente reducción de la base imponible. 9. 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

Este es el precepto que regula el beneficio fiscal representado por la Reserva para Inversiones en Canarias, artículo sin ulterior desarrollo reglamentario y cuyo tenor literal no admite discusión: pueden acogerse a la citada Reserva “las Sociedades y demás entidades jurídicas sujetas al Impuesto sobre Sociedades”. Por lo tanto, la Ley 19/1994 no establece exclusión alguna respecto de las sociedades transparentes y no lo hace teniendo en cuenta además que la Ley 43/1995 convirtió a las sociedades transparentes en sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades<sup>13</sup>.

Efectivamente, a partir de la Ley 43/1995, se abandonó el régimen de exención que caracterizaba hasta entonces a las sociedades transparentes, pasando a ser plenamente sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades<sup>14</sup>. La comparación entre la situación normativa

---

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”.

<sup>13</sup> Debe tenerse en cuenta que la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y por la que se modifican las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes, modifica la Ley 43/1995, suprimiendo el régimen de transparencia fiscal

<sup>14</sup> El artículo 12 de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre del IRPF dispuso que: “1. Las rentas correspondientes a las Sociedades civiles, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el artículo 33 de la Ley general Tributaria, se atribuirán a los socios, herederos, comuneros y partícipes, respectivamente, según las normas o pactos aplicables en cada caso, y si éstos no constaran a la Administración en forma fehaciente, se atribuirán por partes iguales. 2. Se imputarán en todo caso a los socios y se integrarán en su correspondiente base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o, en su caso, en el de Sociedades, los beneficios o pérdidas obtenidos por las sociedades que se indican, aun cuando no hubieran sido objeto de distribución: A) Las Sociedades de Inversión Mobiliaria cuyas acciones no sean de cotización calificada, las Sociedades de Cartera y las Sociedades de mera tenencia de bienes, cuando se dé cualquier de las circunstancias siguientes: a) Que más del 50% del capital social pertenezca a un grupo familiar, entendiéndose a estos efectos que éste está constituido por personas unidas por vínculo de parentesco en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad hasta el cuarto grado, inclusive. b) Que más del 50% del capital social pertenezca a diez o menos socios, siempre que ninguno de ellos sea personas jurídicas de derecho público. A los efectos de este precepto: 1. Son sociedades de cartera aquellas en que más de la mitad de su activo, esté constituido por valores mobiliarios. 2. Son sociedades de mera tenencia de bienes aquellas en que más de la mitad de su activo, estimado en valores reales, no esté afecto a actividades empresariales o profesionales, tal como se definen en el artículo 18 de esta Ley. B) Las entidades jurídicas constituidas para el ejercicio de una actividad profesional en las que todos sus socios sean profesionales de dicha

existente antes y después del 95 permite constatar no sólo que nuestra imposición sobre la renta adoptó en 1978 el modelo que podríamos denominar de “transparencia pura”, obviando a la sociedad mercantil como obligada al pago e imputando sus resultados globales a los socios, sino también que la Ley reguladora del Impuesto sobre Sociedades del 78 precisó dos extremos respecto a la precedente Ley del IRPF del mismo año. El primero, la propia concepción de la transparencia como instituto diferente y separado del propio de la atribución de rendimientos a los entes sin personalidad. El segundo, el traslado a los socios de las bonificaciones y resto de los beneficios tributarios que a la sociedad pudieran corresponder, en plena coherencia con la imputación a aquellos de los resultados sociales, culminando así la marginación de la sociedad como sujeto pasivo deudor del Impuesto sobre Sociedades, para acumular a la imposición personal de los socios la carga tributaria derivada de los rendimientos y las actuaciones sociales.

---

actividad. 3. Todas las demás sociedades, cualquiera que sea su forma o actividad, podrán optar por el régimen establecido en el apartado 2 de este artículo, cuando reúnan los dos requisitos siguientes: a) No exceder de 25 socios en cualquier fecha del ejercicio social. b) Tener un capital fiscal inferior a 100.000.000 de pesetas. Las sociedades que opten por el régimen establecido en este apartado quedarán sujetas al mismo, durante tres ejercicios seguidos, a esta regulación. 4. El beneficio atribuido a los socios será el que resulte de las normas del Impuesto sobre Sociedades para la determinación de la base imponible con aplicación, en su caso, de las reducciones en dicha base reguladas en la legislación correspondiente. 5. Las entidades a que se refieren los apartados 1 y 2 anteriores y las del apartado 3, si ejercitasen su derecho de opción, no tributarán por el Impuesto sobre Sociedades”. Por su parte, la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre Sociedades, dispuso en su artículo 19 que: “1. Se imputarán, en todo caso, a los socios y se integrarán en su correspondiente base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o, en su caso, en el de Sociedades, los beneficios o pérdidas obtenidos por las Sociedades a que se refiere el apartado 2 del artículo 12 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aun cuando dicho beneficio no hubiera sido objeto de distribución. 2. Podrán optar por el régimen establecido en el número anterior las siguientes Entidades: a) Las sociedades a que se refiere el apartado 3 del artículo 12 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. b) Las asociaciones, agrupaciones temporales y las uniones temporales de Empresas y las cooperativas, cuando las mismas se consideren beneficiosas para la economía española, con los trámites, requisitos y condiciones que señale la legislación especial. 2. El beneficio atribuido a los socios será el que resulte de las normas de este Impuesto sobre Sociedades para la determinación de la base imponible con aplicación, en su caso, de las reducciones en dicha base, establecidas en dicha legislación. 3. Las Entidades a que se refiere este precepto disfrutarán de todos los beneficios fiscales que puedan reconocerse a las demás Sociedades, beneficios que se aplicarán proporcionalmente en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o en el Impuesto sobre Sociedades, según corresponda. 4. Las Entidades a que se refiere el apartado 1 de este artículo y las del apartado 2, si ejercitasen su derecho de opción, no tributarán por este Impuesto”.

Por su parte, el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades de 1982, además de concretar los extremos que la sociedad transparente debía declarar, señaló la incompatibilidad de este régimen con otros especiales del Impuesto sobre Sociedades, como el de entidades exentas, declaración consolidada, o establecimiento permanente, extremo este que evidencia la inequívoca voluntad de la norma de establecer expresamente las incompatibilidades o exclusiones entre el régimen de transparencia fiscal y el resto de regímenes especiales contenidos en el Impuesto sobre Sociedades. La Ley de 27 de diciembre de 1985, de modificación parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, supuso cambios trascendentales en el régimen de transparencia fiscal, dando nueva redacción a los transcritos artículos 12 de la Ley del IRPF y 19 de la LIS. De ellos resultaba, sucintamente, lo siguiente:

- a) La supresión del régimen voluntario de transparencia fiscal para cualquier sociedad que cumpliera los requisitos legales fijados en los preceptos de 1978, conservándose sólo para las Uniones Temporales de Empresa y las Cooperativas, eliminándose posteriormente para estas últimas por su Ley especial de 27 de diciembre de 1990, al derogar la referencia a ellas del artículo 19. Tres de la LIS.
  
- b) La segunda novedad, justificada por la finalidad antielusoria del instituto de la transparencia -que a partir del 85 es la única asumida por la norma- consistió en definir éste como imputación a los socios solamente de los resultados sociales positivos, reservando para los negativos la posibilidad de compensación, por la propia sociedad, con los de signo positivo de los cinco ejercicios siguientes, según el régimen general en el Impuesto sobre Sociedades de compensación de bases imponibles negativas.



- c) La tercera novedad, en fin, afectó al presupuesto de hecho de las sociedades de profesionales, ampliando el mismo para sujetar a transparencia no sólo las constituidas por profesionales que desarrollaran la actividad, sino también aquellas otras que incluyeran profesionales directa o indirectamente vinculados a ella.

Por su parte, la Ley 20/1989, de adaptación del IRPF y del Impuesto sobre el Patrimonio, dictada como consecuencia de la STC 45/1989 y que introdujo los criterios de individualización de los componentes de la renta entre los miembros de la unidad familiar, no mencionó específicamente a los imputados por sociedades transparentes, por lo que al derivar, en suma, de la participación en fondos propios de estas entidades, debían someterse al criterio general previsto para los rendimientos del capital mobiliario, imputándose, en consecuencia, a quienes resultaran titulares según el Impuesto sobre el Patrimonio –a su vez modificado por la misma Ley- de las acciones o participaciones que provocaran tales imputaciones. La Ley 18/1991, de 6 de junio, del IRPF, reguló el régimen de la transparencia fiscal en sus artículos 52, 53 y 54 disponiendo que: “las sociedades a que se refiere este artículo no tributarán por el Impuesto sobre Sociedades por la parte de base imponible imputable a los socios, personas físicas o jurídicas, residentes en territorio español (.....) las sociedades en quienes concurren las circunstancias a que se refiere el apartado uno de este artículo y que sean socios de otra sometida al régimen de transparencia, quedarán excluidas de este último y tributarán en el Impuesto sobre Sociedades a un tipo igual al marginal máximo de la escala del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”.

Por fin, la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, supuso la ruptura del modelo de transparencia fiscal pura, obligando por primera vez a las sociedades transparentes a tributar por el Impuesto sobre Sociedades, imputando a los socios, además de los resultados, las deducciones y

pagos a cuenta correspondientes, la cuota de este Impuesto, integrándose todos estos conceptos en la imposición del socio de acuerdo con los límites y condiciones de su propio impuesto personal. Todo ello permite afirmar que a partir de esta modificación legislativa, la transparencia fiscal cambia radicalmente de naturaleza para convertirse en un caso de configuración del Impuesto sobre Sociedades como impuesto a cuenta del IRPF o del Impuesto sobre Sociedades, tal y como ya preconizara en su día con carácter general el Informe Carter. A partir de la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades es la normativa de este Impuesto la que asumió la regulación de la transparencia fiscal, reservándose la propia del IRPF únicamente a los aspectos de incidencia en la imposición personal de los socios personas físicas, así como las reglas sobre afectación de los bienes; a cuyos efectos, la propia LIS dio nueva redacción a los artículos 52 y ss. de la Ley del IRPF, para que recogiesen la remisión a la propia LIS en cuanto al concepto y régimen jurídico básico de las sociedades transparentes.

Cabe concluir, por tanto, que la LIS de 1995 introdujo un cambio capital que supuso configurar como auténticos sujetos pasivos obligados al pago del Impuesto sobre Sociedades a las sociedades transparentes. De acuerdo con todo ello, la referida Ley dio nueva redacción a los preceptos de la Ley del IRPF de 1991 no sólo relativos a la transparencia fiscal, sino también al artículo 100 -regulador de la devolución de oficio de este último impuesto- al objeto de incluir en el cálculo de su cuota diferencial la parte imputada de la cuota del IS de la sociedad transparente. Y de conformidad con todo ello, el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades de 1996 omitió ya toda regulación sustantiva del régimen de transparencia, limitándose su artículo 50 a concretar los datos sobre resultado contable, beneficios, base de deducciones, retenciones, ingresos a cuenta y cuotas del Impuesto sobre Sociedades, imputación, distribución de dividendos y reservas que han de adjuntarse a la declaración del IS por las sociedades transparentes.

**2)** Cumpliendo los requisitos establecidos por el art. 27 de la Ley 19/1994, las sociedades transparentes podían ser beneficiarias de la RIC, al no existir incompatibilidad alguna entre dicho beneficio fiscal y aquéllas, pues cuando el legislador había querido establecer la exclusión de algún aspecto general o particular de la LIS con relación a las mercantiles transparentes así lo señaló expresamente.

Las sociedades transparentes podían acceder a los beneficios fiscales establecidos de forma general por el IS -tanto los que afectan a la base imponible, como a la cuota-, en igualdad de condiciones que cualquier otra sociedad. En particular, en la transmisión de elementos del inmovilizado material que tengan la naturaleza de inmuebles, la renta obtenida podía corregirse por el efecto de la depreciación monetaria. Igualmente podían las sociedades transparentes acogerse al régimen de reinversión de beneficios extraordinarios. Asimismo, las sociedades en régimen de transparencia fiscal tributaban al tipo de gravamen general del IS, salvo que -al igual que el resto de Sociedades- fuera aplicable algún régimen especial, por ejemplo, el de las correspondientes a las entidades de reducida dimensión, en cuyo caso tributarían al tipo de gravamen reducido. En tal sentido, se pronunciaba la Resolución de la AEAT de 22-02-2000, y lo mismo debe señalarse respecto de las obligaciones contables, registrales y formales, porque las sociedades transparentes tenían, a este respecto, las mismas servidumbres -y a cumplimentar en idénticos plazos- que las entidades que tributaban en régimen común. Naturalmente, las sociedades transparentes habían de practicar y declarar las retenciones e ingresos a cuenta conforme a las normas generales que pautaban la regulación de este tipo de obligaciones para toda sociedad. Las únicas peculiaridades del régimen de transparencia fiscal respecto de otros regímenes especiales eran resueltas expresamente por la propia LIS. En la misma se establecía la incompatibilidad de la transparencia fiscal con el régimen de los grupos de sociedades y asimismo con el de las entidades de tenencia de valores extranjeros, de manera que en los

períodos impositivos en los que concurriesen ambos regímenes primaba la transparencia fiscal, no siendo aplicable ningún otro de los citados. Como conclusión cabe señalar que la normativa en su día vigente no establecía ninguna incompatibilidad entre los incentivos fiscales que regulaba la RIC y su aplicación a las sociedades transparentes que, al ser sujetos pasivos del IS, podían gozar de los beneficios previstos por la Ley 19/1994.

En todo caso, conviene subrayar que la posibilidad de que las sociedades transparentes pudieran acogerse a los beneficios de la RIC había sido expresa y favorablemente acogida por la propia Administración Tributaria en sendas resoluciones tanto de la AEAT como de la DGT<sup>15</sup>. De la misma manera, y respecto de la posibilidad de

---

<sup>15</sup> “Las sociedades sujetas al régimen de transparencia fiscal, al ser sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, pueden acogerse a la reserva para inversiones en Canarias, siendo el límite máximo de la reducción en la base imponible igual al 90 por 100 del beneficio obtenido en Canarias que no sea objeto de distribución” (AEAT 6/7/2000). “El artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (BOE de 7 de julio de 1994) delimita, en su primer apartado, el ámbito subjetivo de aplicación de la reducción en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades (IS) derivada de la dotación de la Reserva para Inversiones en Canarias, estableciendo que: “1. Las sociedades y demás entidades jurídicas sujetas al Impuesto sobre Sociedades tendrán derecho a la reducción en la base imponible de este impuesto de las cantidades que, en relación a sus establecimientos permanentes situados en Canarias, destinen de sus beneficios a la reserva para inversiones de acuerdo con lo dispuesto en el presente artículo”. Como quiera que las entidades sometidas al régimen de transparencia fiscal son sujetos pasivos del IS, pueden, en virtud del precepto citado, acogerse al régimen fiscal previsto para la Reserva para Inversiones en Canarias, con independencia, a estos efectos, de la actividad económica que realice y de quienes sean sus socios, ya que ningún apartado del citado artículo 27 de la Ley 19/1994 limita la aplicación de dicho beneficio fiscal, en el ámbito del IS, en función de tales circunstancias. Por tanto, en la medida en la que la entidad consultante realice la dotación a la reserva y cumpla el compromiso de materialización de su importe en inversiones en los términos establecidos en la norma de referencia, podrá disfrutar de la reducción en la base imponible contemplada en ella” (Consulta de la DGT de 26/4/2000). “Como cuestión de partida, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, cabe señalar que las sociedades sujetas al régimen de transparencia fiscal, al ser sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades (IS), pueden acogerse a la reserva para inversiones en Canarias, siendo el límite máximo de la reducción en la base imponible igual al 90 por 100 del beneficio obtenido en Canarias que no sea objeto de distribución, límite fijado en el apartado 2 del aludido precepto legal. Hecha esta observación inicial, la adquisición de unos bienes, en el supuesto planteado inmuebles, mobiliario y equipos de oficina y ofimática, con el fin de dedicarlos a las propias oficinas de la entidad consultante, como inversión apta para materializar las dotaciones realizadas a la reserva para inversiones en Canarias, requiere satisfacer los

considerar la inversión en la adquisición de inmuebles y su posterior arrendamiento como adecuada materialización de la reserva para inversiones en Canarias, en el caso de sociedades transparentes, la AEAT se había pronunciado afirmativamente<sup>16</sup>. Incluso con anterioridad y en Consulta Vinculante 8/1997, la Dirección General de Tributos ya había afirmado que las Sociedades sujetas al régimen de transparencia fiscal podían acogerse a la reserva con el límite del 90 por 100 del beneficio obtenido en Canarias que no fuese objeto de distribución<sup>17</sup>.

---

requisitos establecidos en el artículo 27. 4 de la Ley 19/1994, esto es, tratarse de “activos fijos situados o recibidos en el archipiélago canario, utilizados en el mismo y necesarios para el desarrollo de las actividades empresariales del sujeto pasivo o que contribuyan a la mejora y protección del medio ambiente en el territorio canario”. Ante la falta de concreción en el escrito de consulta sobre la naturaleza de los activos que se proyectan adquirir, cabe distinguir dos situaciones, según se trate de activos fijos nuevos o usados. En el primer supuesto, aquellos deberán verificar los requisitos antedichos, esto es, ser utilizados en las Islas Canarias y ser necesarios para el desarrollo de las actividades empresariales del sujeto pasivo o contribuir a la mejora y protección del medio ambiente en el Archipiélago (...). A efectos del IS, la referencia a “actividades empresariales” contenida en el apartado 4 del artículo 27 de la Ley 19/1994, ha de entenderse equivalente a la de “actividades económicas” de la actual Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del IRPF y otras Normas Tributarias) alcanzando, por consiguiente, tanto a actividades empresariales en sentido estricto como profesionales. Esta conclusión viene avalada tanto por una interpretación sistemática de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del IS, que sólo se refiere a las actividades profesionales como algo diferente de las actividades empresariales en el ámbito de la transparencia fiscal, como por una interpretación finalista de la Ley 19/1994, cuyo espíritu queda plasmado en la Exposición de motivos de esta última norma, cuando se destaca como uno de los principios que deben inspirar el régimen económico fiscal del Archipiélago la incorporación de incentivos fiscales que generen “decisiones inversoras”, sin que quepa atribuir desde una perspectiva economicista la exclusividad de esta facultad a los empresarios, toda vez que la realización de una inversión definida ésta como la afectación de bienes económicos a tareas productivas, puede efectuarse igualmente por quien desarrolla una actividad profesional. Si, por el contrario, se trata de activos fijos usados, a los reseñados requisitos deben añadirse dos: no haberse beneficiado con anterioridad de dicha reserva y representar una mejora tecnológica, circunstancia esta última que concurrirá cuando el activo produzca una disminución del coste de producción unitario del bien o servicio o una mejora de la calidad del mismo” (DGT Consulta de 9/3 2000).

<sup>16</sup> “Podrá considerarse materialización apta cuando el arrendamiento o cesión a terceros para su uso se ejerza a través de una explotación económica constituyendo su objeto social (ordenación por cuenta propia de factores de producción que permita ofrecer productos o servicios en el mercado) y dichos inmuebles no los arriende directa o indirectamente a personas o entidades vinculadas ni se trate de operaciones de arrendamiento financiero. Destacar que en Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas el arrendamiento de inmuebles se ejerce como una actividad económica cuando se desarrolla con exclusividad en un local y se cuenta, al menos, con un empleado laboral a jornada completa” (AEAT 6/7/2000).

<sup>17</sup> “...Como cuestión de partida, cabe señalar que las sociedades sujetas al régimen de transparencia fiscal, al ser sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, pueden

De la propia dicción literal del artículo 27 de la Ley 19/1994 – conviene no olvidar que una correcta interpretación no puede desconocer su fundamental dependencia de la letra de la ley- y de los más recientes pronunciamientos interpretativos debe concluirse señalando la incorrección de una exégesis interpretativa que se aleja del tenor literal de la norma, en contra del criterio hermenéutico más correcto en este caso que consiste en atender la letra del precepto, al ser ésta la que establece las posibilidades y los límites de la interpretación pues, como señala la STSJ de Andalucía, de 25 de noviembre de 1996, el recurso a la interpretación literal, es decir, la literalidad de la norma: “es el único apoyo que puede encontrar el intérprete de entre los citados en el artículo 3 del Código civil y al mismo no es suficiente con oponer una resolución del TEAC o una Circular de la DGT, pues la primera es evidente que no deja de ser una opinión que en nada vincula a los Tribunales de Justicia y las Circulares no son otra cosa que documentos escritos mediante los cuales los órganos superiores de la Administración Pública imparten directrices a los órganos jerárquicamente dependientes de aquellos, pero ni tienen valor normativo ni suponen una interpretación auténtica de la norma, sino una mera interpretación administrativa que se circunscribe al limitado ámbito de la relaciones jerárquicas”.

Ahora bien, conviene advertir que, pese al aparataje de Consultas de la DGT citadas con anterioridad (la mayoría a favor, algunas otras en contra), la interpretación última de la Inspección encontró apoyo en las

---

acogerse a la reserva para inversiones en Canarias, siendo el límite máximo de la reducción en la base imponible igual al 90 por 100 del beneficio obtenido en Canarias que no sea objeto de distribución. Por otro lado, la materialización de la reserva para inversiones dotada en 1995 debe efectuarse en alguno de los activos a los que se refiere el apartado 4 del artículo 27 anteriormente transcrito. En el supuesto de que se dispusiera de la reserva para inversiones para otros fines con anterioridad al plazo legal de mantenimiento de la inversión o para inversiones diferentes a las previstas, así como si se produjera el incumplimiento de cualquier otro de los requisitos establecidos en la Ley deberían integrarse en la base imponible del ejercicio en que ocurrieran estas circunstancias las cantidades que en su día dieron lugar a la reducción de la misma, y sobre la parte de la cuota derivada de lo previsto en el párrafo anterior se giraría el interés de demora correspondiente” (DGT, 15/10/1997).

conclusiones de la Comisión para el Análisis de los problemas de la aplicación de la Reserva para Inversiones en Canarias. Como ha señalado MIRANDA CALDERÍN, “hasta la interpretación de la noción “establecimiento” del art. 27. 1 y 2 realizada por la Comisión en su dictamen de diciembre de 2000, la posibilidad de que las sociedades de mera tenencia de bienes –hoy sociedades patrimoniales- pudiesen aplicar los beneficios de la RIC a sus resultados era una cuestión admitida por un sector importante y cualificado de los profesionales del asesoramiento fiscal y de la Administración, apenas existiendo conflictividad al respecto. El criterio de la DGT (...) era que las sociedades en el régimen de transparencia fiscal podían dotar la RIC. La duda principal no se planteaba en cuánto a la dotación, sino en qué bienes se iba a materializar, ya que el apartado 4 a) del art. 27 señala que los activos fijos tienen que ser utilizados en Canarias y ser necesarios para el desarrollo de actividades empresariales. Ello obligaba a que las sociedades de mera tenencia de bienes tuviesen que empezar a realizar una actividad económica, que al fin y al cabo, es precisamente uno de los objetivos que se plantean en el REF de Canarias y en el incentivo específico de la RIC: que los recursos se inviertan en el desarrollo económico y social de Canarias. Parte de estos recursos –o si se quiere, parte de los resultados que generan este tipo de sociedades- se incorporaba al tejido productivo gracias al incentivo fiscal de la RIC: el Estado perdía una recaudación mínima, pero a cambio, nuevos capitales engrosaban la parte productiva de la economía canaria”<sup>18</sup>.

La cuestión, por lo tanto, es si las conclusiones de dicha Comisión (para éste caso y para cualquier otro que se plantee al respecto como veremos acontece más adelante) pueden comportar una interpretación auténtica del art. 27 de la ley 19/1994 o aplicarse con efectos retroactivos. Ambas interrogantes deben ser contestadas

---

<sup>18</sup> *La planificación de la Reserva para Inversiones....*, op. cit. pag. 58. Otros autores también han defendido la aplicación de la RIC a las sociedades transparentes. Tal es el caso de VIÑUELA LLANOS, A. “La RIC, las sociedades transparentes y las nuevas sociedades transparentes” Revista *Hacienda Canaria*, núm. 3, 2003, pag. 41 y ss.

negativamente. Conforme a doctrina ya consolidada del Tribunal Supremo “se encuentra superada la tesis de que las normas que conceden beneficios tributarios deben aplicarse restrictivamente” (STS de 5 de marzo de 1988, RJ 1988/1649); debiendo en cambio interpretarse (al igual que el resto de las normas tributarias) “con arreglo a los criterios admitidos en Derecho (art. 23.1 LGT)” (STS de 18 de octubre de 1966, RJ 1966/4236). Y así se ha reconocido igualmente por la jurisprudencia de los Tribunales Superiores de Justicia<sup>19</sup>. De ahí que la configuración que el legislador hizo de los beneficios fiscales de la RIC en el artículo 27 de la Ley 19/1994, no pueda ser objeto ahora de una interpretación administrativa reduccionista o restrictiva (y, por ello, desfiguradora) de su alcance, sobre la base de las opiniones emitidas por una Comisión técnica, más de siete años después de la promulgación y entrada en vigor de la Ley. En nuestra opinión, la interpretación administrativa:

- No puede subvertir el sistema de fuentes del Derecho Tributario y apoyarse, sin más, en el Informe de una Comisión técnica, a la que parece dotar de rango normativo, considerándola como única interpretación posible e, incluso, como interpretación auténtica de la Ley 19/1994.

- Ni puede tampoco dotar a dicha interpretación de la Comisión de eficacia retroactiva, so pena de vulnerar –además– las exigencias constitucionales de la seguridad jurídica y de la confianza legítima.

---

<sup>19</sup> “A pesar de que en la Jurisprudencia sea frecuente una cierta asimilación conceptual entre la interpretación analógica y la extensiva, puede afirmarse que las normas que consagran beneficios tributarios en principio han de ser interpretadas de acuerdo con los generales criterios admisibles en derecho y la sola proscripción de la analogía por el artículo 24.1 LGT (fundada en la ausencia de norma) no impone ni tolera en modo alguno la irrupción y éxito de cuantas metodologías, argumentación y prácticas de interpretación restrictiva sean conducentes a reducir su ámbito al mínimo” (SSTSJ del País Vasco de 10 de junio de 1996, y de 21 de junio del mismo año).



- Ni puede, por último, suplirse la voluntad del legislador, por imprecisa e indeterminada que esta sea (máxime cuando el mantenimiento de esa imprecisión resulta consciente y querida por el propio legislador) por la simple voluntad (incluso bienintencionada) del órgano de la Administración que interpreta la norma.

Impulsada por la Secretaría de Estado de Hacienda mediante Resolución de 30 de Junio de 2000, se constituyó una Comisión para el análisis de los problemas de la aplicación de la Reserva para Inversiones en Canarias. El Informe emitido por la misma, publicado por dicha Secretaría de Estado en el mes de diciembre de 2000, supuso una aportación técnica muy valiosa en la búsqueda de soluciones a las posibles controversias interpretativas que pudieran surgir entre la Administración y los particulares en la aplicación de las previsiones legales contenidas en el articulado de la Ley 19/1994.

Al comienzo del Informe se manifiesta lo siguiente:

*“Consciente de la capital importancia que para el impulso a la actividad económica de las Islas tiene la Reserva para Inversiones en Canarias (RIC), el Secretario de Estado de Hacienda constituyó (...) una Comisión para el análisis de los problemas derivados de la aplicación del indicado incentivo fiscal. En la Resolución se encomienda a la referida Comisión la tarea de estudiar y proponer soluciones a los problemas detectados en la aplicación práctica de la RIC desde una perspectiva plural, aprovechando la experiencia obtenida en sus casi seis años de vigencia por los diversos sujetos, sectores e instituciones afectados. La aludida perspectiva plural se ha plasmado en la composición de la Comisión, que ha quedado integrada por funcionarios de diversos órganos del Ministerio de Hacienda y por destacados representantes del mundo académico, empresarial e institucional canario...”*

Resulta curiosa esta manifestación no sólo porque sin modificación legal ni desarrollo reglamentario alguno se dejen transcurrir más de seis años desde la entrada en vigor de la Ley 19/1994 para ponderar las discrepancias interpretativas que de la misma pudieran surgir entre la Administración y los particulares, sino,

sobre todo, porque se recurra a una salida “transaccional” en la búsqueda de esas soluciones que pacifiquen su aplicación y reduzcan su potencial litigiosidad. En dicho Preámbulo se seguía afirmando:

*“La Comisión concretó el objetivo principal de sus trabajos en la búsqueda de soluciones interpretativas de la normativa legal vigente que fueran capaces de superar los problemas suscitados en la aplicación de la RIC no sólo para el futuro, sino también para el presente y, en la medida de lo posible, incluso para las dotaciones y empleos de la reserva ya realizados en el pasado. Esta orientación de la tarea a realizar al terreno de la interpretación jurídica –sin abordar salvo en casos muy concretos, propuestas de modificación del texto legal, ni tan siquiera de elaboración de un texto reglamentario que desarrollase aspectos concretos del mismo– obedece al deseo de contar con soluciones de aplicación inmediata y válidas para períodos impositivos ya concluidos, así como a la consideración de que la necesaria aprobación de las autoridades comunitarias para cualquier modificación de la normativa de la RIC sitúa las soluciones legislativas en un horizonte temporal más alejado y en el marco de una revisión general del incentivo. La Comisión comenzó su trabajo haciendo una enumeración de las cuestiones que en los años de aplicación de la RIC han suscitado dudas o han puesto de manifiesto desajustes o desviaciones de los resultados conseguidos respecto de los objetivos pretendidos por el incentivo fiscal, al objeto de que la misma sirviera de base para el desarrollo concreto del trabajo encargado por el Secretario de Estado de Hacienda. A continuación se procedió a estudiar y debatir los diversos problemas planteados y sus posibles soluciones. Los trabajos de la Comisión han estado guiados por una decidida voluntad de proporcionar soluciones eficaces, viables y ponderadas a los problemas detectados en la aplicación de la RIC. El pragmatismo en la orientación de los trabajos (dando preferencia a la búsqueda de las soluciones interpretativas en el marco de la normativa vigente), el rigor jurídico en las propuestas (exigido por el contenido de la tarea interpretativa de las normas jurídico-tributarias) y el compromiso permanente con los intereses de Canarias (tal y como demanda la finalidad del incentivo, que no es otra que el fomento del desarrollo económico de las Islas) han sido las pautas que en todo momento ha querido respetar la Comisión en el desarrollo de sus trabajos. El resultado se resume en el presente Informe”.*

Y más adelante, dicho Informe llega a señalar el problema de la inseguridad jurídica como el primero que preside la aplicación misma de la RIC:

*“Estos problemas [se refiere a los resultados de la aplicación de la RIC] son básicamente de dos tipos. Por una parte, de inseguridad jurídica y, paralelamente, de conflictividad en la gestión tributaria. La RIC, en su aplicación práctica, ha puesto de manifiesto insuficiencias e incluso defectos en el precepto que la regula, el artículo 27 de la Ley 19/1994, circunstancia contrastada por las reiteradas consultas que sobre diversos aspectos de su regulación se han planteado a la Dirección general de Tributos desde su entrada en vigor y por el elevado número de reclamaciones formuladas a los Tribunales Económico-Administrativos (.....)”<sup>20</sup>.*

En tal tesitura, e inevitablemente, la Comisión hubo de decantarse por alguna de las soluciones posibles a las controversias planteadas. Es el caso, por ejemplo, de la aplicación de la RIC a las personas físicas que realizan actividades profesionales<sup>21</sup>. O el de la posible aplicación de la RIC por parte de sociedades transparentes de mera tenencia de bienes o de cartera a las que la Comisión negó toda

---

<sup>20</sup> A dicha inseguridad también han aludido DORTA VELÁZQUEZ, J. M. y CORREA RODRIGUEZ, A. *La RIC y el comportamiento...*, op. cit. pag. 438: “...actualmente existen tres factores principales que están frenando la utilización de la RIC: a) la carencia de alternativas de inversión y dificultades en la materialización; b) la inseguridad jurídica; c) la actuación restrictiva de la inspección (...) A pesar de los cambios normativos a través de las Leyes de Acompañamiento a los Presupuestos Generales del Estado, las consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos, la jurisprudencia y los pronunciamientos doctrinales que se han realizado sobre la RIC, los encuestados consideran que actualmente existe una interpretación difusa de las normas de aplicación, así como una carencia de un desarrollo reglamentario que contribuya a reducir o evitar la controversia interpretativa entre los sujetos pasivos y la Administración tributaria. Esta preocupación es más significativa si se tiene en cuenta que los encuestados estiman que existe una actuación restrictiva y discrecional por parte de la Inspección de Hacienda que genera incertidumbre y conflictividad en la interpretación de las normas”.

<sup>21</sup> “Las personas físicas podrán dotar la RIC con los rendimientos netos que hayan obtenido por la realización de cualquier clase de actividad económica, sea ésta de carácter empresarial o profesional. A esta conclusión conduce la interpretación sistemática y teleológica del artículo 27. 9 de la Ley 19/1994. La interpretación sistemática obliga a poner en relación el citado precepto con la Ley 40/1998 de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias y lleva a considerar que la referencia a las “actividades empresariales” contenida en el citado apartado 9 del artículo 27 de la ley 19/1994, ha de entenderse sustituida por la de “actividades económicas” comprensiva tanto de las actividades empresariales en sentido estricto como de las profesionales, ya que en la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas con carácter general (y en particular en el artículo 55. 2 al remitirse a los incentivos y estímulos a la inversión establecidos o que se establezcan en la normativa del Impuesto sobre Sociedades) se sustituye la tradicional mención separada a las “actividades empresariales y profesionales” por la mención conjunta a las “actividades económicas”.

posibilidad de acogerse al beneficio<sup>22</sup>. En modo alguno pretendemos minimizar la labor llevada a cabo por la Comisión, pero el Informe realizado por la misma tiene una eficacia jurídica muy limitada puesto que sus conclusiones, además de necesariamente prospectivas, es decir, con virtualidad pro futuro si atendiésemos a la vocación arbitral o transaccional para la que fue creada, no pueden suponer una suerte de interpretación auténtica de la Ley (basta recordar a tal efecto el párrafo recogido en el Preámbulo del Informe y con arreglo al cual “la Comisión concretó el objetivo principal de sus trabajos en la búsqueda de soluciones interpretativas de la normativa legal vigente que fueran capaces de superar los problemas suscitados en la aplicación de la RIC no sólo para el futuro, sino también para el presente y, en la medida de lo posible, incluso para las dotaciones y empleos de la reserva ya realizados en el pasado”).

Al establecer el orden de las fuentes por las que habrán de regirse los tributos, LGT/1963 aludía (tras la Ley General Tributaria y

---

<sup>22</sup> “...Cuestión bien distinta es si otro tipo de sociedades transparentes, las de cartera y las de mera tenencia de bienes, pueden dotar la RIC en las mismas condiciones que cualquier otra entidad. Tan sólo los beneficios procedentes de actividades empresariales o profesionales, y no los originados por la mera titularidad de elementos patrimoniales, deben servir para dotar la RIC, ya que, a tenor de los apartados 1, 2, 4 y 9 del artículo 27 de la Ley 19/1994, la reserva debe nacer del beneficio generado por actividades realizadas por “...establecimientos situados en Canarias...”, debiendo entenderse, de acuerdo con los objetivos que persigue la figura de la reserva, que la norma incorpora el concepto de establecimiento mercantil, es decir, aquel conjunto organizado de elementos patrimoniales y personales dispuestos y efectivamente utilizados para la realización de una explotación económica que suponga la colocación de un bien o servicio en el mercado (...) Los apartados 1, 2 y 9 del artículo 27 de la Ley 19/1994 indican que los contribuyentes pueden dotar la RIC con cargo a los beneficios generados por sus “.....establecimientos situados en Canarias....”, sin explicar qué ha de entenderse por “establecimiento”. En este caso el recurso al concepto de establecimiento permanente que se recoge en la normativa del Impuesto sobre la Renta de No Residentes sólo resulta útil y aceptable en cuanto remite a un concepto usual de establecimiento desde el que se realiza una actividad comercial, industrial o de servicios. Por ello, atendiendo a los objetivos que persigue la figura de la RIC, resulta más adecuado interpretar que la norma se remite al concepto de establecimiento acuñado en la legislación mercantil, es decir, a un conjunto organizado de elementos patrimoniales y personales dispuestos y efectivamente utilizados para la realización con cierta autonomía de gestión, de una explotación económica cuya actividad suponga la colocación de un bien o servicio en el mercado, sin que sea suficiente la mera titularidad o tenencia de elementos patrimoniales aislados....”.

las Leyes propias de cada tributo, así como los Reglamentos dictados en desarrollo de aquélla y de éstas) a las “Ordenes del Ministro de Hacienda publicadas en el Boletín Oficial del Estado”. Para nada mencionaba el legislador entre las fuentes normativas de los tributos a las Resoluciones, Circulares, Instrucciones o Informes emitidos por Órganos inferiores de la Administración. Por si alguna duda hubiera, el artículo 18 LGT/1963 disponía que “la facultad de dictar disposiciones interpretativas o aclaratorias de las Leyes y demás disposiciones en materia tributaria corresponde privativamente al Ministro de Hacienda, quien la ejercerá mediante Orden publicada en el Boletín Oficial del Estado”. El propio artículo 18 se encargaba de especificar, en su apartado 2º, que tales “disposiciones interpretativas o aclaratorias” del Ministro de Hacienda, carecen de carácter y eficacia normativa directa para los administrados ni para los Órganos económico-administrativos, puesto que no se basan en la potestad reglamentaria sino sólo en el vínculo que conforme al principio de jerarquía administrativa existe entre el Ministro y los órganos administrativos inferiores o subordinados. De ahí que “las anteriores disposiciones serán de obligado acatamiento para los órganos de gestión de la Administración Pública” (artículo 18.2 LGT); pero no, desde luego, para los Órganos de “resolución de reclamaciones” (artículo 90 LGT) ni mucho menos para los Tribunales de Justicia. La vigente LGT en nada ha modificado dicha regulación (art. 7 y 12 )

Pese a la claridad del sistema de fuentes en materia tributaria, legalmente establecido desde 1963, sorprende la extraordinaria diversidad y proliferación de Resoluciones, Instrucciones, Circulares, Informes, etc., procedentes de los más dispares órganos de la Administración Tributaria (Secretaría de Estado, Dirección General de Tributos...), de la propia Agencia Tributaria (del Presidente de la Agencia, de su Director General, de los Directores de los distintos Departamentos...) o, como en este caso ocurre, de Comisiones de estudio creadas, *ad hoc* , para el análisis de las más variadas

cuestiones relacionadas con la interpretación, aplicación o reforma del sistema tributario. Tal proliferación de manifestaciones impresas de pareceres, criterios y opiniones de los más variados órganos (situados dentro o fuera de la Administración y/o de la Agencia Tributaria), ha llevado al Tribunal Supremo a precisar las diferencias existentes entre las disposiciones interpretativas de carácter normativo, dictadas en ejercicio de la potestad interpretativa (que, cuando se ejerce con carácter de norma, forma parte de la potestad reglamentaria) y “el resto de actos o “supuestas” disposiciones (Circulares, Instrucciones, etc.) que, pese a su frecuencia en el ámbito tributario, carecen de eficacia normativa “*ad extra*” de la propia Administración Tributaria, y si tuvieran mandatos imperativos atinentes al “status” tributario de los administrados, habrían de tenerse por nulos y sin valor en cuanto a ellos pudiera afectar.

Permítasenos citar por su carácter diáfano y clarificador, algunos párrafos de la Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de febrero de 2001:

*“(...) porque la potestad reglamentaria, de la que forma parte la potestad interpretativa cuando esta se ejerce con carácter de norma y no constituye, por tanto, expresión de un nuevo parecer o criterio de la Administración, está circunscrita al Gobierno (art. 97 CE y art. 1 de la Ley 50/1997, de 27 de noviembre), y a los Ministros en las materias propias de su Departamento o en los términos previstos en la legislación específica (arts. 4.1 b) de la Ley 50/1997 y art. 12.2 a) de la Ley 6/1997, de 14 de abril), aparte de a los Gobiernos autonómicos y a las Corporaciones Locales, éstas en relación con las Ordenanzas de exacciones como dice el art. 6.1 LGT y corroboran los distintos Estatutos de Autonomía, Leyes de Gobierno y Administración de las Comunidades Autónomas, Ley Reguladora de las Bases del Régimen Local y Ley de las Haciendas Locales. En materia tributaria y siempre que exista la habilitación expresa de una Ley, también corresponde al Ministro de Hacienda (arts. 6 y 18 LGT, aparte los preceptos generales antes apuntados, y STC 185/1995, de 14 de diciembre, que habrá de ejercerla mediante Orden publicada en el BOE, pero con la particularidad de que esa potestad reglamentaria y esa potestad interpretativa con tal carácter normativo no son delegables, en ningún caso, en los órganos inferiores, en cuanto ahora importa, al*

*Ministro. Quiere decirse con esto, que el resto de actos o “supuestas” disposiciones (Circulares, Instrucciones, etc.), pese a su frecuencia en el ámbito tributario, carecen de eficacia normativa “ad extra” de la propia Administración Tributaria, y si tuvieran mandatos imperativos afectantes al “status” tributario de los administrados, habrían de tenerse por nulos y sin valor en cuanto a ellos pudiera afectar. Con otras palabras: tales disposiciones, como máximo, sólo podrían tener valor obligatorio para los propios órganos administrativos inferiores en virtud del principio de jerarquía administrativa, porque ni siquiera el art. 18 de la LGT las reconoce si no proceden del Ministro y se manifiestan mediante Orden Ministerial.” (Fundamento Jurídico 4º).*

A la vista de cuanto precede, no es difícil concluir que el Informe de la Comisión para el análisis de la RIC ni goza de carácter normativo alguno ni tan siquiera puede considerarse “expresión de un mero parecer o criterio de la Administración”, y en la medida en que la Inspección le otorga eficacia normativa “ad extra” de la propia Administración Tributaria”, transformando el simple parecer de una Comisión técnica en “mandatos imperativos afectantes al “status” tributario de los administrados, habrían de tenerse por nulos y sin valor en cuanto a ellos pudiera afectar” (STS de 10 de febrero de 2001, FJ 4º). En efecto, repárese en cómo el Tribunal Supremo se sustenta en este razonamiento para declarar la nulidad, no ya de la simple opinión de unos técnicos, sino de la respuesta administrativa a una consulta vinculante a la que se había pretendido dotar de eficacia reglamentaria<sup>23</sup>.

---

<sup>23</sup> “(...) de acuerdo con cuanto acaba de decirse, si se pretendiera que la respuesta a una consulta vinculante era disposición reglamentaria, es decir, quedaba integrada en el Ordenamiento, habría que sostener su nulidad, pero no por consideraciones afectantes a la corrección o no de su contenido, sino por constituir una manifestación de potestad reglamentaria producida fuera de los cauces prevenidos constitucional y legalmente. (...) No es posible admitir disposición reglamentaria alguna de la procedencia de estos centros (Dirección General de Tributos o bien órganos de “iniciativa, propuesta o interpretación de disposiciones reglamentarias”, como establecía el artículo 107.5 LGT, en la versión recibida de la Ley 10/1985 o, como con mayor técnica establece en la actualidad el apartado 6 del mismo precepto, versión de la Ley 25/1995, “los centros directivos del Ministerio de Economía y Hacienda que tengan atribuida la iniciativa del procedimiento para la elaboración de disposiciones en el orden tributario general o en el de los distintos tributos, su propuesta o interpretación”), por la elemental razón de que, salvo el Ministro y en las condiciones antes mencionadas, carecen de potestad reglamentaria y de facultades interpretativas con el carácter de norma o disposición” (FJ 4º).

Únicamente la Ley habría resultado instrumento válido para operar la interpretación restrictiva propugnada por la Inspección si se considerara inconveniente la regulación promulgada en su momento. Y ello constituye un supuesto normal en nuestro sistema tributario, toda vez que atendida la complejidad de la norma tributaria y sus dificultades interpretativas, en muchas ocasiones resulta necesario resolver las indeterminaciones o incluso aparentes contradicciones del legislador a través de la única fuente prevista a tal fin por nuestro Ordenamiento, es decir, la propia Ley. Por lo tanto, no promulgada reforma alguna del artículo 27 de la Ley 19/1994, ni operado ulterior desarrollo reglamentario del mismo que arroje pistas sobre el sentido último que a la ley haya de darse, no le cabe a la Administración más que guardar un escrupuloso respeto al mandato de la norma (SSTS de 6 de noviembre de 1984; 2 de octubre de 1987 y 25 de octubre de 1990), a cuyo tenor “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...”. Pues como ya en 1952 dejó escrito el Ministro LARRAZ, “el Derecho Tributario debe aplicarse críticamente con una sola excepción: en los casos de suficiencia literal del precepto no se podrán hacer a instancia y en beneficio del Fisco y en contra del contribuyente de buena fe que no incurrió “ *in fraudem legis*”, aplicaciones correctoras del dictado literal de la norma”<sup>24</sup>.

---

<sup>24</sup> “La Metodología Aplicativa de la Ley Tributaria desde 1952” *Revista Jurídica de Cataluña* num.4 pag.508.

En demasiadas ocasiones se invoca la intención del legislador a la hora de sortear una duda interpretativa en contra del tenor literal de la norma. Pero como bien señala WALDRON, J. “Legislators’ Intentions and Unintentional Legislation”, en MARMOR, A. (ed.) *Law and Interpretation* (Oxford: Clarendon Press, 1995), pag. 334 y 355, si el Parlamento refleja el pluralismo existente en la sociedad, lo único que resulta común a los diversos representantes es el texto que han aprobado, porque las intenciones son demasiado heterogéneas como para que el juez pueda recurrir a ellas para interpretar el texto. En definitiva, para WALDRON, los textos legales son importantes precisamente porque son instrumentos de coordinación en una sociedad heterogénea.



Por lo mismo, tampoco procede, como queda dicho, dotar de eficacia retroactiva a las conclusiones emitidas por una Comisión técnica, ajena a la Administración, y que en cuanto pretenden aplicarse con carácter normativo y eficacia “*ad extra*” de la Administración, afectando al “*status*” tributario de los administrados “habrían de tenerse por nulas y sin valor en cuanto a ellos pudiera afectar”, en el sentir del Tribunal Supremo. Ni aún tratándose de verdaderas disposiciones legales de carácter aclaratorio o interpretativo, podría en la actualidad asegurarse, sin más, su eficacia retroactiva. Bien es verdad que el Tribunal Supremo había mantenido (Sentencia de 7 de junio de 1966 y 24 de septiembre de 1969) que los efectos de las disposiciones legales meramente aclaratorias podían referirse al momento en que se dictaron las normas aclaradas. En tan antigua jurisprudencia latía la supuesta inexistencia de una confianza legítima digna de protección, extremo éste directamente relacionado con la arraigada convicción de que las leyes interpretativas son retroactivas por esencia e incluso que no se trata de una verdadera retroactividad, sino de una consecuencia necesaria de la ausencia de mandato normativo explícito en este tipo de normas.

De esta manera, la esencia de las normas interpretativas radicaría precisamente en su contenido meramente declarativo, que excluiría cualquier tipo de innovación del ordenamiento jurídico (pues según el viejo brocardo jurídico, “*qui declarat nihil novi dat*”), toda vez que su única finalidad sería poner de manifiesto el contenido real de la antigua ley y desarrollar en su esfera de validez temporal toda la eficacia que de aquella se deriva. Por ello las disposiciones legales interpretativas comportarían para el Tribunal Supremo una retroactividad sólo aparente, porque la norma vigente sería la norma interpretada, mientras que la norma interpretativa –con una función didáctica o aclaratoria- se convertiría en una simple o mera adherencia a aquélla.

Nótese que no es este el mismo supuesto que el de la interpretación derivada del Informe rendido por la Comisión para el análisis de los problemas de la aplicación de la RIC, pues no estamos aquí ante un instrumento legal que pudiera erigirse en interpretación auténtica de la Ley –toda vez que la interpretación auténtica es sólo la emanada del propio legislador-, sino simplemente ante un documento con un importante efecto anuncio para futuros inversores (siempre y cuando, claro está, la interpretación de la DGT y de la propia Agencia Tributaria tuvieran a bien seguir las referidas directrices, pues de otra forma se convertiría en puro papel mojado).

Ahora bien, ni siquiera en el caso de que fuera la Ley la que asumiese esa labor interpretativa auténtica del artículo 27 de la Ley 19/1994, podría dicha disposición aclaratoria sustraerse a los límites que a toda norma impone el Ordenamiento Jurídico, especialmente el principio constitucional de seguridad jurídica, porque la teoría mantenida por el Tribunal Supremo en las citadas Sentencias de la década de los sesenta se encuentra en la actualidad abiertamente cuestionada por la doctrina del Tribunal Constitucional (por ejemplo, para las Leyes procesales son claras las Sentencias 12/1982, de 20 de octubre y 41/1983, de 31 de mayo). Lo que equivale en la práctica a la negación del efecto retroactivo de las normas interpretativas bajo la justificación de que carecen de verdadera carga innovadora del Ordenamiento, pues lo contrario supondría, a través de una ficción jurídica, abstraerse a la existencia de todo un intervalo temporal repleto de incertidumbres y dudas comprendido precisamente entre la promulgación de la norma interpretativa y la de la disposición interpretada<sup>25</sup>.

---

<sup>25</sup> En tal sentido VILLAR EZCURRA, M. *Las disposiciones aclaratorias en la práctica jurídica (análisis crítico de su aplicación en el Derecho Público español y comunitario)*, Barcelona, Cedecs, 1996, pag. 110. También se ha pronunciado el respecto GARCÍA NOVOA, C. *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Marcial Pons, Barcelona, 2000, pag. 193, cuando afirma lo que sigue: “es necesario recordar, como reiteradamente se dijo, que la seguridad jurídica otorga al particular un derecho a la certeza, no un derecho al mantenimiento de una determinada tributación. En efecto,

Si tal es la solución en el caso de la interpretación auténtica realizada a través de una norma jurídica, no vemos –con mucha más razón– como puede sostenerse otra cosa en el caso de las consideraciones de un Informe rendido por una Comisión compuesta por funcionarios del Ministerio de Hacienda y otros prestigiosos profesionales del ámbito de la fiscalidad. Probablemente existían –y a día de hoy sigan existiendo– razones muy poderosas (atendido el carácter del beneficio mismo reputable como una ayuda de Estado<sup>26</sup>) para no haber procedido a la reforma de la Ley 19/1994 o para no haberla desarrollado reglamentariamente –ni siquiera para promulgar una simple norma aclaratoria a través del fácil vehículo que representó en determinados ejercicios la anual Ley de Acompañamiento a la de Presupuestos Generales del Estado–, pero todos esos motivos no pueden cambiar un ápice la realidad normativa: que las consideraciones vertidas en su Informe por la Comisión para el análisis de los problemas de la aplicación de la RIC ni suponen una interpretación auténtica de la Ley 19/1994 ni, por ende, pueden tener virtualidad retroactiva alguna para aquellos casos en los que el sujeto pasivo se limitó a aplicar

---

en aquellos supuestos en los cuales la oscuridad de la norma permite llegar a varias soluciones interpretativas, de las cuales unas serían más favorecedoras y otras menos favorables para el contribuyente, el derecho a la certeza no podrá identificarse con el derecho a que se mantenga la interpretación más favorable, si el legislador, en uso de su soberanía y amparándose en la potestad de interpretar auténticamente sus productos normativos, entendiese que no es la correcta. La limitación de la norma interpretativa en cuanto a su efecto retroactivo derivará de los mismos principios que cualquier otro tipo de norma. La potestad interpretativa conecta, por tanto, con esa permanente facultad de redefinición de los intereses públicos que en el Derecho público se atribuye al legislador y que también se concreta en la facultad de dictar normas legales interpretativas. Pero, por esa misma razón, la norma interpretativa está sometida a los mismos límites que el resto de las leyes. Como ha señalado AMATUCCI, que la norma retroactiva sea una norma que contenga una interpretación auténtica no la exime de respetar los límites a que está sujeta toda retroactividad, y, en especial, los límites impuestos por la exigencia de certeza y por el principio de seguridad jurídica. La pretensión legislativa de eliminar la incertidumbre no puede, por tanto, servir para atentar contra otras certidumbres que legítimamente se hubieran generado al amparo de la ley aclarada. También conviene señalar que la interpretación auténtica a través de normas con rango de ley y la consiguiente admisión de su eficacia retroactiva sólo debe ser posible cuando realmente nos encontremos ante una norma confusa, o, incluso, como ha señalado la doctrina alemana, ante una disposición arbitraria”.

<sup>26</sup> Vid. la reciente obra de GARCIA TREVIJANO GARNICA, E. *Los procedimientos comunitarios de control de ayudas de Estado*, Cívitas, Madrid, 2002.

(interpretándolas en su recto sentido) las disposiciones contenidas en la referida Ley.

Es más, ni siquiera en el caso de que el Ministro de Hacienda hubiera recurrido a la aprobación de una Orden Ministerial interpretativa bajo el amparo del artículo 18 de la LGT/1963 (hoy art. 12. 3 LGT/2003), podría defenderse otra solución, puesto que tal Orden únicamente tendría por objeto proporcionar a sus inferiores jerárquicos las pautas para una interpretación uniforme de aquellos preceptos normativos cuyo tenor literal suscitara algún viso de duda. Dicha disposición –nunca aprobada por el Ministro– hubiera supuesto a lo sumo una interpretación oficial del precepto por el Ministerio de Hacienda, pero nunca se trataría de una interpretación auténtica, ni podría retrotraer su eficacia siete años atrás, esto es, al tiempo de promulgarse la Ley 19/1994.

Conviene reparar, por último, en el aspecto temporal apuntado, pues la inexistencia de pronunciamientos previos de la Administración en el sentido que aquí se rebate, y la actuación de aquélla tras tan dilatado período de tiempo habría vulnerado las exigencias de la seguridad jurídica en la aplicación de la norma a la que tiene derecho el contribuyente, de conformidad con la doctrina del propio Tribunal Supremo<sup>27</sup>. Repárese en que ya en 1927, la Dirección General de Rentas

---

<sup>27</sup> “Pues bien, como ya tiene declarado esta Sala en reiteradas sentencias, de las que son una muestra las de 1 de febrero y 3 de mayo de 1990, en el conflicto que se suscita entre la “estricta legalidad” de la actuación administrativa y la “seguridad jurídica” derivada de la misma, tiene primacía esta última, por aplicación de un principio, que aunque no extraño a nuestro Ordenamiento Jurídico bajo el epígrafe de bona fides, ya fue recogido en nuestra Sentencia de 28 de febrero de 1989, cual es el principio de “protección de la confianza legítima del ciudadano” al actuar de la Administración, que ha sido asumido por la jurisprudencia del TJCE, de la que forma parte España, cuyo principio es de aplicación, no cuando se produzca cualquier tipo de convicción psicológica subjetiva en el particular, sino cuando dicha “confianza” se basa en signos o hechos externos producidos por la Administración lo suficientemente concluyentes, para que induzcan racionalmente a aquél a confiar en la “apariencia de legalidad” de una actuación administrativa concreta, moviendo su voluntad a realizar determinados actos e inversiones de medios personales o económicos, que después no concuerdan con las verdaderas consecuencias de los actos que realmente y en definitiva son producidos con posterioridad por la Administración, máxime cuando

Públicas, en Circular núm. 6 (de 25 de mayo) advertía de la necesidad de “combatir tenazmente la idea, en algunos muy firme y arraigada, de que el funcionario administrativo tiene la misma libertad de juzgar que el judicial”; y frente a ello, subrayaba que la función del administrativo es “una función subordinada que se caracteriza precisamente por la aceptación obediente de las normas del Gobierno...”.

En el presente caso, a lo que el funcionario de la Inspección muestra su obediente aceptación no es a la voluntad de la Ley, sino a la de la Comisión para el análisis de los problemas derivados de la aplicación de la RIC, según la cual y tras amalgamar en pocas líneas los tres sentidos posibles del término “establecimiento” (el del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, el usual y el extraído de la legislación mercantil), decide que el “más adecuado” es el acuñado en la legislación mercantil <sup>28</sup>. Y a este designio de la Comisión comienzan a plegarse, sin cuestionamiento ulterior alguno, las liquidaciones practicadas por las correspondientes Oficinas Técnicas de la Inspección Tributaria.

Pero frente a esta interpretación, abiertamente innovadora de la Ley 19/1994 que conduce a la Inspección a negar a las sociedades transparentes el derecho a acogerse a los beneficios de la RIC, no es ocioso recordar que la creación del Derecho Tributario, cuando menos en los países donde rige el principio de legalidad en materia tributaria, está reservada al Parlamento y no a la Administración. Es más debe

---

dicha “apariencia de legalidad” que indujo a confusión al interesado, originó en la práctica para éste unos daños o perjuicios que no tiene por qué soportar jurídicamente” (STS de 8 de junio de 1990 y en el mismo sentido STS de 22 de marzo de 1991).

<sup>28</sup> “Los apartados 1, 2 y 9 del artículo 27 de la Ley 19/1994 indican que los contribuyentes pueden dotar la RIC con cargo a los beneficios generados por sus “.....establecimientos situados en Canarias....”, sin explicar qué ha de entenderse por “establecimiento”. En este caso el recurso al concepto de establecimiento permanente que se recoge en la normativa del Impuesto sobre la Renta de No Residentes sólo resulta útil y aceptable en cuanto remite a un concepto usual de establecimiento desde el que se realiza una actividad comercial, industrial o de servicios. Por ello, atendiendo a los objetivos que persigue la figura de la RIC, resulta más adecuado interpretar que la norma se remite al concepto de establecimiento acuñado en la legislación mercantil (...).”

garantizarse que la potestad interpretativa quede encauzada dentro del ámbito definido por la Ley tributaria, pues de otro modo se estaría abriendo una enorme brecha en la reserva de ley, permitiendo a la Administración penetrar libremente en el campo acotado por ésta. En tal sentido conviene no perder de vista la jurisprudencia del Tribunal Constitucional que, en sus Sentencias 6/83, 19/87, 185/95 y 233/99, ha recordado que el principio de legalidad también implica un mandato explícito para que el legislador regule suficientemente las materias que se encuentran cubiertas por dicha reserva, declarando que corresponde únicamente al legislador establecer las reglas precisas que hagan previsible al interesado los límites que pueden venir impuestos a sus derechos, puesto que cuando tal mandato se incumple y se deja en manos de la Administración la delimitación de tales límites se están vulnerando las exigencias constitucionales de la reserva de ley.

Cierto es que, como apuntara SIMÓN ACOSTA, para buscar los fines de la norma puede ser necesario ir más allá de lo que expresamente manifestó en su momento el legislador<sup>29</sup>, pues el mensaje normativo, desde que se publica, se independiza de la voluntad del legislador, pero ello únicamente es admisible bajo la premisa de eludir cualquier atisbo de “arbitrariedad interpretativa”, como sería una exégesis puramente económica, porque ésta en el fondo supone una capacidad en manos de la Administración tributaria para evaluar las distintas manifestaciones de capacidad económica que la ley tributaria presumiblemente habría querido gravar, lo que en fondo supone reconocer una ampliación del hecho imponible no querido por la norma. Porque, como dice FALCON Y TELLA, la interpretación económica, las más de las veces constituye “una huida del Derecho de consecuencias arbitrarias e imprevisibles”<sup>30</sup>, ya que sólo los criterios de interpretación

---

<sup>29</sup> SIMÓN ACOSTA, E. *El Derecho Financiero y la Ciencia Jurídica*, Bolonia, Publicaciones del Real Colegio de España, 1995, pag. 343

<sup>30</sup> “Interpretación económica y seguridad jurídica”, *Crónica Tributaria*, núm. 68, 1993, pag. 30. El propio autor también advierte que la analogía como mecanismo (al igual

jurídica, entre los que los teleológicos o finalistas pueden tener un papel destacado, jugando a favor o en contra de la Administración según los casos, funcionan en beneficio de la seguridad jurídica.

Sea como fuere, lo cierto es que la DGT ha seguido a pies juntillas las conclusiones de la Comisión. Tal es el caso de la Resolución de 25 de febrero de 2001, donde llega a decirse lo que sigue:

*“Atendiendo a los objetivos que persigue la figura de la reserva para inversiones en Canarias (en adelante RIC), encuadrada en un cloque de incentivos destinados a “promover actividades generadoras de empleo o que acrecienten la competitividad interior y exterior de las empresas canarias” y destinada a que “los empresarios canarios puedan acceder a cotas importantes de ahorro fiscal como contrapartida a su esfuerzo inversor” (Exposición de Motivos de la Ley 19/1994), ha de concluirse que la norma se refiere a establecimientos en los que se realicen actividades económicas con capacidad para producir el efecto dinamizador de la economía canaria que se pretende incentivar, es decir, a un conjunto organizado de elementos patrimoniales y personales dispuestos y efectivamente utilizados para la realización, con cierta autonomía de gestión, de una explotación económica cuya actividad suponga la colocación de un bien o servicio en el mercado, sin que sea suficiente la mera titularidad o tenencia de elementos patrimoniales aislados (...) En el presente caso, admitido sin polémica que la entidad reclamante es una sociedad de las denominadas de mera tenencia de bienes que no realiza actividad económica alguna, tributando en régimen de transparencia fiscal, se plantea la cuestión de si los beneficios que ha obtenido son aptos para dotar la Reserva para Inversiones en Canarias (RIC)”. Respecto a dicha controversia, el Tribunal entiende que los beneficios obtenidos por las entidades en régimen de transparencia fiscal en la medida que no procedan de la realización de actividades económicas como sucede en el presente caso en el que los beneficios provienen de la venta de participaciones sociales no son aptas a efectos de dotar la RIC y ello por las siguientes razones: Para los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, expresamente se*

---

que la interpretación económica) o instrumento de lucha contra el fraude de ley no debe servir para que una operación perfectamente prevista y regulada en sus consecuencias tributarias por el legislador se vea sometida a un régimen tributario distinto “ya que no es misión de la Administración –ni siquiera a través del expediente de fraude de ley- enmendar la plana al legislador (FALCON Y TELLA, R. “El fraude a la Ley tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción, límites a la utilización de esta figura” *Quincena Fiscal* núm. 18, 1995, pag. 8.

*establece que los rendimientos aptos para dotar la RIC necesariamente deben provenir de “actividades empresariales realizadas mediante establecimientos situados en Canarias” aplicándose el incentivo fiscal en los mismos términos que a las Sociedades (apartado 9 artículo 27 Ley 19/1994). Así se deduce de la combinación de los términos “beneficio” y “establecimiento” que figuran en los apartados 1 y 2 del artículo 27. Respecto al término “establecimiento” el mismo es típico de la normativa fiscal y su concepto lo encontramos en el artículo 45. 1ª de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades del siguiente tenor (...) De esta definición se extrae la consecuencia de que el “establecimiento” supone una ordenación de capital y recursos humanos. El término “beneficio” modula el de “establecimientos” acotándolo, de tal forma que deja fuera del ámbito operativo del incentivo a aquellos establecimientos que no cierren ciclo mercantil, esto es cuando las operaciones que realicen no determinen por sí solas rentas. Si a ambos términos se añade la idea de riesgo o sea que la ordenación sea por cuenta propia, que la aporta la sociedad, que es la que tiene personalidad, el establecimiento no, nos encontramos con la definición de actividad económica, tan reiterada en nuestras leyes fiscales (artículos 5. dos LIVA, 25. 1 LIRPF y 81 LHL) “ordenación por cuenta propia de medios de producción y recursos humanos , o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes y servicios”. La exigencia de que el beneficio proceda del ejercicio de una actividad económica también se desprende de la finalidad del incentivo fiscal, que se recoge en la Exposición de Motivos de la Ley en la cual se indica que mediante la RIC se posibilita que “los empresarios canarios puedan acceder a cotas importantes de ahorro fiscal como contrapartida a su esfuerzo inversor con cargo a sus propios recursos”.*

Por su parte, la Resolución de la DGT de 17 de septiembre de 2001, es si cabe más categórica:

*“Puede una sociedad de mera tenencia de bienes sujeta al régimen de transparencia fiscal acogerse al beneficio fiscal de la RIC? ¿Y una sociedad de cartera?. No, Tan solo los beneficios procedentes de actividades empresariales o profesionales sirven para dotar la RIC. Por el mismo motivo, una sociedad de cartera sujeta al régimen de transparencia fiscal tampoco puede acogerse a este beneficio fiscal”.*

Algo más matizado se mostró a este respecto el TEAR de Canarias en Resolución de 31 de enero de 2003, para el que la adscripción de



una entidad al régimen de transparencia fiscal no determinaba por sí solo la imposibilidad de dotación del beneficio:

*“Admitido sin polémica que la entidad reclamante es una sociedad de las denominadas de mera tenencia de bienes que no realiza actividad económica alguna, tributando en régimen de transparencia fiscal, se plantea la cuestión de si los beneficios que ha obtenido son aptos para dotar la RIC en el ejercicio 1998. La Inspección considera que, si bien es cierto que la Ley 19/1994 no excluye expresamente a estas entidades de la posibilidad de dotar la Reserva, un análisis de su articulado, así como de su exposición de motivos conduce a que los beneficios obtenidos por estas entidades en cuanto no procedan de la realización de actividades económicas, no son válidos a efectos de dotar la RIC. Por su parte, la entidad reclamante alega que si la Ley 19/1994 hubiese querido que las sociedades sujetas al IS, en régimen de transparencia fiscal, no pudiesen dotar la RIC, al ser una excepción a la regla general, debería haberlo previsto, como sucede con el incentivo fiscal regulado en la disposición adicional quinta de la Ley 19/1994 en la que textualmente se establece que «la bonificación se aplicará exclusivamente respecto de los rendimientos de explotaciones económicas realizadas mediante establecimientos en Canarias». Sin embargo, en el artículo 27 de la Ley 19/1994 regulador de la RIC no existe tal previsión y donde la Ley no distingue la Administración no debe distinguir, habiéndose pronunciado en dicho sentido la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en consulta resuelta el 13 de julio de 1999 puesto que en la misma se afirma que las sociedades sujetas al Régimen de Transparencia Fiscal pueden dotar la RIC. Respecto a dicha controversia, el Tribunal entiende que los beneficios obtenidos por las entidades en régimen de transparencia fiscal en la medida que no procedan de la realización de actividades económicas no son aptas a efectos de dotar la RIC y ello por las siguientes razones: 1. Para los sujetos pasivos del IRPF, expresamente se establece que los rendimientos aptos para dotar la RIC necesariamente deben provenir de «actividades empresariales realizadas mediante establecimientos situados en Canarias», aplicándose el incentivo fiscal en los mismos términos que a las Sociedades (apdo. 9 art. 27 de la Ley 19/1994). 2. Así se deduce de la combinación de los términos «beneficio» y «establecimiento», que figuran en los apartados 1 y 2 del artículo 27. Respecto al término «establecimiento» el mismo es típico de la normativa fiscal y su concepto lo encontramos en el artículo 45.1 a) de la Ley 43/1995 del IS del siguiente tenor: «Se entenderá que una entidad opera mediante establecimiento permanente en territorio español, cuando por cualquier título disponga en el mismo, de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, en los que realice toda o parte de su*

*actividad, o actúe en él por medio de un agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta de la entidad no residente, que ejerza con habitualidad dichos poderes. En particular, se entenderá que constituyen establecimiento permanente las sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, los almacenes, tiendas u otros establecimientos, las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras, las explotaciones agrícolas, forestales o pecuarias o cualquier otro lugar de exploración o de extracción de recursos naturales, y las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de doce meses.» De esta definición se extrae la consecuencia de que el «establecimiento» supone una ordenación de capital y recursos humanos. El término «beneficio» modula el de «establecimientos» acotándolo, de tal forma que deja fuera del ámbito operativo del incentivo aquellos establecimientos que no cierren ciclo mercantil, esto es, cuando las operaciones que realicen no determinen por sí solas rentas. Si a ambos términos se añade la idea de riesgo, o sea, que la ordenación sea por cuenta propia, que la aporta la sociedad, que es la que tiene personalidad, el establecimiento no, nos encontramos con la definición de actividad económica, tan reiterada en nuestras leyes fiscales (arts. 5.º dos de la Ley del IVA, 25.1 de la Ley del IRPF y 81 de la LHL) «ordenación por cuenta propia de medios de producción y recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes y servicios». 3. La exigencia de que el beneficio proceda del ejercicio de una actividad económica también se desprende de la finalidad del incentivo fiscal, que se recoge en la Exposición de Motivos de la Ley en la cual se indica que mediante la RIC se posibilita que «los empresarios canarios puedan acceder a cotas importantes de ahorro fiscal como contrapartida a su esfuerzo inversor con cargo a sus propios recursos»<sup>31</sup>.*

---

<sup>31</sup> Con similar planteamiento se expresa la STSJ de Canarias de 29 de febrero de 2008: “Entrando en el fondo de las cuestiones que se plantean, son en esencia las siguientes: 1. Si la sociedad era o no una sociedad de mera tenencia de bienes: como indica la Inspectora-Jefe, la entidad, por un lado, no cumple con ninguno de los dos requisitos legales exigidos por el artículo 40.2 de la Ley 18/1991 del IRPF, ni tiene local, la caseta de ventas en la urbanización El Cabezo, ni se ha acreditado que existiera en el año 1997, ni siquiera consta que no estuviera sita en uno de los terrenos vendidos, y no tiene empleados en ese año, cosa que reconoce la propia parte recurrente, aunque señale que los ha tenido en otros momentos, pero ello es irrelevante y carece de efectos jurídicos para el ejercicio en cuestión; sólo lo anterior ya bastaba para estimar que no hay actividad económica en el sentido técnico-legal, pero, por otro lado, es que sólo consta que la entidad se dedica a la compraventa de inmuebles, sus ingresos no derivan de otras actividades y ello también determina la calificación como sociedad de mera tenencia de bienes; el punto sexto del segundo fundamento jurídico de la resolución de la Inspectora-Jefe es contundente al respecto. 2. Si la sociedad podía o no dotar a la RIC: genéricamente, es cierto es que es posible dotar a la RIC por las sociedades de mera tenencia de bienes, pero para ello es necesario que lo hagan con los ingresos obtenidos en relación a sus establecimientos sitios en Canarias, es decir, con ingresos derivados su actividad empresarial y/o profesional, no es este el caso y el punto séptimo de la resolución de la Inspectora-Jefe

El régimen de transparencia fiscal desaparece a partir de los periodos impositivos iniciados desde el 1-1-2003, siendo sustituido por el régimen de las sociedades patrimoniales. La polémica que generó la aplicación de la RIC a estas sociedades (tanto a unas como a otras, pues a los efectos que nos importan son equivalentes) fue desde el principio tan intensa que hemos preferido dar cuenta desde su origen, de las vicisitudes jurídicas e interpretativas que en torno a las mismas se suscitaron. La supresión del régimen de transparencia fiscal se lleva cabo a través de la reforma de los artículos 75 a 77 de la LIS y 23. 7 LIRPF por la Ley 46/2002<sup>32</sup>.

---

así lo señala detallada y justificadamente, citando resoluciones del TEARC, el cual, a su vez, cita en su resolución el criterio seguido por esta Sala al respecto, de todo lo cual el recurrente insiste en hacer caso omiso, no porque esté obligado a aceptar el criterio en cuestión, sino porque si se opone a ello debe indicar razones que lo justifiquen y argumentar sobre el punto de vista contrario. En el presente caso, es claro que la dotación a la RIC era improcedente y las referencias a la materialización, una vez desestimado el argumento previo sobre la dotación, no tienen efecto o interés alguno. 3. Si la sociedad tenía que someterse al régimen de transparencia fiscal: insiste la parte recurrente en discutir el número de socios y, sin perjuicio de estimar que el cómputo realizado por la administración es correcto y no resulta desvirtuado por la prueba pericial practicada en estas actuaciones, lo cierto es que dos socios más, no cambian el hecho de que la totalidad o casi del activo de la sociedad no está afecto al desarrollo de actividad económica alguna, sólo eso determina la obligación legal de someterse al régimen de transparencia fiscal, basta para ello con que la mitad del capital no esté afecto a actividades económicas; pero, además, también cumple el otro criterio que por sí solo basta para que la sociedad deba someterse al régimen de transparencia fiscal, puesto que más del 50% del capital social pertenece a diez o menos socios durante más de 90 días en el ejercicio, que el total de socios sean 10, 12 ó 15 resulta inefectivo a este respecto. Todo ello debidamente razonado en el punto 8.º de la resolución de la Inspectora-Jefe y en los fundamentos jurídicos 8.º y 9.º de la resolución del TEARC”.

<sup>32</sup> La desaparición del régimen de transparencia fiscal ha ido acompañada del establecimiento de un nuevo régimen especial en el Impuesto sobre Sociedades denominado “Sociedades patrimoniales” cuyo ámbito subjetivo de aplicación es igual al de las anteriores sociedades transparentes de cartera y de mera tenencia de bienes, si bien con algunas diferencias sustanciales pues, en lugar de imputar al socio las bases imponibles positivas obtenidas por la sociedad, la tributación definitiva de esas bases imponibles se produce en sede de la propia sociedad patrimonial, de manera que dicha tributación trata de alcanzar la misma fiscalidad que hubiese soportado el socio de obtener directamente las rentas que integran esas bases imponibles sin el concurso de la sociedad.

Por lo tanto, con el nuevo régimen legal, tienen la consideración de sociedades patrimoniales las sociedades de mera tenencia de bienes y las sociedades de cartera, no aplicándose el régimen en aquellos periodos impositivos en los que concurriese alguna de las siguientes circunstancias: a) Que las acciones de la sociedad estuviesen admitidas a negociación en cualquiera de los mercados secundarios oficiales de valores previstos en la Ley 24/1988 (las condiciones exigidas a las sociedades patrimoniales son imposibles de cumplir por aquellas sociedades que cotizasen en

Llegados a este punto, no debe extrañar que espoleada por la nueva interpretación “auténtica” realizada por la Comisión y la DGT, la AEAT apurara el razonamiento y comenzara a girar masivamente liquidaciones provisionales de oficio (liquidaciones paralelas emitidas por el Departamento de Gestión Tributaria) a sociedades que habían dotado la RIC pero que no desarrollaban aparentemente actividades económicas y carecían de empleados (para ello bastaba con cotejar los modelos de declaración 190), especialmente en el ámbito de la promoción inmobiliaria y en el de la compraventa y arrendamiento de inmuebles<sup>33</sup>. Con tal metodología, la AEAT no solo retiraba los

---

mercados oficiales de valores, como es la obligación de que sus títulos sean nominativos, lo cual justifica la exclusión de la aplicación del régimen); b) Que todos los socios de la sociedad sean personas jurídicas, siempre que éstas no sean sociedades patrimoniales. La concurrencia en alguno de estos socios de la condición de sociedad patrimonial determina que la sociedad participada no quede excluida del régimen de las sociedades patrimoniales. Aunque se manifiesten todas las condiciones objetivas sobre la composición del patrimonio, así como las subjetivas referentes a sus socios, en la medida en que todos ellos sean personas jurídicas, residentes o no en territorio español, la sociedad participada no es patrimonial. No obstante, en caso de que detrás de estas personas jurídicas existan personas físicas que directa e indirectamente tengan más del 50% del capital de la sociedad, esta última debe tener la consideración de patrimonial de cumplirse los requisitos de la composición de su activo; c) Que más del 50% del capital social pertenezca a una persona jurídica de Derecho público. Estas entidades pueden considerarse como aquellas constituidas por normas de derecho administrativo, cualquiera que sea su régimen en sus relaciones con terceros, esto es, con independencia de que se regulen o no por normas de derecho privado, no afectando a la exclusión el hecho de que estas entidades estén o no exentas en el Impuesto sobre Sociedades.

<sup>33</sup> Tal práctica fue censurada posteriormente, pues era claro que el departamento de Gestión tributaria resultaba de dudosa competencia para verificar o comprobar la adecuación a derecho de las actividades desarrolladas por los sujetos pasivos de la RIC. Así lo señaló sin empacho alguno la STSJ de Canarias de 6 de julio de 2007: “La cuestión a discernir en el presente procedimiento consiste en determinar si la resolución desestimatoria antes indicada del TEAR de Canarias en relación con la pretensión de la recurrente asimismo reseñada es o no ajustada a derecho, alegando la actora que la dependencia de gestión debió comprobar la composición del activo de la empresa, así como la parte del beneficio que procedía de la actividad de arrendamiento, la de explotación directa de los apartamentos y la de intermediación inmobiliaria, y dado que tales actuaciones requieren un análisis de la contabilidad de la recurrente, debió abstenerse remitiendo las actuaciones a la dependencia de inspección para no incurrir en vulneración del art. 123 de la ley general tributaria aplicable al caso, lo que no hizo, dando lugar a la nulidad de pleno derecho de la liquidación provisional recurrida, siendo tal el criterio sostenido por el TEAR en sus resoluciones de fechas 31 de enero de 2003 y 26 de febrero de 2004, apartándose sin embargo de dicho criterio en el presente caso por razones que se ignoran. Igualmente, alegó el carácter empresarial de la actividad desarrollada por la actora y la posibilidad de las sociedades de mera tenencia de acogerse al beneficio fiscal de la RIC. Debe señalarse, en primer lugar, que esta Sala se ha pronunciado en diversas oportunidades en orden a la posibilidad de las sociedades patrimoniales de dotar a la

beneficios de la RIC a la sociedad, sino que la base imponible resultante después de efectuada tal operación se imputaba a los socios. Ello determinó un número muy abultado de actas firmadas en disconformidad y recurridas ante los Tribunales Económico-Administrativos<sup>34</sup>. Es más, ni siquiera se matizó la diferencia existente

---

RIC, siendo criterio de la misma que efectivamente cabe tal posibilidad en la parte del activo de la entidad habilitado para ello por el art. 75 de la Ley 43/1995 de 27 de diciembre, aplicable al caso que nos ocupa dada su vigencia hasta el día 31 de diciembre de 2002, sujetando para el caso típico de la actividad de arrendamiento de inmuebles la repetida posibilidad al cumplimiento de los requisitos que resultan del art. 25 de la Ley 18/1991 de 6 de junio, reguladora del impuesto sobre la renta de las personas físicas. Sentando lo anterior, la administración demandada considera acertadamente en su escrito de contestación que el elemento principal en el presente caso es la determinación de si teniendo la entidad reclamante la consideración de sociedades de mera tenencia de bienes, y por ende debiendo tributar por el régimen de transparencia fiscal, más de la mitad de su activo está o no afecto a la actividad empresarial, entendiéndose que no existe tal afección. Sin embargo, con independencia de que se comparta o no el punto de vista de la administración, lo que a juicio de la Sala resulta patente es que para llegar a la conclusión de que la dotación a la RIC no es válida es preciso examinar si ha habido una parte del activo de la empresa, siempre menos del cincuenta por ciento por exigencia del antes reseñado art. 75 de la ley 43/1995, afecto a actividades empresariales, así como la investigación del origen de los activos de los que provenían los ingresos y si la actividad de arrendamiento de inmuebles se realizaba o no con carácter empresarial al disponer la actora de local y personal contratado, siendo necesario al efecto el análisis de la documentación contable de la recurrente so pena de actuar con una ligereza incompatible con las garantías de los administrados, por lo que debió efectivamente la dependencia de gestión derivar el procedimiento a los órganos de la inspección, incurriendo al no hacerlo en la causa de nulidad denunciada por la recurrente en su demanda. En definitiva, a tenor de lo expuesto resulta que el acto administrativo impugnado incurre en la falta de competencia de la dependencia de gestión para girar la liquidación impugnada, no pudiendo compartirse el punto de vista de la demandada en el sentido de que para girar la repetida liquidación la dependencia de gestión sólo precisó examinar las declaraciones tributarias presentadas por la actora, por lo que debe reputarse no ajustada a derecho la resolución impugnada, con estimación del presente recurso contencioso-administrativo”.

<sup>34</sup> De nuevo, el planteamiento fue rechazado tiempo después por el TEAC, para el que no existe una incompatibilidad entre el régimen de transparencia fiscal y la dotación de la RIC: “Es criterio de este Tribunal Central, expresado entre otras, en Resolución de fecha 2 de febrero de 2006 (RG: 450/2004), que el mero hecho de que la sociedad transparente pudiera acogerse a la Reserva para Inversiones en Canarias no la exime de que los beneficios se generen de una actividad constitutiva de empresa a efectos tributarios y no una mera tenencia ajena al incentivo de actividades creadoras de riqueza (tejido empresarial, empleo...), que con dicha Reserva se pretende. Por otra parte, en la Exposición de Motivos de la Ley 19/1994 queda plasmado el objetivo que se persigue mediante la regulación del régimen especial de la Reserva para Inversiones, que no es otro que el empresario canario acceda a importantes cotas de ahorro fiscal como contrapartida a su esfuerzo inversor con cargo a sus propios recursos, por tanto, la exigencia de que el beneficio proceda del ejercicio de una actividad económica también se desprende de la finalidad del incentivo fiscal. En el caso que nos ocupa, la Dependencia de Gestión Tributaria eliminó la dotación a la RIC al ser la entidad recurrente una sociedad transparente. El artículo 123.2 de la Ley 230/1963, General Tributaria señala: «Para practicar tales liquidaciones la

entre las actividades de promoción inmobiliaria y compraventa, negando a ambas actividades su calificación de económicas salvo que se contara con local independiente y persona empleada<sup>35</sup>.

---

Administración tributaria podrá efectuar las actuaciones de comprobación abreviada que sean necesarias, sin que en ningún caso se puedan extender al examen de la documentación contable de actividades empresariales o profesionales. (...). La motivación que justifica la liquidación provisional girada por la Dependencia de gestión Tributaria no es, a juicio de este Tribunal, conforme a Derecho, por cuanto, el hecho de que la entidad tribute en régimen de transparencia fiscal no es causa que imposibilite poder acogerse al beneficio de la RIC, por cuanto es posible que, aún dándose los requisitos de la transparencia fiscal, la entidad esté desarrollando una actividad empresarial y, por tanto, pueda acogerse a lo previsto en el artículo 27 de la Ley 19/1994. En consecuencia, resulta obligado anular la liquidación provisional impugnada, sin perjuicio de lo que resultase de una posterior comprobación inspectora. Este criterio ya ha sido mantenido por este Tribunal Central, entre otras, en Resoluciones de fecha 20 de diciembre de 2004 (RG:7287/2001), de 11 de octubre de 2001 (RG:3912/1998) y de fecha 8 de octubre de 1999 (RG:55/1996). En relación al resto de las cuestiones alegadas por el recurrente, una vez que este TEAC ha concluido la procedencia de anular la liquidación provisional impugnada, no estima necesario entrar a juzgarlas” (Resolución de 23 de Noviembre de 2006).

<sup>35</sup> La Resolución del TEAC de 24 de enero de 2003 llegará a afirmar que las actividades de “Promoción inmobiliaria” son actividades empresariales a las que no resulta de aplicación dicha presunción: “Ahora bien, el número dos de este artículo 40 dice que, a efectos del apartado anterior, «se entenderá que el arrendamiento o compraventa de inmuebles se realiza como actividad empresarial, únicamente cuando concurren las siguientes circunstancias: a) Que en el desarrollo de la actividad se cuente, al menos, con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la misma. b) Que para el desempeño de aquélla se tenga, al menos, una persona empleada por contrato laboral». Los recurrentes manifiestan carecer de toda organización empresarial y de ahí que sea necesario examinar si les es de aplicación el precepto contenido en este número dos, pues, en efecto, no consta en el expediente la concurrencia de ninguna de ambas circunstancias. Concretamente, la cuestión es si promover la construcción sobre un solar adquirido por venta forzosa en virtud de reversión, para su posterior venta, encaja en la de «compraventa de inmuebles» determinante, junto con la de arrendamiento, de la aplicación de los dos requisitos -cuya concurrencia no consta- necesarios para que estemos ante rendimiento empresarial. Ante la ausencia de definición en la normativa propia del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) acudimos a la del Impuesto sobre Actividades Económicas. El Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, aprobó las Tarifas y la Instrucción de este Impuesto y el Grupo 833 de las primeras, titulado «Promoción inmobiliaria», aclara que «este Grupo comprende la compra o venta de terrenos, inmuebles y partes de inmuebles en nombre y por cuenta propia (...)». Se deduce, por tanto, que a efectos tributarios se define una actividad empresarial de promoción inmobiliaria y dentro de ella, según se aclara, está el comercio de inmuebles. Pero ese simple comercio de inmuebles -«compraventa» de los mismos, según el art. 40.dos que examinamos- es una parte de la actividad de «promoción» y sólo a esa parte se asocia el régimen especial de este número dos, que consiste en la exigencia de los dos requisitos en cuya ausencia basan su tesis los recurrentes. Como quiera que en este caso la actividad realizada no ha consistido sólo en comprar y vender inmuebles sino que además se ha llevado a cabo la promoción de la construcción, ha de concluirse que no estamos ante el supuesto de este número dos, sino ante la definición general del uno o, lo que es lo mismo, si ha de entenderse que medió en este caso una actividad empresarial, con la consecuencia que ello conlleva: desestimar la tesis de los recurrentes, porque la diferencia obtenida al vender la obra

Esto último también dio lugar a una gran polémica. Efectivamente, el artículo 25. 2 de la LIRPF (Ley 40/1998) había establecido unos requisitos objetivos para considerar la actividad de arrendamiento como generadora de rendimientos de la actividad económica, en detrimento de su más inmediata consideración de rendimientos del capital mobiliario. La DGT, en contestación de 9 de marzo de 2001, había señalado que

*“la finalidad de este artículo (25. 2 del IRPF) es establecer unos requisitos mínimos para que la actividad de arrendamiento o compraventa de inmuebles pueda entenderse como una actividad económica, requisitos que inciden en la necesidad de una infraestructura mínima, de una organización de medios empresariales, para que esta actividad tenga tal carácter”.*

Y más adelante argumentaría:

*“Como se ha señalado, el art. 25. 2 de la LIRPF establece como requisitos suficientes para entender que el arrendamiento de inmuebles se realiza como actividad económica que en el desarrollo de la actividad se cuente, al menos, con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la misma y que para el desempeño de aquélla se tenga al menos, una persona empleada con contrato laboral” (Contestación de 31 de mayo de 2001)*

---

tiene la catalogación tributaria de rendimiento de la actividad empresarial, según el artículo 41.dos de la Ley 18/1991: «Para la determinación del rendimiento neto de las actividades empresariales o profesionales se incluirán los rendimientos o disminuciones de patrimonio derivados de (...) y, en su caso, el que resulte de la transmisión inter vivos de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo»; de todas formas, estamos aquí ante ingresos ordinarios obtenidos por la venta de lo que constituyen objeto propio de la actividad (inmuebles promocionados por la misma).” (Fundamento Jurídico Sexto). La Dirección General de Tributos en Contestación de 12 de julio de 2001, distingue perfectamente ambas actividades circunscribiendo la necesaria concurrencia de local afecto y empleado a jornada completa en el supuesto de arrendamiento y compraventa de inmuebles, pero en ningún caso en el supuesto de promoción inmobiliaria, al tratarse de una actividad distinta que no puede subsumirse en aquellas: “...Ambos requisitos (la existencia de local y empleado) son imprescindibles para calificar como actividad económica no cualesquiera actividad inmobiliaria, sino exclusivamente las que el propio precepto menciona con carácter inequívoco: el arrendamiento y la compraventa de inmuebles; no otras. Y la promoción inmobiliaria –caso del consultante- es una actividad distinta que no puede subsumirse en aquellas. Por tanto, como actividad diferente, la de promoción inmobiliaria no tiene por qué cumplir ninguno de los requisitos que para la mera compraventa de inmuebles se exijan para ser calificada como actividad económica” (DGT de 12 de julio de 2001).

Y decimos problemática, por cuanto que el mero cumplimiento formal de esos requisitos no determinaba por sí mismo la existencia de actividad económica, como lo contrario, es decir su incumplimiento, podía determinar dicha actividad, siempre, eso sí, que pudiese probarse por cualquier medio admitido en derecho<sup>36</sup>.

Buena prueba de ello la constituye un pronunciamiento del Tribunal Supremo, en el que llega a señalarse lo que sigue:

*“Podrá desde el punto de vista doctrinal criticarse el acierto o desacierto de la fórmula empleada por el reglamento, pero es evidente que la exigencia de éste (local y trabajador), son los elementos mínimos necesarios (y, hasta quizás, insuficientes), para que pueda hablarse de actividad empresarial”* (Sentencia de 26 de junio de 1996).

Y claro, la respuesta de la Administración no se hizo esperar, porque si hasta 2001 a la Inspección le era suficiente con la concurrencia de los dos requisitos apuntados para dar validez a la dotación del beneficio fiscal, a partir de esa fecha (en la que tiene que ver indudablemente las consideraciones de la Comisión que en diciembre de 2000 mostraba su preocupación por la proliferación de las inversiones en bienes inmuebles para destinarlos al alquiler), exigió que la actividad productiva fuese real (tal es el caso de algunas inspecciones donde se empieza a cuestionar que el alquiler de una nave industrial pueda gozar del incentivo, a pesar de que el arrendador contaba con un local y con una persona empleada a tiempo completo).

Sin embargo, lo cierto es que hasta ese momento, el TEAR de Canarias mantenía una doctrina pacífica, en virtud de la cual, el cumplimiento de los requisitos contenidos en la LIRPF determinaba que

---

<sup>36</sup> En tal sentido, vid. MARCOS SANCHEZ, T. “Las sociedades patrimoniales en la Ley 46/2002, de modificación del IRPF” Revista *Temas Tributarios de Actualidad*, AEDAF, marzo 2003, passim.



la actividad de arrendamiento fuese considerada propiamente económica, sin plantearse nada más:

*“Estando previsto en el objeto social de la entidad el arrendamiento de bienes inmuebles, es posible la materialización en inmuebles siempre y cuando tal actividad se desarrolle por el sujeto pasivo de forma empresarial, esto es, cuando se cuente al menos con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la misma y con una persona empleada con contrato laboral (y a jornada completa, a partir de la vigencia de la Ley 40/1998) tal y como se señala en los artículos 40. 2 y 25. 2, respectivamente, de las Leyes 18/1991, de 6 de junio de 1991 y 40/1998, de 9 de diciembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas” (Resolución del TEARC 35/3367/99, de 28 de septiembre de 2001)*

Ya con anterioridad se había manifestado en tal sentido la Contestación de la DGT de 17 de febrero de 1997:

*“En consecuencia, en la medida en que tanto el local comercial como la plaza de garaje sean necesarios para el desarrollo de la actividad empresarial de la entidad consultante y siempre que no exista vinculación directa o indirecta con los arrendatarios o cesionarios, la adquisición de estos elementos de activo será materialización adecuada de las dotaciones a la Reserva para Inversiones en Canarias. Para que la actividad de arrendamiento pueda considerarse una actividad empresarial es preciso que, tal y como establece el artículo 40. Dos de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se cuente, al menos, con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la misma y con una persona empleada con contrato laboral”.*

Pero tan pacífico criterio fue variado a partir del 2002, en el que el TEARC ya no consideraba en todo caso suficiente el mero cumplimiento formal de los requisitos de local y trabajador, afirmando la imposibilidad de realizar una lectura sesgada de la LIRPF, ya fuese por parte de la AEAT como del propio contribuyente:

*“..en cuanto suponen que establece una presunción “iuris et de iure” cuando es “iuris tantum”, desvirtuable en ambos sentidos. Esto es, se puede tener a una empleada con contrato laboral, y no*

*realizarse una actividad empresarial porque este requisito es instrumental y no formal y sirve en tanto en cuanto la persona contratada tiene una carga de trabajo necesaria y suficiente, lo cual debe también acreditarse. Contratar a una persona sin necesidad, entiende el Tribunal no es cumplir con la finalidad y espíritu del precepto, y lo mismo cabe señalar respecto al local” (Resolución del TEARC nº 35/01126/00, de 28 de junio de 2002).*

Tal planteamiento se vio continuado durante el año 2003:

*“En referencia a la dotación de 1995 la entidad en defensa de su tesis del carácter empresarial de la actividad de arrendamiento de bienes inmuebles, trae a colación el artículo 25. 2 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del IRPF (...) Este precepto no es más que una presunción iuris-tantum, que admite prueba en contrario en ambos sentidos. Esto es, se puede contar con un local y una persona contratada y no realizar una actividad empresarial de arrendamiento y a la inversa, no contar con estos medios personales y materiales y si realizarla, pero sobre todo conviene destacar al hilo de dicho carácter presuntivo que los requisitos exigidos lógicamente son funcionales, no finalistas y válidos per-se y cuando el legislador exige que se tenga una persona contratada es porque obviamente existe un volumen de operaciones tal que con el mismo se va a tener a esa persona ocupada en la jornada de trabajo y a juicio del Tribunal no sucede ello en el presente caso”.*

Pero en el año siguiente, es decir, 2004, el TEARC volvió a su criterio inicial de considerar sin más como requisitos objetivos para considerar aplicable la RIC a la actividad de alquiler, la existencia de local y persona empleada. Criterio este que volvió a chocar con la doctrina emanada por el TEAC en Resolución de 27 de febrero de 2004, para el que el mero cumplimiento de los requisitos de local y trabajador no otorgaba una suerte de salvoconducto para la correcta aplicación de la RIC:

*“...Atendiendo a los objetivos que la (sic) persigue la figura de la RIC encuadrada en un bloque de incentivos destinados a “promover actividades generadoras de empleo o que acrecienta la competitividad interior y exterior de las empresas...” y destinada a que “los empresarios....puedan acceder a cotas importantes de ahorro fiscal como contrapartida a su esfuerzo inversor”, tal y como establece la Exposición de Motivos de la Ley 14/1994, ha de concluirse que la norma se refiere a establecimientos en los que se*

*realicen actividades económicas con capacidad para producir el efecto dinamizador de la economía canaria que se pretende incentivar, es decir, a un conjunto organizado de elementos patrimoniales y personales dispuestos y efectivamente utilizados para la realización, con cierta autonomía de gestión, de una explotación económica cuya actividad suponga la colocación de un bien o servicio en el mercado, sin que sea suficiente la mera titularidad o tenencia de elementos patrimoniales aislados...El acomodo de incentivo fiscal a su finalidad exige que exclusivamente se beneficien de su aplicación las ganancias obtenidas en la realización de actividades económicas, empresariales o profesionales que supongan la ordenación por cuenta propia de factores productivos para colocar un bien o servicio en el mercado...deben quedar fuera de la base de cálculo de la RIC los beneficios que procedan de la mera titularidad de activos que no estén relacionador con el desarrollo de las mencionadas actividades económica, lo que, por otra parte, redundaría en la igualdad de trato ante este incentivo fiscal de personas físicas y jurídicas....”*

Aunque también es cierto que en el cuerpo doctrinal de las Resoluciones del TEAC es posible encontrar planteamientos veladamente divergentes con el que acabamos de exponer. Tal es el caso de la Resolución de 8 de noviembre de 2007:

*“Es criterio reiterado de este TEAC que el apartado 2 de este artículo teleológicamente interpretado obliga, a efectos de delimitar cuantitativamente la dotación a la RIC, a excluir del beneficio todo tipo de ingreso financiero en cuanto ajeno a la actividad empresarial del sujeto pasivo, con la sola exclusión de aquellos que provengan de la colocación de los excesos transitorios de tesorería, exclusión que obedece precisamente a su vinculación con la actividad empresarial. Ciertamente el señalado apartado 2 del art. 27 Ley 19/1994 establece la reducción en base imponible de la dotación a la RIC que provenga del beneficio no distribuido «en cuanto provenga de establecimientos situados en Canarias», y que atendiendo a la finalidad de la RIC en el contexto de la Ley 19/1994, cuya Exposición de Motivos señala al bloque de incentivos fiscales regulados el objetivo de «promover actividades generadoras de empleo o que acrecienten la competitividad interior y exterior de las empresas canarias», resulta congruente limitar el beneficio susceptible de dotar la RIC al generado por la propia actividad empresarial. Tales intereses son en definitiva «rentas pasivas», derivadas de la mera tenencia de unos elementos patrimoniales sin que en su obtención haya mediado actividad empresarial alguna. En consecuencia, deben rechazarse las*

alegaciones planteadas en este punto. En el mismo sentido se ha pronunciado este Tribunal, entre otras, en Rs. de 09-03-2006 (RG 844/04). En cuanto a la segunda cuestión debemos remitirnos al apartado 5 del precepto transcrito según el cual: «Los sujetos pasivos que se dediquen a través de una explotación económica al arrendamiento o cesión a terceros para su uso de activos fijos podrán disfrutar del régimen de la reserva para inversiones, siempre que no exista vinculación, directa o indirecta, con los arrendatarios o cesionarios de dichos bienes ni se trate de operaciones de arrendamiento financiero.» Por su parte, el artículo 25 de la Ley de IRPF comienza definiendo que: «Se considerarán rendimientos íntegros de actividades empresariales o profesionales aquellos que, procediendo del trabajo personal y, del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.». La realización de actividades empresariales o profesionales supone, en definitiva, la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos dirigidos al cumplimiento del objeto social, lo que implica la existencia de una organización empresarial necesaria para la realización de la actividad empresarial o profesional. A tales efectos y en relación con la actividad de compraventa o arrendamiento de inmuebles el mencionado precepto precisa que: «Se entenderá que el arrendamiento o compraventa de inmuebles se realiza como actividad económica, únicamente cuando concurren las siguientes circunstancias: a) Que en el desarrollo de la actividad se cuente, al menos, con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la misma. b) Que para el desempeño de aquélla se tenga, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.». La finalidad de este artículo es establecer unos requisitos mínimos para que la actividad de arrendamiento o compraventa de inmuebles pueda entenderse como una actividad empresarial, requisitos que inciden en la necesidad de una infraestructura mínima, de una organización de medios empresariales, para que esta actividad tenga tal carácter. Según lo dispuesto en el mencionado artículo, la actividad de arrendamiento o compraventa de inmuebles tendrá la consideración de actividad empresarial si se cuenta con un local en exclusiva destinado a la actividad y, además, una persona empleada, con contrato laboral. Consta en Antecedentes que en Diligencia de 3 de febrero de 2004 se solicitó respecto a los alquileres de locales cuya gestión lleva a cabo directamente la entidad X, S.L. los contratos de alquiler y documentos que acreditara la gestión de arrendamiento llevada a cabo (contrato de trabajo del personal empleado y local). En Diligencia de 19 de febrero de 2004, el compareciente aporta junto a determinada documentación relacionada con la actividad arrendaticia, acta notarial del local sito en ... en Diligencia de 3 de

marzo de 2004 se solicita por el Actuario contrato de trabajo del empleado, el cual es aportado en actuación posterior (diligencias de 17 y 24 de marzo de 2004). La Inspección, no obstante, fundamenta la regularización practicada en que no existe la suficiente carga de trabajo que justifique la necesidad de disponer de persona contratada y local para obtener los correspondientes ingresos. Asimismo, la resolución dictada en primera instancia confirma el criterio inspector argumentando que: «El transcrito precepto, no es más que una presunción iuris tantum, que admite prueba en contrario en ambos sentidos. Esto es, se puede contar con un local y una persona contratada y no realizar una actividad empresarial de arrendamiento y a la inversa, no contar con estos medios personales y materiales y sí realizarla...». Como ya ha quedado expuesto la calificación como renta empresarial frente a la naturaleza de renta de capital inmobiliario, en el supuesto de actividad arrendaticia inmobiliaria, viene delimitada por el cumplimiento de dos requisitos objetivos, cuyo cumplimiento condiciona e integra legalmente la existencia de una organización empresarial. Debe añadirse que en este caso dicha organización queda justificada dada la cuantía del volumen de arrendamientos, que en el ejercicio de 1998 alcanzó la cifra de 36.241.534 ptas. según consta en el Informe emitido por el Inspector Actuario de 26 de abril de 2004, y se reitera en el propio Acuerdo de liquidación. Puede por ello concluirse que el art. 25 de la Ley 40/1998 contiene un criterio calificadorio de naturaleza objetiva, y si bien en algunas ocasiones, este Tribunal ha rechazado la naturaleza de rendimiento empresarial en supuestos de actividad arrendaticia meramente residual, no ocurre así dadas las circunstancias del caso, por lo que cumpliéndose ambos requisitos (local y empleado afectos a la actividad de alquiler de inmuebles), el rendimiento arrendaticio tendrá la calificación fiscal de rendimiento de actividad económica. Consecuencia de lo anterior es que los bienes arrendados cumplen el requisito de bienes afectos a la actividad económica tal y como se establece en el art. 27 de la Ley 19/1994, siendo válido por ello la dotación realizada a la Reserva especial con cargo al beneficio derivado de dicha actividad arrendaticia, debiendo estimarse el recurso en este concepto”.

Por si todo esto fuera poco, el TEARC, en Resolución de 23 de julio de 2003, añadió alguna exigencia más al requisito del empleado contratado, especificando las actividades que en todo caso cabía imputarle realizar, tales como cobro y pago, gestión con los clientes y proveedores, así como tareas administrativas y contables:

“Teniendo en cuenta que la actividad empresarial comprende: 1) Establecimiento de objetivos; 2) Consecución de los

*mismos y 3) Control de resultados, el precepto exige que la persona empleada debe insertarse en la estructura propia de la segunda fase, cuyas funciones más características son las relativas al flujo de cobros y pagos, clientes-proveedores y su adecuado registro, contabilidad y archivo”<sup>37</sup>*

---

<sup>37</sup> En sentido ciertamente contrario, la STSJ de Canarias de 7 de julio de 2006, afirma que no cabe aplicar la presunción de que al no existir volumen de operaciones que den lugar a que la persona empleada ocupe su trabajo deba entenderse que no concurre tal actividad empresarial: “Debe señalarse, en primer lugar, que el núcleo del presente asunto consiste en determinar si la actividad llevada a cabo por la mercantil recurrente debe ser considerada como empresarial a efectos de estimar válida la dotación a la RIC de que se trata. Así, como acertadamente puso de relieve el TEAR en la resolución impugnada, no existe inconveniente normativo alguno en que la materialización de las dotaciones a la RIC se produzca en activos fijos necesarios para una actividad empresarial diferente a la que generó el beneficio con el que se produjo dicha dotación, por lo que habría que concluir que sería posible la materialización en inmuebles destinados al arrendamiento siempre y cuando tal actividad se desarrolle por el sujeto pasivo a través de una explotación económica. Asimismo, cita el TEAR la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 29 de junio de 1996, que indica que actividad empresarial equivale a la existencia de una organización de medios materiales y humanos para la producción o distribución de bienes, o en palabras de la doctrina científica, la conjunción de personas, bienes económicos y organización tendentes, mediante la asunción de un riesgo, a la obtención de una ganancia. Por otra parte, debe traerse a colación lo dispuesto en el art. 25.2 de la Ley 40/1998 de 9 de diciembre, del IRPF, que establece que se entenderá que el arrendamiento o compraventa de inmuebles se realiza como actividad económica cuando concurren las siguientes circunstancias, a saber, que en el desarrollo de la actividad se cuente al menos con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la misma, y que para la ordenación de aquéllas se utilice al menos una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa. Pues bien, es pacífico que en el caso que nos ocupa la recurrente cumple con tales requisitos, si bien el TEAR, siguiendo la tesis de la administración, considera que se puede contar con un local y una persona contratada y no realizar una actividad empresarial de arrendamiento, y a la inversa, tratándose de una presunción *iuris tantum*, por lo que al no existir un volumen de operaciones que de lugar a que la persona contratada ocupe su jornada de trabajo, debe entenderse que no hay tal actividad empresarial. Ello no obstante, la Sala no puede compartir tal punto de vista ya que la resolución notablemente gravosa para la recurrente tomada tanto por la administración tributaria como por el TEAR confirmando aquélla no puede descansar en una mera presunción no apoyada por elemento objetivo alguno, sin que quepa admitir la alegación de la administración demandada en su escrito de contestación en orden a que la actora desarrolla una actividad que le facilita el cumplimiento de los requisitos del local y de la persona contratada ya que la ley, obviamente, no exige que en casos como el que nos ocupa, la empresa, aparte de los medios físicos con los que desarrolla su actividad principal, a saber, local y empleados, disponga de otros independientes con los que lleve a cabo la actividad relacionada con la dotación a la RIC. En definitiva, a tenor de lo expuesto resulta que el acto administrativo impugnado desestima indebidamente la reclamación de que se trata al no existir prueba sino mera presunción por parte de la administración tributaria del no desarrollo de una actividad empresarial de arrendamiento apta para la RIC, por lo que debe reputarse no ajustada a derecho la resolución impugnada, con estimación del presente recurso contencioso-administrativo”.

Postura esta contraria, por cierto, a la contenida en la STSJ de Canarias de 11 de mayo de 2004, para la que hubiera bastado la simple acreditación de dichos requisitos:

*“Efectivamente, si examinamos el objeto social que consta en escritura pública de la sociedad actora, se incluye, entre otros, el arrendamiento, pero la cuestión será si ello es o no suficiente para encuadrarlo en el régimen de reserva. El artículo 27 aludido prevé esa modalidad de utilización de los activos pero no cabe duda de que habla de explotación y de actividad empresarial; o lo que es lo mismo, requiere que el sujeto pasivo se dedique a través de una explotación económica al arrendamiento. La parte actora cuando recurre y se opone a la resolución de la Administración tributaria y a la del TEAR no prueba que los arrendamientos sean objeto de explotación económica o constituyan desarrollo habitual de su actividad empresarial. Limitándose a exponer que no debe darse un concepto restrictivo a la ejecución del régimen de reserva. Y es lo cierto que, según consta en el expediente administrativo, en los ejercicios de 1996 a 1999 ambos incluidos, el arrendamiento no aparece con el carácter de explotación económica habitual. Pero es más, si acudimos a la conceptualización de actividad empresarial, el artículo 40. 2 de la Ley 18/1991 del IRPF exige dos requisitos aplicables al arrendamiento para considerarlo como tal, que para ello se cuente con un local exclusivamente destinado a ello; y se tenga un personal empleado con contrato laboral; y tampoco estos dos extremos los ha probado la parte recurrente. Todo lo cual debe de conducir a la desestimación del presente recurso”<sup>38</sup>.*

Pero concorde con la Sentencia de ese mismo Tribunal de 19 de mayo de 2006, que exigía en el caso enjuiciado algo más, es decir, la prueba concreta de la veracidad en la cumplimentación de ambos requisitos:

*“La cuestión a discernir en el presente procedimiento consiste en determinar si la resolución desestimatoria antes indicada del TEAR de Canarias en relación con la pretensión de la recurrente*

---

<sup>38</sup> Esta misma doctrina es seguida por la SAN de 1 de marzo de 2001: “...sin que la entidad interesada haya acreditado tener organización e infraestructura al servicio de la explotación económica que dice haber realizado (no demuestra tener personal empleado fijo o discontinuo, la sede social es la residencia particular del socio principal en la calle...En conclusión estamos ante un claro caso de sociedad cuya actividad en el ejercicio inspeccionado se limitaba a detentar la titularidad de activos...ya que el potencial objeto social de la misma no se plasmó en una efectiva actividad empresarial para su desarrollo”.

asimismo reseñada es o no ajustada a derecho, alegando la actora que la resolución impugnada considera que la actividad de arrendamiento que se lleva a efecto no participa de la consideración de empresarial, no entendiéndose como apta la materialización de la dotación a la RIC efectuada en el año 1995 a los efectos de consolidar el beneficio fiscal disfrutado. Ello no obstante, para que la actividad de arrendamiento pueda considerarse como empresarial se requiere un local afecto y un empleado contratado a jornada completa, dándose ambos requisitos en el presente caso, existiendo al menos una presunción al efecto que corresponde destruir a la Agencia Tributaria, lo que no ocurre. Debe señalarse, en primer lugar, que para que la materialización de la RIC efectuada por la recurrente al suscribir las participaciones de la sociedad Gartru S.L., cuya formalización tiene lugar mediante escritura pública de fecha 26 de mayo de 1998 y cuyo objeto social lo constituye las actividades de arrendamiento, construcción y promoción de todo tipo de inmuebles, sea correcta es necesario que tal entidad llevara a efecto una verdadera actividad empresarial, lo que afirma la actora en base a la existencia de un local y de una persona contratada a jornada completa y es negado por la administración en base a una serie de consideraciones como que la persona contratada es la hija de la reclamante, que girada visita por la Inspección al local de que se trata resulta que en el timbre no aparece identificada la entidad Gartru S.L., que no había nadie y que tuvo que abrir la puerta una vecina, que en el buzón, en el que tampoco hay identificación, no hay correspondencia pendiente, no existiendo tampoco ordenador ni mobiliario distinto de una vivienda corriente. Sentado lo anterior, es claro que la cuestión que nos ocupa es puramente de prueba, debiendo únicamente estudiarse si las apreciaciones realizadas por la Inspección deben llevar a la negación de la pretendida actividad empresarial o si, por el contrario, es acogible la tesis de la recurrente en el sentido de que es suficiente para aquélla consideración con la existencia de un local y de un empleado a jornada completa. Pues bien, a la vista de las circunstancias del caso, la Sala no puede por menos que compartir el punto de vista de la administración demandada ya que claramente no es suficiente con que exista un local que figure como domicilio social cuando resulta que no aparece identificación alguna de la empresa en dicho inmueble, el cual es propiedad de la hija de la recurrente, y cuenta como mobiliario el propio de una vivienda sin nada que asocie el piso con una empresa, como por ejemplo un simple ordenador, siendo dicha persona la pretendida empleada a jornada completa, debiendo igualmente acogerse la tesis de la demandada en cuanto a que, en atención a lo previsto en el art. 114 de la ley general tributaria, es a la recurrente a quien corresponde probar los hechos constitutivos de su derecho, en este caso la ventaja fiscal de que se trata. En definitiva, a tenor de lo expuesto resulta que el acto administrativo impugnado desestima correctamente la



*reclamación que nos ocupa al no acreditar la actora el carácter de actividad empresarial de que se trata, por lo que debe reputarse ajustada a derecho la resolución impugnada, con desestimación del presente recurso contencioso administrativo”<sup>39</sup>*

---

<sup>39</sup> Prueba esta que también debe ser adecuada y plena respecto a la negación de tales requisitos. A ello se refiere expresamente la STSJ de Canarias de 5 de octubre de 2007: “Habíamos dicho que, a juicio de la Inspección, la obligada tributaria no desarrollaba actividad económica alguna en los años objeto de inspección, conclusión que basó en el reducido volumen de operaciones que registro la recurrente en tal espacio de tiempo y en la inexistencia de personal contratado. De esta manera concluyó la Inspección que hubo incumplimiento de los dos requisitos legalmente exigidos para entender que el arrendamiento de inmuebles se realiza como actividad empresarial: la entidad no cuenta con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la misma, ni cuenta con una persona empleada con contrato laboral a jornada completa. Y por ello y a tenor de lo dispuesto en los arts. 40.2 de la Ley 18/1994 y 25.2 de la Ley 40/1998, del IRPF, y concordante de la Ley del Impuesto de Sociedades, aprobada por Ley 43/1995, de 27 de diciembre, recordó la Inspección que los rendimientos obtenidos por la obtención de rentas del arrendamiento de inmuebles no constituyen a efectos de la Reserva para Inversiones en Canarias beneficios de la actividad empresarial que este beneficio fiscal pretende sino derivados de la tenencia de un patrimonio inmobiliario. Tesis que asumió el TEAR en la resolución que constituye el objeto del presente proceso. Pues bien, el recurso debe prosperar con fundamento en el razonamiento empleado por la entidad actora, que hacemos explícitamente nuestro: La Inspectora Jefe dice textualmente que la actora no dispone de local destinado exclusivamente a llevar a cabo la gestión de la actividad de arrendamiento, puesto que funcionarios de la inspección se personaron en dos ocasiones en el domicilio en el que, según el representante, se desarrolla la actividad y, sin embargo, no había nadie. Pero no es nada lógica la conclusión a la que llega la Inspección de Hacienda de que, al no existir nadie en el domicilio de la entidad los días 20 y 24 de abril de 2001 (más exactamente, a las 11 y 11.30 horas, respectivamente) la empresa no contó con un domicilio en el que ejercía su actividad en los ejercicios 1996 a 1999. Como bien afirma la recurrente, para sustentar la conclusión a la que llega la Inspección, que tanta trascendencia tiene el contribuyente, es necesario algún que otro medio de prueba más fiable que el utilizado. El recurso, pues, se estima íntegramente”. E igualmente, la STSJ de Canarias de 10 de noviembre de 2006: “La cuestión a discernir en el presente procedimiento consiste en determinar si la resolución parcialmente estimatoria antes indicada del TEAR de Canarias en relación con la pretensión de la recurrente asimismo reseñada es o no ajustada a derecho, alegando la actora que cualquier rendimiento económico obtenido por el sujeto pasivo persona jurídica es apto para dotar la RIC, y no sólo el rendimiento empresarial, siendo de tener en cuenta que lo que establece el art. 40.2 de la Ley 18/1991 no es una presunción *iuris tantum*, sino dos requisitos de cuyo simple cumplimiento se deriva directamente la consideración de actividad empresarial. Igualmente, alegó que en cualquier caso lo que no cabe es mantener la sanción tributaria ya que aunque se hubiera dotado incorrectamente la RIC ello sería consecuencia de una interpretación errónea de normas jurídicas de evidente complejidad en un contexto en el que se vienen produciendo resoluciones administrativas y jurisdiccionales contradictorias. Debe señalarse, en primer lugar, que resulta clara la necesidad de apreciar la argumentación de la recurrente en lo relativo a la sanción tributaria impuesta, ya que en todo caso la interpretación realizada por la actora es razonable, entrando de lleno en la postura jurisprudencial seguida en múltiples ocasiones por esta Sala al respecto. Mayor problemática suscita sin duda la cuestión de la consideración que debe darse a la actividad desarrollada por la actora, entendiendo la administración demandada que no existe acreditación del cumplimiento de los requisitos recogidos en el art. 25 de la Ley 40/1998 reguladora del IRPF, a saber, que en el desarrollo de la actividad se cuente al menos

Postura ésta última que parece consolidarse con la Sentencia de la Audiencia Nacional en Sentencia de 29 de septiembre de 2008:

*“Asimismo, conforme al art. 40.2 de la Ley 18/1991, del IRPF, «...se entenderá que el arrendamiento o compraventa de inmuebles se realiza como actividad empresarial, únicamente cuando concurren las siguientes circunstancias:*

*a) Que en el desarrollo de la actividad se cuente, al menos, con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la misma.*

*b) Que para el desempeño de aquélla se tenga, al menos, una persona empleada con contrato laboral». Por tanto, puede entenderse que la utilización de «explotación económica» equivale al desarrollo de una «actividad empresarial», en cuanto supone la organización de medios humanos y materiales, es decir, la ordenación de factores de producción. Sin embargo, en el presente caso, a tenor de lo obrante en el expediente, y no habiéndose promovido la práctica de prueba en contrario por la parte recurrente, no ha resultado acreditada la existencia de tal actividad empresarial, pues además de no estar probado que el local en el que supuestamente se realizaba tal actividad estuviera dedicado exclusivamente a ello, ni la existencia de un empleado con contrato laboral con tal fin, por las razones que se exponen en la resolución impugnada, lo cierto es que el escaso número de locales arrendados (tres) no permite presumir que realmente su arrendamiento constituía una actividad empresarial de la entidad a cuyo servicio se hubiera puesto una estructura material y personal,*

---

con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la misma, y que para la ordenación de dicha actividad se utilice al menos una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa, indicando el TEAR al final de su fundamento sexto que, a mayor abundamiento, la inspección llega a una conclusión bastante razonada de que no se cumplen. Huelga decir que la Sala no puede en modo alguno compartir tal punto de vista, ya que no puede quedar al arbitrio de apreciaciones subjetivas el cumplimiento o no de los repetidos requisitos. Tampoco puede compartirse el criterio, manifestado por otra parte en numerosas oportunidades, que hace depender del número de inmuebles arrendados la idoneidad de la dotación a la RIC efectuada, cuestión que esta Sala ha clarificado de forma rotunda en su reciente sentencia de fecha 14 de julio de 2006, donde se indicaba que: «No cabe establecer un límite *a priori* de inmuebles de manera que las explotaciones referidas a menos de ese número no puedan tener la consideración de actividades empresariales válidas para la dotación a la RIC, ya que no cabe discriminar al pequeño empresario ahorrador primando sólo a las entidades con poderío suficiente para grandes inversiones, ni desnaturalizar la finalidad de la ley concediendo el estímulo y beneficio de la RIC solamente a aquellos que ya están suficientemente capitalizados.». En definitiva, a tenor de lo expuesto resulta que el acto administrativo impugnado desestima incorrectamente la reclamación de la actora en relación con la inversión efectuada en relación con el inmueble denominado Palacete de Jandía, tanto en orden a la liquidación como a la sanción impuesta, por lo que debe reputarse no ajustada a derecho la resolución impugnada, con estimación del presente recurso contencioso-administrativo”.

*en los términos exigidos por la norma. Siendo de destacar que la sociedad se dio de alta en el epígrafe 8612 «Alquiler de locales industriales» el 17/7/00, dos días antes de que se iniciasen las actuaciones inspectoras».*

Y que ya había sido anticipada por el TSJ de Canarias en su Sentencia de 27 de abril de 2006:

*“La cuestión aquí planteada ha sido resuelta por esta Sala, en otros recursos, así en la sentencia de fecha 17 de febrero del 2005, recaída en el recurso n.º 953 del 2003 manifestamos. «SEGUNDO. La primera cuestión que se plantea si puede dotarse a la Reserva de Inversiones para Canarias (en adelante, RIC), en los ejercicios 1996 a 1999, con cargo a beneficios provenientes de actividad económica empresarial los derivados de las rentas generadas por la tenencia de un patrimonio inmobiliario. El artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, establece: "1. Las sociedades y demás entidades jurídicas sujetas al Impuesto sobre Sociedades tendrán derecho a la reducción en la base imponible de este impuesto de las cantidades que, con relación a sus establecimientos situados en Canarias, destinen de sus beneficios a la reserva para inversiones de acuerdo con lo dispuesto en el presente artículo". Tanto si realizamos una interpretación gramatical como finalista de la norma, la conclusión a la que se llega conduce a la exclusión. En el primer caso, la norma no alude a todo beneficio sino a aquel que proviene de sus "establecimientos", es decir, al que proviene de un conjunto organizado de elementos patrimoniales y personales dispuestos y efectivamente utilizados para la realización, con cierta autonomía de gestión, de una explotación económica cuya actividad suponga la colocación de un bien o servicio en el mercado. Desde esta primera perspectiva, la norma excluye al beneficio generado por la mera titularidad o tenencia de elementos patrimoniales aislados en cuanto no derivados de un establecimiento mercantil. En el segundo caso, el estímulo fiscal lo es a la realización en Canarias de actividades fomentadoras de riqueza y desarrollo económico, por lo que deben beneficiarse de ellas las ganancias obtenidas en la realización de actividades empresariales, no así los beneficios que procedan de la simple titularidad de activos no relacionados con el desarrollo de dichas actividades. Efectivamente, el beneficio fiscal está encaminado a premiar el impulso que por medio de la RIC se debe dar a la actividad económica y a que ganancias obtenidas en actividades empresariales a su vez se reinsertan. El recurrente defiende su pretensión en base a la interpretación hermenéutica que efectúa del artículo 27.1 de la Ley 19/1994 y de toda la Ley, considerando que la Ley solo habla de beneficios sin establecer*

limites ni origen. Pero si acudimos al precepto citado en el mismo se dispone que la reducción en la base imponible deberá provenir "de las cantidades, que con relación a sus establecimientos situados en Canarias, destinen de sus beneficios a la reserva para inversiones...". En definitiva, tal artículo solo admite, a través de cualquiera de los métodos de interpretación, de que no se trata, como dice la parte de beneficios, sin limites sino como señala la Administración de los que procedan de sus establecimientos situados en Canarias (Sentencia de esta Sala de 9 de noviembre de 2004, recaída en el recurso 1030/02), beneficios y las ganancias provengan de la realización de actividades empresariales. Asimismo una interpretación lógica e histórica de la norma conducen, igualmente, a la exclusión. Si se admitiera que los sujetos pasivos del Impuesto de Sociedades pudieran dotar a la RIC con beneficios ajenos a la actividad empresarial o profesional se estaría generando una desigualdad de trato respecto a los sujetos pasivos del IRPF, desigualdad que carecería de toda justificación objetiva y razonable, máxime cuando lo decisivo en la RIC es su elemento objetivo, una actividad generadora de beneficio económico y actividad generada por su reinversión, y no el subjetivo, persona física o jurídica que desarrolla la actividad. Por lo que respecta a la interpretación histórica, la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, en su artículo 10, modifica el artículo 27 de la Ley 19/1994, concretamente, los apartados 2, 4, 7 y 8, añadiendo el apartado 10, pero mantiene el apartado primero del citado precepto.». En el presente caso, del expediente administrativo y del hecho primero de la demanda, se concluye que el actor carece de un local destinado a la gestión de la actividad y de al menos un empleado con contrato laboral a jornada completa dedicado a dicha gestión. Y por ello y a tenor de lo dispuesto en los artículos 40.2 de la Ley 18/1991 y 25.2 de la Ley 40/1998, del IRPF, y concordantes de la Ley del Impuesto de Sociedades, aprobada por Ley 43/1995, de 27 de diciembre, los rendimientos obtenidos por la obtención de rentas del arrendamiento de inmuebles no constituyen a efectos de la RIC beneficios de la actividad empresarial que este beneficio fiscal pretende sino derivados de la tenencia de un patrimonio inmobiliario. Alega el recurrente que la doctrina de la Dirección General de Tributos permite que las sociedades de transparencia fiscal puedan acogerse a los beneficios fiscales que constituyen la RIC. Pero conviene recordar que el mero hecho de que la sociedad transparente pudiera acogerse a la RIC no la exime de que los beneficios se generen de una actividad constitutiva de empresa a efectos tributarios -un local y un empleado afecto a tal actividad- y no una mera tenencia ajena al incentivo de actividades creadoras de riqueza (tejido empresarial, empleo, ...), que con la RIC se pretende. En igual sentido se han pronunciado las sentencias de esta Sala recaídas en los recursos 1030/2002, 1180/2003, 118/2003 y 1117/2003”.

Como puede apreciarse de todo lo anterior, un auténtico homenaje a la seguridad jurídica. En realidad, con todos estos razonamientos, la Inspección lo único que pretendía era generalizar y aplicar *de plano* la presunción prevista en el artículo 25.2 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del IRPF con la finalidad de demostrar que las mercantiles carentes de local y trabajador constituían sociedades patrimoniales o de mera tenencia de bienes que, al no cumplir con los requisitos mínimos no desarrollaban actividad económica alguna y, por tanto, no podían beneficiarse del régimen de deducciones de la RIC.

Sin embargo, esta argumentación obviaba cuestiones capitales sobre el fundamento, ámbito de aplicación y carácter de esta presunción. Efectivamente, respecto a la razón de ser de esta presunción, la AEAT tiende a olvidar el fundamento anti-elusivo original del artículo 25.2 de la LIRPF tendente a evitar que las personas físicas titulares de bienes inmuebles puedan mutar la naturaleza de sus rendimientos del capital inmobiliario en rendimientos de actividad económica, por lo que carecería de sentido aplicar esta norma anti-elusiva en el Impuesto sobre Sociedades, habida cuenta del concepto sintético de renta (es decir, independiente de su fuente, origen o naturaleza) que establece el legislador fiscal en la normativa vigente (antes incluso de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades).

Otro aspecto relevante de esta presunción (soslayada por la AEAT) es su ámbito de aplicación, circunscrito a los márgenes estrictos del IRPF. En este sentido, hay que destacar que la legislación tributaria relativa al Impuesto sobre Sociedades no contiene remisión alguna que sustente la aplicación de esta presunción a entidades sujetas al Impuesto societario; antes al contrario, es la normativa del IRPF la que remite globalmente la determinación del rendimiento neto de las actividades económicas al Impuesto sobre Sociedades.

Además, hay que tener en cuenta el carácter de esta presunción; pues pese al parecer de la Inspección, se trata de una presunción *iuris tantum*, al no ser el único medio de prueba en orden a la acreditación de una actividad empresarial referida al arrendamiento de inmuebles. Esta es una afirmación que encuentra el respaldo del propio Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias, en Resolución de 18 de diciembre de 2002 (Reclamación núm. 35/2930/00 y Acumuladas 35/2931/00 y 35/55701/01):

*“...La reclamante hace una lectura no adecuada del artículo 40. 2 de la Ley 18/1991, en cuanto supone que establece una presunción “iuris et de iure”, cuando es “iuris tantum” desvirtuable en ambos sentidos, esto es, se puede no contar con un local ni tener persona alguna contratada y sin embargo realizarse una actividad empresarial de arrendamiento o compraventa de inmuebles”.*

Tal criterio también es corroborado por la Dirección General de Tributos en Contestación a Consulta de fecha 31-01-2003, para la que la calificación de la actividad de alquiler como constitutiva de rendimientos de capital inmobiliario o de la actividad económica no descansa exclusivamente en la existencia de persona empleada y local afecto. El consultante demandaba la calificación tributaria de las cantidades percibidas de forma esporádica por el alquiler de habitaciones en su vivienda habitual. La DGT delimitó la cuestión según se prestasen o no servicios complementarios propios de la industria hotelera, tales como los de restaurante, limpieza, lavado de ropa u otros análogos, de manera que si se prestasen dichos servicios, se calificarían como rendimientos de actividades económicas. Si, por el contrario, no se prestasen, se calificarían como rendimientos del capital inmobiliario, salvo que, a su vez, concurriesen las circunstancias previstas en el entonces vigente art. 25.2 de la Ley 40/1998 (hoy también art. 25. 2 del TRLIRPF), en cuyo caso también serían rendimientos de actividades económicas:

*“De acuerdo con lo establecido en el apartado 1 del artículo 19 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, tendrán la consideración de rendimientos íntegros del capital la totalidad de las utilidades o contraprestaciones, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que provengan, directa o indirectamente, de elementos patrimoniales, bienes o derechos, cuya titularidad corresponda al contribuyente y no se hallen afectos a actividades económicas realizadas por el mismo. Añade dicho precepto, en su apartado 2, que, en todo caso, se incluirán como rendimientos del capital los provenientes de los bienes inmuebles, tanto rústicos como urbanos, que no se hallen afectos a actividades económicas realizadas por el contribuyente. Por su parte, el artículo 25 de la citada Ley establece, en su apartado 1, que se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. En particular tienen esta consideración los rendimientos de las actividades de prestación de servicios. A continuación, en su apartado 2, dicho precepto delimita cuando el arrendamiento o la compraventa de inmuebles constituyen una actividad económica. Para ello han de concurrir las dos circunstancias siguientes:*

*a) Que en el desarrollo de la actividad se cuente, al menos, con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la misma.*

*b) Que para la ordenación de aquélla se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.*

*En consecuencia, las cantidades obtenidas por el alquiler de habitaciones en la propia vivienda, aunque sea de forma esporádica, tendrán diferente calificación según se presten o no servicios complementarios propios de la industria hotelera, tales como los de restaurante, limpieza, lavado de ropa u otros análogos.*

*En el primer caso, estaríamos ante rendimientos derivados de actividades económicas, y, en el segundo, ante rendimientos del capital inmobiliario, salvo que concurrieran las circunstancias previstas en el apartado 2 del artículo 25, en cuyo caso también estaríamos ante rendimientos derivados de actividades económicas. Lo que comunico a Vd. con el alcance y efectos previstos en el apartado 2 del artículo 107 de la Ley General Tributaria”.*

Finalmente, esta posición es defendida por la mejor doctrina (en este caso, nada menos que un Inspector de Hacienda del Estado, durante un buen número de años Subdirector General de Tributos) aludiendo explícitamente a los propios criterios administrativos:

*“Otra cuestión es si el artículo 25. 2 LIRPF es la única forma de probar que una actividad de arrendamiento o compraventa de inmuebles es empresarial o si se trata de una simple presunción iuris tantum. Dado los términos en que está redactada (“se entenderá”), así lo consideramos nosotros y la propia DGT (DGT 5-11-93 JC000372) y, por ello, creemos que es posible tanto probar la existencia de una actividad empresarial sin cumplir los requisitos citados en el artículo 25. 2 de LIRPF, como lo contrario”<sup>40</sup>*

3) La conclusión, por tanto, es clara: se puede desarrollar una actividad económica o empresarial sin necesidad de disponer de un local afecto o personal asalariado. En otras palabras, el legislador fiscal no ha condicionado la aplicación de los beneficios de la RIC a la existencia de un concepto específico de actividad económica; antes al contrario, ha recurrido al general que prevé la normativa tributaria y que no es otro que el procedente del Derecho mercantil, tal como establece la normativa del IRPF y del Impuesto sobre Sociedades. La AEAT, con la pretensión de aplicar *de plano* la presunción prevista en la LIRPF, intentaba elaborar un concepto *ad hoc* de actividad económica para supervisar la aplicación de los beneficios de la RIC excediendo los márgenes de la autonomía calificadora del Derecho tributario que, en cualquier caso, no compete a la Inspección sino al legislador fiscal. Además, como destaca la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, de 22 de diciembre de 1994:

---

<sup>40</sup> CARBAJO VASCO, D. en AA VV. *Todo Fiscal*. Com, 2002, Ed. CISSPRAXIS, Valencia, 2002, pag. 243).



*“Las normas tributarias deben ser especialmente claras y evidentes en su dicción toda vez que las mismas van a regular el ejercicio de la potestad de exigir tributos. El principio de seguridad jurídica supone que toda actuación administrativa, y especialmente aquella que se desenvuelve en un campo como el tributario, que conlleva una actuación directa en la esfera de derechos del ciudadano, se lleve a cabo rodeada de unas garantías que no impliquen suposiciones o derivaciones implícitas o deducidas. La evidencia, la claridad y la seguridad deben presidir estas relaciones”* (Fundamento de Derecho 4º).

Por lo tanto, lo relevante de la actividad económica o empresarial no es cómo esa organización se realiza, sino simplemente que se lleva a cabo, es decir, que en la dirección del proceso productivo se asume el riesgo de empresa o, lo que es lo mismo, el riesgo de que los costes de la actividad sean superiores a los ingresos que se obtengan de la misma. Y esto es justamente lo que en los sistemas capitalistas justifica el poder de dirección de los elementos materiales y los personales (si los hubiere, aunque siempre se contará al menos con el propio empresario persona física o jurídica) integrados en la empresa y lo que legitima la apropiación de las ganancias que eventualmente se obtengan en el ejercicio de la actividad empresarial; ganancias estas que luego constituirán la base misma del Impuesto sobre Sociedades o del IRPF.

El Ordenamiento Jurídico, salvo contadas excepciones, no exige al empresario una concreta forma de organización y tampoco le exige que despliegue su actividad directa y personalmente. Lo importante es que el empresario, actúe o no personalmente, responde frente a terceros y adquiere para sí los beneficios que la empresa o actividad económica produzca. Por eso, en sentido jurídico, empresario es quien ejercita en nombre propio una actividad empresarial ordenando los factores de producción (uno o varios), sin que se exija ni que la actividad se

desarrolle de modo continuado ni que tenga un determinado número de trabajadores, ni que se circunscriba a una determinada actividad. Con claridad lo ha advertido la doctrina científica:

*“para el Código de Comercio habitualidad y profesionalidad son términos sinónimos. No hay ejercicio profesional si la actividad no es sistemática y con tendencia a durar (una mercantia non facit mercatorem). De ahí que la realización de un singular “acto de comercio”, no permita atribuir al sujeto la condición de empresario. Ahora bien, la profesionalidad no exige que la actividad se desarrolle de modo continuado y sin interrupciones: existen actividades cíclicas o estacionales (v. gr.: la explotación de un hotel durante los veranos) que son empresariales. Naturalmente, una persona puede tener varias profesiones. La actividad empresarial no tiene por qué ser única y exclusiva. Ni siquiera tiene que ser la actividad principal. Significa ello que el empresario puede ejercer al mismo tiempo una distinta actividad, salvo prohibición legal expresa”<sup>41</sup>*

Queda claro que lo importante es el desarrollo de una actividad económica, es decir, de una actividad para el mercado, siendo indiferente que el empresario tenga varios trabajadores o ninguno o que tenga varios clientes o sólo uno, porque en ambos casos la actividad se realiza para el mercado en la medida en que está dirigida a la satisfacción de necesidades ajenas. Lo relevante es que la actividad económica es una actividad organizada, no siendo concebible una actividad empresarial sin la planificación o sin un programa racional en el que se contemplen los aspectos técnicos y económicos de esa actividad, y sin la coordinación de los elementos necesarios para el ejercicio de la misma.

---

<sup>41</sup> ROJO, A. *Curso de Derecho Mercantil*, AA VV RODRIGO URÍA y AURELIO MENÉNDEZ (dir.), Civitas, Madrid, 1999, vol. 1, pag. 61.

Desde tales premisas, se sostiene la innecesariedad de la concurrencia en dicha actividad de bienes físicos o la existencia de trabajadores dependientes:

*“El hecho de que el empresario pueda no ser el titular del establecimiento mercantil no significa que no exista organización. Así, por regla general, esos elementos organizados por el empresario suelen ser bienes físicos (locales, maquinaria, mobiliario) que forman un establecimiento, pero no es imprescindible que así sea: la organización puede ser simplemente de medios financieros propios o ajenos, como sucede en determinadas actividades de financiación o de inversión. Tampoco es necesario que la organización incluya la prestación de trabajo ajeno. Es también empresario quien utiliza únicamente el propio trabajo sin recurrir al auxilio de trabajadores o de cualquier otra clase de colaboradores”<sup>42</sup>*

Y con ello está de acuerdo la propia doctrina del Tribunal Supremo que a estos efectos señala lo que sigue:

*“Esta Sala ha tenido ocasión de precisar el concepto de explotación económica al examinar otros impuestos, y concretamente, el que grava el incremento del valor de los terrenos, exigiendo para que pueda hablarse de explotación económica los mismos requisitos que enumera la Ley del Impuesto sobre Sociedades, la cual en su artículo 5.º concreta que «se entenderán por rendimientos de una explotación económica todos aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente o de uno solo de estos factores, supongan por parte del sujeto pasivo, la*

---

<sup>42</sup> ROJO, A. *Curso de Derecho Mercantil*, AA VV RODRIGO URÍA y AURELIO MENÉNDEZ (dir.), op. cit. pag. 62.

*ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios». Hay que analizar, por lo tanto, si en el caso ..... se dan todas y cada una de estas circunstancias, y, por lo tanto existe una explotación económica” (STS de 27 de noviembre de 1989).*

Buena prueba de lo que acaba de afirmarse es que el propio RDL 3/2000 de 23 de junio, aplica sus beneficios fiscales a la Pequeñas y Medianas Empresas que define como las empresas –cualquiera que sea su forma jurídica- que tengan no un determinado número de trabajadores, sino aquellas que tengan una cifra de negocios en el período impositivo anterior inferior a 3 millones de Euros. Por su parte, la STJCE de 20 de noviembre de 2001 se ha expresado en los mismos términos con particular referencia a las actividades empresariales de los llamados autónomos. También para el Tribunal Supremo, en Sentencia de 11 de junio de 1990, la interrogante sobre el carácter económico o no de una explotación debe ser resuelta bajo un único parámetro: lo fundamental es saber si se hace con la finalidad de intervenir en la producción de bienes o servicios, o para cumplir su finalidad específica.

En tal sentido, la STSJ de Canarias de 9 de abril de 2002, sostiene incluso que una asociación sin ánimo de lucro que se dedica a la explotación de salas de bingo y que contrata la prestación del servicio con una empresa de servicios a cambio de una participación en las ganancias, obtiene unos rendimientos por la cesión de la explotación que deben considerarse como rendimientos de una explotación económica, por lo que están sujetos y no exentos al Impuesto sobre Sociedades:

*“La resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional recurrida considera no exenta del Impuesto sobre Sociedades (IS) a la entidad recurrente por la actividad de bingo cuya explotación es gestionada por la sociedad A... como empresa*

de servicios a cambio de un canon mensual que tiene la consideración de rendimiento derivado de una explotación económica, pues concurren los requisitos exigibles: 1.º Actividad empresarial (aunque se realice a su nombre por medio de una empresa de servicios). 2.º Por cuenta propia (asume el riesgo de la obtención o no de una ganancia). 3.º Prestación de un servicio. Para concluir que los rendimientos obtenidos por la entidad recurrente están exentos del IS, se insiste en la demanda en que el contrato entre la entidad titular de la licencia de bingo y la empresa de servicios, con independencia de su denominación jurídica, constituye un contrato de cesión de la explotación; que el titular del bingo no soporta pérdidas, obtiene un aprovechamiento económico sin actividad empresarial y obviamente lo destina a los fines estatutarios. La cuestión que se plantea consiste en determinar si las cantidades que la actora percibió de la entidad A..., como consecuencia de la gestión por ésta del juego del bingo de cuya autorización aquélla es titular, tienen o no la consideración de rendimientos derivados de explotación económica. La cuestión planteada ha sido resuelta en sentido afirmativo, coincidente con el de la resolución impugnada, por el Tribunal Supremo en Sentencias de fecha 8 de marzo de 1997 y 17 de abril de 1998 citadas por el Abogado del Estado. En el fundamento jurídico sexto de ésta se dice: ".....Una empresa puede realizar su gestión íntegramente, no sólo su actividad principal, sino las auxiliares o instrumentales, como la llevanza de la contabilidad, la limpieza de sus locales, la seguridad, etc., pero puede también por razones de eficacia y de economía, y por qué no decirlo, por motivos laborales, encargar a otras empresas las tareas instrumentales, auxiliares o secundarias, mediante los correspondientes contratos de servicios, e incluso puede llegar a encomendar a otra empresa el núcleo fundamental de su actividad, es decir, de su gestión empresarial. Esta modalidad de gestión la ha impuesto el legislador español en los Fondos de Inversión y en los Fondos de Pensiones, prefiriendo encomendar su gestión a Sociedades gestoras, en lugar de dotar con aquéllos de personalidad jurídica, y, por tanto, de órganos gestores propios. (...) Es menester dejar perfectamente claro que (...) los rendimientos obtenidos eran fiscalmente para la Entidad X, "rendimientos derivados de una explotación económica", en los términos y según la definición del artículo 5.º, apartado 1, letra f), de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre Sociedades: "A estos efectos, se entenderán rendimientos de una explotación económica todos aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del sujeto pasivo la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervención en la producción o distribución de bienes y servicios". Por el contrario, la sociedad mercantil S..., S.A.: 1. Era una empresa de servicios, concretamente del servicio de "organización y funcionamiento del

*juego del bingo". 2. Le correspondía aportar, en consecuencia, el capital circulante, y el personal, y encargarse del mantenimiento de las instalaciones, de la compra de los cartones de bingo, de la dirección y realización del juego, del pago de los premios, etc. (...) Sentado que el titular de la autorización administrativa para el juego del bingo es el titular de la explotación económica aunque contrate su gestión con otra empresa, las cantidades que la entidad actora percibió de la empresa de servicios tienen la consideración de rendimientos derivados de explotación económica sujetos y no exentos por tanto del IS de conformidad con el artículo 5.º 1 f) de la Ley 61/1978 , de 27 de diciembre y artículo 349.3 d) de su Reglamento (RD 2631/1982)".*

En definitiva, que lo que caracteriza la actividad empresarial es la existencia de una organización de medios o factores de producción como bien o creación inmaterial o intelectual, resultado del esfuerzo del empresario –ya sea persona física o jurídica- en el ejercicio de la actividad de competencia, organización que representa un valor económico –sin duda el más importante- que se añade al de la mera suma de los diversos elementos (STS de 4 de diciembre de 1933); valor incluso que puede ser incluido en el balance si ha sido adquirido a título oneroso, en concepto de “fondo de comercio” por el valor de la diferencia entre el precio pagado y la suma de los valores atribuidos a los demás activos (art. 39. 6 del Código de Comercio). Tan es así, que aunque el Ordenamiento jurídico no reconoce sobre este bien inmaterial de la organización empresarial un derecho de explotación exclusiva, como ocurre con las patentes, marcas y obras de propiedad intelectual, su existencia como un bien patrimonial de primer orden es reconocido y protegido, en interés de su creador, por la Ley 3/1991 de competencia desleal mediante acciones y medidas cautelares contra los actos de confusión, imitación sistemática, denigración, comparación, parasitismo, violación de secretos empresariales, inducción a infracción contractual y aprovechamiento de ella, violación de normas, discriminación, venta a pérdida, etc.

También para la LIS los requisitos imprescindibles que determinan la existencia de una explotación económica son:

- a) Organización, con aportación de trabajo personal y/o capital;
- b) Elemento riesgo: ordenación por cuenta propia de medios de producción y/o recursos humanos;
- c) Finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En ese sentido, ya una vieja jurisprudencia apuntaba que los rendimientos obtenidos del alquiler de inmuebles pueden considerarse derivados de una actividad empresarial, constatada la existencia de organización por cuenta propia:

*“El artículo 18.1 de la Ley 44/1978 establece: «Se considerarán rendimientos de actividades profesionales o empresariales aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital, conjuntamente, o de uno de esos factores, supongan por parte del sujeto pasivo la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios». El artículo 15 del citado texto dice: «1. A los efectos de este impuesto tendrán la consideración de rendimientos de capital la totalidad de las contraprestaciones, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, que provengan directa o indirectamente de elementos patrimoniales, bienes o derechos, cuya titularidad corresponda al sujeto pasivo y no se hallen afectos a actividades profesionales o empresariales realizadas por el mismo. 2. En todo caso, se incluirán como rendimientos de capital: a) Los provenientes de bienes inmuebles, tanto rústicos como urbanos, que no se hallen afectos a actividades profesionales, artísticas o empresariales». A la luz de ambos preceptos, la regla general es que los rendimientos provenientes del capital inmobiliario tienen la consideración de rendimientos de capital, lo que traducido al caso que nos ocupa es que en principio las rentas obtenidas por el alquiler de naves industriales deben encuadrarse dentro de los rendimientos de capital inmobiliario. Ahora bien, esta regla general quiebra cuando las rentas, así obtenidas, procedan directamente del ejercicio de una actividad empresarial. Por lo que si concurren para su obtención otros factores, es perfectamente residenciable dentro del artículo 18 transcrito, dado que la regla estipulada en el artículo 15 no es absoluta ni excluyente. Será preciso determinar cuáles son estos factores, y es el propio artículo 18 el que establece las coordenadas básicas para su concreción. Así, primero, tales rendimientos deben proceder del trabajo*

*personal y del capital conjuntamente, que será el caso más habitual, o de uno solo de estos factores, por lo que es factible su producción, al menos sobre el papel, a través sólo del capital (...) Lo cual nos conecta con el segundo elemento, básico y esencial para su determinación, y sin el mismo ha de excluirse de esta consideración, que en palabras de la ley es «la ordenación por cuenta propia», o lo que es lo mismo la organización como actividad humana que dirige y ordena los medios necesarios para la obtención de un fin determinado asumiendo unos riesgos inherentes a la misma, y desde el plano jurídico ostenta la titularidad y responsabilidad dimanantes de ésta (...)*” (Sentencia de la Audiencia Territorial de Sevilla de 26 de enero de 1989).

Pues bien, la mayoría de las sociedades dedicadas al arrendamiento de inmuebles (cumpliesen o no los requisitos de local y empleado), reunían todos y cada uno de esos requisitos y, por lo mismo, no debería considerarse correcto el criterio de la AEAT que, en todos los casos, pretendía extraer de una simple presunción contenida en la LIRPF el régimen tributario aplicable a una persona jurídica.

Pero además, una inseguridad jurídica salpimentada con la agregación de otros requisitos que, de forma fragmentaria, fueron sumando las distintas instancias administrativas o judiciales. Tal fue el caso de la STSJ de Canarias de 11 de mayo de 2004, considerando necesaria la habitualidad respecto de la materialización de la RIC en bienes inmuebles posteriormente arrendados:

*“El motivo determinante de tal pronunciamiento se concreta en que las aplicaciones o materializaciones realizadas, compra y posterior alquiler de un inmueble no es constitutivo del desarrollo de una actividad empresarial inmobiliaria ya que no se dan los requisitos del desarrollo de una actividad empresarial inmobiliaria ya que no se dan los requisitos que previene el artículo 40. 2 de la Ley 18/1991 del IRPF, aplicable al presente caso. La parte actora cuando recurre y se opone a la resolución de la Administración tributaria y a la del TEAR, no prueba que los arrendamientos sean*



*objeto de explotación económica o constituyan desarrollo habitual de su actividad empresarial, limitándose a exponer que no debe darse un concepto restrictivo a la ejecución del régimen de reserva. Y es lo cierto que, según consta en el expediente administrativo, en los ejercicios de 1996 a 1999 ambos incluidos, el arrendamiento no aparece con el carácter de explotación económica habitual. Pero es más, si acudimos a la conceptualización de actividad empresarial, el artículo 40. 2 de la Ley 18/1991 del IRPF exige dos requisitos aplicables al arrendamiento para considerarlo como tal, que para ello se cuente con un local exclusivamente destinado a ello; y se tenga un personal empleado con contrato laboral; y tampoco estos dos extremos los ha probado la parte recurrente. Todo lo cual debe de conducir a la desestimación del presente recurso”.*

En su motivación, el TSJ desestimó la demanda de la parte actora al no considerarse acreditado que los arrendamientos constituyesen verdadera actividad económica, no sólo porque no se contaba con local exclusivamente afecto ni persona empleada a jornada completa, sino porque tampoco se “había demostrado que constituyan desarrollo habitual de su actividad empresarial”. Una habitualidad que, como característica supuestamente integrante de la actividad económica, ni estaba prevista ni había sido contemplada por el artículo 27 de la Ley 19/1994, ni había sido aludida siquiera por la DGT o el TEAR de Canarias. Pero tal interpretación judicial resultaba a la postre muy arriesgada, porque en tal caso podían traerse a colación numerosas contestaciones de la Dirección General de Tributos donde se pone de manifiesto su criterio a la hora de valorar la existencia de una explotación económica.

Tal es el caso, por ejemplo -y es simplemente uno de los muchos que podrían señalarse-, de la producción de almendra, donde el Centro Directivo del Ministerio de Hacienda señala que la producción de este

fruto seco únicamente para consumo familiar no constituye el ejercicio de ninguna actividad económica, pero su venta, aunque sea de forma esporádica u ocasional, entra de lleno en el ejercicio de una actividad económica (DGT 4- 8- 97). ¿Acaso se pretende decir que la venta de unos kilos de frutos secos determina la existencia de una actividad económica y la actividad desarrollada por sociedades dedicadas al arrendamiento de inmuebles –aun sin local o empleado- no?

En definitiva, y como bien ha apuntado la doctrina, la materialización de la RIC en inmuebles destinados al arrendamiento ha venido constituyendo una operación de alto riesgo fiscal<sup>43</sup>. Y hasta tiempos muy recientes –más de dos lustros después de la promulgación de la norma- no se ha logrado decantar el poso jurídico necesario para construir con todos sus matices el andamiaje conceptual necesario para separar –e intentar resolver- los muy abigarrados problemas que la aplicación del beneficio comportaba. Buena prueba de ello la constituye la STSJ de Canarias de 19 de octubre de 2006<sup>44</sup>. Un pronunciamiento

---

<sup>43</sup> MIRANDA CALDERÍN, S. op. ult. cit. pag. 86.

<sup>44</sup> Con anterioridad, el TSJ de Canarias ya había motivado la misma conclusión en su Sentencia de 14 de julio de 2006: “La interpretación de las normas tributarias exige casi siempre la utilización, como dice el artículo 3.º, apartado 1 del Código Civil, de los antecedentes históricos y legislativos, y muy especialmente del aspecto teleológico o finalidad que persigue la norma a interpretar. La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo ha mantenido en varias sentencias, que por numerosas excusan de su cita concreta, que en la interpretación de las normas que regulan exenciones, bonificaciones, etc., si su naturaleza es la de ser incentivos fiscales para conseguir el fomento o desarrollo de actividades económicas, realización de inversiones, etc., el criterio fundamental es el de la efectiva y probada consecución de dichos objetivos, que son la causa y fundamento de las mismas, criterio muy destacado dentro de los propuestos por el artículo 3.º, apartado 1, del Código Civil. Quede claro, pues, que en la resolución de la cuestión litigiosa descartamos que haya de seguirse una interpretación restrictiva, ya que pugna con la finalidad de las normas reguladoras de la deducción por inversiones. De la exposición de motivos de la Ley 19/1994 citada se deduce la finalidad y el espíritu de la misma norma al establecer el beneficio fiscal que supone la reserva para inversiones en Canarias: «...Ese necesario Régimen Económico Especial de Canarias concilia los principios de su diferencialidad, reconocidos en los ordenamientos español y comunitario con el diseño operativo de un sistema impulsor a la actividad económica, la creación de empleo, la potenciación de sus distintos espacios insulares, la oferta y regulación de un foco de atracción a la iniciativa empresarial y a la presencia de inversor exterior... Incorporar un coherente bloque de incentivos fiscales y económicos, de tal modo que verdaderamente genere decisiones inversoras, dinamice la localización de actividades en zonas de escasa

jurisprudencial que aprovecha el bagaje conceptual y las viejas controversias planteadas entre las partes para matizar y apuntar una posible solución ponderada a aquéllas. En el mismo se señala que las sociedades de mera tenencia de bienes pueden dotar la RIC, pero con beneficios derivados de activos afectos a actividad económica:

*“Respecto a la interpretación sistemática del beneficio en la normativa contable, mercantil y fiscal, es pertinente indicar que establecido en el art. 27.1 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, que 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 dicho precepto, colige de esta norma la entidad recurrente que para el caso de aplicación de la RIC a las entidades sujetas al Impuesto sobre Sociedades, con derecho a la reducción en la base imponible del impuesto, no se exige que las cantidades para dotar dicha reserva provengan necesariamente de beneficios dimanantes de actividades empresariales o económicas, y ello porque, según la sociedad accionante, al haberse abandonado por la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, en lo relativo al hecho imponible, la clasificación de rentas que se establecía en el art. 3.º de la Ley 61/1978 que precedió a aquélla, al no tener más relevancia tal clasificación que en los aspectos de la obligación de retener y la obligación real de contribuir y determinar, por otra parte, dicho abandono de las categorías de rentas una notable*

---

autorrealización y responda socialmente a los beneficios que para todos conlleva la modernización del aparato productivo y comercial... promover actividades generadoras de empleo o que acrecienten la competitividad interior y exterior de las empresas canarias.». También en la misma letra de la norma se observa tal finalidad. En efecto: la reducción se aplica a las dotaciones que en cada período impositivo se hagan a la reserva para inversiones de la parte del beneficio obtenido en el mismo período, en cuanto proceda de «establecimientos situados en Canarias». El término «establecimiento» es equivalente a la realización de una actividad económica o empresarial, esto es, la existencia de una organización autónoma de medios materiales y/o humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, con el fin de ser colocados en el mercado. Una sociedad que sea titular de bienes no destinados a una actividad empresarial no entra en tal conceptualización dado que por definición los rendimientos que obtengan de tales bienes no provendrán de establecimiento alguno. A la misma conclusión se llega desde una interpretación teleológica dado que este estímulo fiscal lo es a la realización en Canarias de actividades fomentadoras de riqueza y desarrollo económico, por lo que deben beneficiarse de él las ganancias obtenidas en la realización de actividades empresariales. Por último solo la interpretación que hacemos salva la necesaria igualdad entre lo dispuesto para las sociedades y para las personas físicas ya que la aplicación de este beneficio se extiende a las personas físicas que realicen actividades empresariales o profesionales en Canarias”.

*simplificación del Impuesto que facilita su más perfecto engarce con las normas mercantiles de naturaleza contable (Exposición de Motivos 3 de la Ley 43/1995), se ha venido a traducir esta reforma legislativa en el principio general de la no discriminación en orden al tratamiento de las distintas rentas por razón de su origen, conclusión ésta a la que llega la actora que al igual que sucede con la falta de alusión a actividades económicas en el tercer párrafo del n.º 2 del art. 27 de la Ley 19/1994, que considera beneficios no distribuidos los destinados a nutrir las reservas sin más, y con la exigencia impuesta en el n.º 4 a) del repetido art. 27 de que sean los bienes en que se materialice la reinversión los que han de estar afectos a actividades empresariales, no revelan, sin embargo, cosa distinta a la de que los beneficios llamados a integrar la dotación de la RIC han de proceder de actividades empresariales, criterio de todo punto prevalente si se tiene en cuenta que aun cuando en el n.º 1 del art. 27 no se haga mención a que los rendimientos destinados a la dotación de la RIC hayan de proceder de actividades empresariales realizadas mediante establecimientos en Canarias, lo cierto es que sin perjuicio de esto y de que tales términos sí se recojan en el n.º 9 del art. 27 a efectos de que los sujetos pasivos del IRPF que determinen sus rendimientos netos mediante el método de estimación directa, puedan deducir en la cuota íntegra aquellos que se destinen a la reserva para inversiones, hablándose también de beneficios que provengan de «la realización de actividades empresariales o económicas» en los arts. 20 bis 1 c) y 75.1 a) y b'), último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre Sociedades de 27 de diciembre de 1995, y, por otro lado, de «rendimientos procedentes de explotaciones económicas, realizadas mediante establecimientos situados en Canarias» en la Disposición adicional quinta de la Ley 19/1994, no por ello hay que deducir que la situación sea distinta y valga cualquier tipo de beneficios para dotar la RIC como consecuencia de la introducción en el n.º 1 del art. 27 de la Ley 19/1994 de los términos «con relación a sus establecimientos situados en Canarias» a los fines de que las sociedades y demás entidades jurídicas sujetas al Impuesto sobre Sociedades reduzcan en la base imponible de éste las cantidades que destinen de sus beneficios a la reserva para inversiones, pues ello tiene sustento en las razones que ya quedaron expresadas en el fundamento jurídico tercero de esta resolución».*

Y, en opinión del Magistrado ponente, los antecedentes históricos conducen a esta misma conclusión:

*“Analizada la base de la dotación de la RIC bajo una interpretación finalista del art. 27 de la Ley 19/1994, no puede compartirse la postura de la demandante de que el «beneficio no*

*distribuido» sin más adiciones, constituye la base de la dotación de la reserva para inversiones y no es posible excluir del ámbito de ésta los beneficios que no procedan de actividades económicas, al ser lo fundamental para el cumplimiento de los objetivos de la RIC no el origen del capital inversor sino su destino, que sí, en cambio, requiere que los bienes en que se materialice la inversión estén afectos al desarrollo de actividades económicas, pues sin dejar de reconocer que pueda constituir un incentivo para la economía canaria la conversión de sociedades de mera tenencia de bienes en sociedades afectas a actividades empresariales o económicas, conllevando ello el traslado de capitales improductivos a inversiones que fortalezcan la situación de aquéllas en el mercado y aumenten su capacidad productiva, la realidad es que siendo la entidad recurrente una sociedad patrimonial o de transparencia fiscal, palmario y evidente resulta que en los ejercicios inspeccionados la actora estaba imposibilitada para dotar la RIC con beneficios derivados de la simple titularidad de activos no relacionados con el desarrollo de actividades empresariales, al no haber en este caso colocación de un bien o servicio en el mercado, de ahí que permitido ir más allá de la letra de la Ley por el elemento teleológico (ratio legis), toda disposición de Derecho tenga un fin que actuar y deba entenderse en el sentido que mejor responda a ese fin, concretado aquí en que el estímulo fiscal regulado en el art. 27 de la Ley 19/1994 lo es a la realización en Canarias de actividades que fomenten la riqueza y el desarrollo económico, debiendo beneficiarse de él únicamente las ganancias obtenidas en la realización de actividades empresariales y luego reinvertidas, lo cual es conciliable, a la vez, con la Exposición de Motivos de la citada Ley 19/1994, donde se expresa que uno de los principios estratégicos que la informan es la incorporación de «un coherente bloque de incentivos fiscales y económicos, de tal modo que verdaderamente genere decisiones inversoras, dinamice la localización en zonas de escasa autorrealización y responda socialmente a los beneficios que para todos conlleva la modernización del aparato productivo y comercial». Contemplada también en la demanda la base de la dotación de la RIC desde la perspectiva de la interpretación histórica del art. 27 de la Ley 19/1994, el resultado no ha de seguir suerte distinta respecto al origen empresarial de los beneficios que han de aplicarse a la reserva para inversiones, pues en este concreto punto ha de indicarse que aunque con motivo de regularse el Fondo de Previsión para Inversiones en los arts. 33 y siguientes del extinto Decreto 3359/1967, de 23 de diciembre, que aprobó el Texto Refundido del Impuesto General sobre la renta de Sociedades y demás entidades jurídicas, se autorizaba reducir la base imponible del impuesto en las cantidades que las sociedades y demás entidades jurídicas, «cualquiera que fuese la actividad a que se dedicasen», destinaran de sus beneficios a la Previsión para Inversiones, -régimen éste de Previsión para Inversiones que no obstante su desaparición con la*

*entrada en vigor de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, fue respetado en su vigencia por el art. 2.º.2 de esta normativa para las sociedades y demás entidades jurídicas con establecimientos en Canarias, promulgándose a este fin el Real Decreto 2600/1979, de 19 de octubre, sobre R.E.F. de Canarias, que fue prorrogado en su vigencia para el ejercicio 1983 por la Ley 5/1983, de 29 de junio, y luego para los ejercicios 1984 a 1991 por las sucesivas Leyes de Presupuestos hasta llegarse a la Ley 20/1991, de 7 de junio, de Modificación de los aspectos fiscales del R.E.F. de Canarias, que suprimió definitivamente el régimen del Fondo de Previsión-, no cabe, sin embargo, partir de que en el art. 27.1 de la Ley 19/1994 se haya eliminado la expresión del citado Decreto «cualquiera que sea la actividad a que se dediquen», sustituyéndola por la de «establecimientos situados en Canarias» como simple fuente de la que han de proceder los beneficios para dotar la RIC, para extraer la conclusión de que lo decisivo a efectos de tal dotación de la reserva para inversiones sea la materialización de las inversiones en elementos afectos a la actividad económica, pasando a un segundo plano el origen de los beneficios, con la consiguiente permisión de que las sociedades de mera tenencia de bienes se transformen paulatinamente en entidades plenamente operativas, en cuanto este criterio no coincide, como ya se ha visto, con el ánimo del legislador del art. 27.1, máxime si se tiene en cuenta que no prosperaron siquiera las enmiendas 194 y 268 presentadas en el Senado con ocasión de debatirse la reforma del meritado art. 27 de la Ley 19/1994 y que perseguían que la RIC pudiese ser dotada con cualquier clase de beneficios obtenidos por las Sociedades en sus establecimientos sitios en Canarias e incluso con los beneficios extraordinarios procedentes de activos relacionados con las actividades económicas desarrolladas por dichos establecimientos»<sup>45</sup>.*

Como puede apreciarse de todo lo hasta aquí dicho, a la falta de claridad normativa se ha unido un inevitable desfile de decisiones administrativas y jurisprudenciales contradictorias e incluso antagónicas entre sí.

---

<sup>45</sup> Pueden verse en el mismo sentido las SSTSJ de Canarias de 27 de abril de 2006 y 17 de febrero de 2005.

## **I. 5) LOS RESULTADOS EXTRAORDINARIOS. OTRO CLARO EJEMPLO DE LA INSEGURIDAD JURÍDICA REINANTE EN LA APLICACIÓN DE LA RIC.**

La Administración tributaria, ha venido negando la posibilidad de que la dotación a la RIC se realice sobre beneficios extraordinarios y resultados financieros, extremo éste contrario a la exégesis del artículo 27 de la Ley 19/1994 pero conforme a la interpretación realizada por la Comisión para el análisis de los problemas de la aplicación de la RIC de diciembre de 2000, y según la cual la dotación debe efectuarse sobre beneficios procedentes de establecimientos situados en Canarias y, por tanto, de las actividades de los mismos realizadas con sus medios productivos para la colocación en el mercado de bienes o servicios y no de la venta del inmovilizado.

Frente a esa interpretación de la citada Comisión -a la que la Administración tributaria se remitió sin ulteriores matices<sup>46</sup>-, el tenor

---

<sup>46</sup> Buena muestra de ello y de la docilidad de la Administración a las conclusiones de la Comisión del 2000, la constituye la contestación de la DGT de 25 de abril de 2001: “2. Se desea saber si conceptos tales como los ingresos financieros, dividendos y beneficios extraordinarios que se producen y forman parte del balance contable, integran la base imponible a efectos del cálculo de la RIC. Como ya se ha expuesto en el punto anterior; la RIC constituye un importante estímulo fiscal a la realización en Canarias de actividades económicas que fomenten la creación de riqueza y el desarrollo económico de las Islas, ofreciendo la no tributación de hasta el 90% de los rendimientos obtenidos por ellas. El acomodo del incentivo fiscal a su finalidad exige que exclusivamente se beneficien de su aplicación las ganancias obtenidas en la realización de actividades económicas, empresariales o profesionales que supongan la ordenación por cuenta propia de factores productivos para colocar un bien o servicio en el mercado. Por ello, todos los beneficios procedentes de la titularidad de activos que estén relacionados con el desarrollo en Canarias de actividades económicas, empresariales o profesionales, deberán beneficiarse de la aplicación de la RIC, incluidos los obtenidos por la colocación temporal de excedentes de tesorería o de recursos que, según las necesidades propias de cada sector, sea adecuado mantener para afrontar inversiones futuras. Sin embargo, deben quedar fuera de la base de cálculo de la RIC los beneficios que procedan de la mera titularidad de activos que no estén relacionados con el desarrollo de las mencionadas actividades económicas, lo que, por otra parte, redundaría en la igualdad de trato ante este incentivo fiscal de personas físicas y jurídicas. Esta circunstancia se apreciará en relación a los beneficios derivados de las inversiones en valores o inmuebles realizadas por las entidades que cumplan los requisitos del artículo 75 1 a) (sociedades de cartera o de mera tenencia de bienes)”.

literal del artículo 27 de la Ley 19/1994 era extraordinariamente claro desde su misma promulgación:

*“1. Las sociedades y demás entidades jurídicas sujetas al Impuesto sobre Sociedades tendrán derecho a la reducción en la base imponible de este impuesto de las cantidades que, con relación a sus establecimientos situados en Canarias, destinen de sus beneficios a la Reserva para Inversiones de acuerdo con lo dispuesto en el presente artículo.*

*2. La reducción a que se refiere el apartado anterior se aplicará a las dotaciones que en cada período impositivo se hagan hasta el límite del 90 por 100 de la parte de beneficio obtenido en el mismo período que no sea objeto de distribución, en cuanto proceda de establecimientos situados en Canarias. En ningún caso la aplicación de la reducción podrá determinar que la base imponible sea negativa.*

*A estos efectos se considerarán beneficios no distribuidos los destinados a nutrir las reservas, excluida la de carácter legal. Tampoco tendrán la consideración de beneficio no distribuido el que corresponda a los incrementos de patrimonio afectos a la exención por reinversión a que se refiere el art. 15. 8 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre del Impuesto sobre Sociedades....”.*

Por lo tanto, lo que la norma establece con absoluta claridad es lo siguiente:

- 1) Que las Sociedades pueden reducir su base imponible si destinan parte de sus beneficios a la RIC.
- 2) Que esa reducción podrá ser hasta un 90 por ciento del beneficio que no sea objeto de distribución, sin que pueda dar lugar a una base imponible negativa.
- 3) Que se consideran beneficios no distribuidos los destinados a reservas, excepto la legal.
- 4) Que se excluye el beneficio proveniente de ganancias patrimoniales acogidas al beneficio de exención por reinversión.



- 5) Que el beneficio ha de obtenerse a través de un establecimiento situado en Canarias

Lo que en ningún caso dispone el artículo 27 de la Ley 19/994 es que:

- Pueda distinguirse entre beneficios ordinarios o extraordinarios.
- Deba desagregarse la contabilidad de la Sociedad troceando las Cuentas Anuales y, por ende, la Cuenta de Pérdidas y Ganancias.

Es evidente que el artículo 27 de la Ley 19/1994, al no realizar distinción alguna entre beneficios ordinarios o extraordinarios, impide al operador jurídico hacerlo, so pena de vulnerar el principio de reserva de ley, cuya más concreta plasmación práctica puede hallarse en el viejo apotegma jurídico según el cual “ ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus “ (donde la ley no distingue no debemos distinguir nosotros). Como ha apuntado la mejor doctrina, la dotación de la RIC se basa en el beneficio contable, concepto éste que tras la reforma mercantil y la publicación del Plan General de Contabilidad engloba todos los resultados que puede obtener una entidad mercantil, y siendo posible hablar, desde el punto de vista contable, de conformidad con el PGC de varios resultados (resultados de explotación, resultados financieros y resultados extraordinarios), o desde el punto de vista mercantil, de resultados de las actividades ordinarias y de ingresos y gastos extraordinarios), únicamente puede hablarse de un solo resultado del ejercicio. A este saldo acreedor de la cuenta de Pérdidas y Ganancias es al único al que puede referirse, en una interpretación correcta (sistemática) el propio artículo 27 de la Ley 19/1994, al emplear el término “beneficios” en relación con las entidades jurídicas. Únicamente existe un beneficio contable y si el legislador hubiera

querido limitar la aplicación del incentivo a una determinada categoría de resultados parciales así debía haberlo especificado la propia Ley, pues lo contrario supone admitir todo tipo de subjetividades en clara contravención de la interpretación literal del artículo 27 Ley 19/1994<sup>47</sup>.

Sin embargo, lo cierto es que la Resolución del TEAR de Canarias de 29 de junio de 2003, se alineó claramente con la línea argumental de la DGT y de la Inspección, señalando la imposibilidad de que los beneficios obtenidos por una entidad procedentes exclusivamente del incremento de valor experimentado por el bien enajenado durante su permanencia en el patrimonio social, gozasen del beneficio fiscal:

*“La cuestión se centra, a juicio de esta Sala, no en la consideración de sociedad transparente de la reclamante y la posibilidad, supuesta tal condición, de dotar a la reserva para inversiones en Canarias, sino en si, en el presente supuesto, se ha*

---

<sup>47</sup> MIRANDA CALDERÍN, S. La planificación de la Reserva para Inversiones ..... op. cit. pag. 114 señala a este respecto lo que sigue: “La combinación de conceptos independientes como el de establecimiento, actividades económicas y mera titularidad de activos, ha sido esgrimida para desvirtuar la magnitud única del beneficio contable, y en la actualidad ya son muchas las resoluciones del TEARC que dan la razón en esta materia a la Administración: hay que descomponer el beneficio contable y solo utilizar como base para dotar la RIC el que provenga del desarrollo de una actividad económica. Un simple ejemplo nos sirve para situar el problema: en la enajenación de un inmueble en construcción, la Administración entiende que se produce un resultado extraordinario y al no haber formado parte dicho inmueble de la explotación económica, ya que no llegó a entrar en funcionamiento, la plusvalía obtenida no servirá para dotar la RIC. Mi opinión, sin embargo, es que, efectivamente, se produce un resultado extraordinario, el obtenido en la enajenación de un inmovilizado, pero que forma parte del beneficio contable y, por tanto, susceptible de acogerse a la RIC. Si el edificio hubiese estado terminado y en funcionamiento, la Administración, seguramente no pondría reparo alguno, ya que el criterio de la DGT es que “todos los beneficios procedentes de la titularidad de activos que estén relacionados con el desarrollo en Canarias de actividades económicas deberán beneficiarse de la aplicación de la RIC, y el edificio sería un activo relacionado con una actividad económica en Canarias. El ejemplo lo hemos cogido de la realidad y, como el edificio no estaba terminado, la Agencia tributaria interpretó que no estaba afecto a una actividad económica y, por tanto, rechazó la aplicación del incentivo. Los dos mismos criterios, en contra y a favor, podríamos plantearlos respecto a un terreno en el que no se ha realizado actividad alguna, pero que figura en el inmovilizado del balance: la Administración rechazaría siempre la plusvalía obtenida como base de la dotación. Aún más grave es el conflicto que se plantea cuando la entidad realiza una determinada actividad que no es catalogada por la Administración tributaria como económica. Pongamos el caso de varios inmuebles dedicados al arrendamiento que se enajenan. Como no han estado afectos a una actividad empresarial, según Hacienda, el resultado extraordinario obtenido no servirá para dotar la RIC”.

*ejercido una actividad económica, esto es, si se ha producido la necesaria ordenación por cuenta propia de los medios de producción para llevar a cabo la actividad que genera los rendimientos obtenidos, ordenación que, razonablemente, ha de llevarse a cabo con anterioridad a la obtención de dichos rendimientos. La respuesta se anticipa negativa y ello por cuanto no solo la actividad se ha realizado de modo no habitual y de forma aislada, como se deduce del expediente, en el que consta que los únicos ingresos en los períodos comprobados, 1995, 1996, 1997, 1998 y 1999, se producen en este último ejercicio y derivan de una sola operación, la llevada a cabo mediante la venta de un terreno y unas existencias adquiridas en 1988, sino porque, tal ordenación de medios de producción, se circunscribe exclusivamente a la contratación de un trabajador el mismo día en que se formaliza la venta del inmueble. Teniendo en cuenta que la sociedad en los ejercicios anteriores se calificó de inactiva, que no se acredita la existencia de un lugar físico o local desde el que la entidad pueda ejercer la supuesta actividad (...) se concluye que los beneficios que la entidad ha obtenido proceden exclusivamente del incremento de valor experimentado por el bien enajenado durante la permanencia del mismo en el patrimonio social, sin que sea fruto de actividad económica o empresarial alguna”<sup>48</sup>.*

---

<sup>48</sup> En el mismo sentido las Resoluciones del mismo Tribunal de 28 de julio y 28 de octubre de 2004. La primera de ellas, afirmará que “resultando probado que los rendimientos de las actividades ordinarias de la sociedad fueron negativos y que la reserva para inversiones en Canarias fue dotada con los beneficios provenientes de la enajenación de dos fincas rústicas, y siendo claro que dicho beneficio no proviene del ejercicio de actividad económica alguna por parte del sujeto pasivo, sino de la titularidad de activos no relacionados con el ejercicio de tales actividades, forzoso es concluir en la desestimación de la presente reclamación.”. La segunda, por su parte, apostilla lo siguiente: “Resulta pues determinante en esta cuestión, no tanto el carácter de sociedad transparente de la reclamante sino la posibilidad, con independencia incluso de tal condición, de dotar a la reserva para inversiones en Canarias, lo que se circunscribe, ni más ni menos, a la existencia de actividad económica de la que derivan beneficios gravables por el Impuestos sobre Sociedades desarrollada por el sujeto que pretende acogerse a tal beneficio fiscal. Según se desprende del expediente los beneficios que ha obtenido la reclamante proceden fundamentalmente de la enajenación de dos inmuebles, uno en diciembre del año 1998 por valor de 60.000.000 pesetas y otro en mayo de 1999 por un importe de 51.576.000 pesetas. También obtiene beneficios, aún cuando en mucha menor cuantía, del arrendamiento de un inmueble, cuyos ingresos, en cada uno de ambos períodos, ascienden a 2.129.184 pesetas. Con carácter residual, por último, existen ingresos financieros que ascienden a 23. 262 pesetas en 1998 y 751.486 pesetas en 1999. Es evidente que los inmuebles enajenados constituyen puras y simples operaciones de venta que nada tienen que ver con la actividad económica realizada por la entidad y por la que se dio de alta en 1999, en el Impuesto sobre Actividades Económicas (albañilería y pequeños trabajos de construcción) o en otras palabras, los beneficios derivados de la venta de los citados inmuebles no proceden de la realización de actividad económica o empresarial realizada sino de la titularidad de activos no relacionados con el ejercicio de tales actividades. Lo mismo cabe decir de los ingresos financieros obtenidos”. También el TEAC, en su Resolución de 27 de febrero de 2004, confirma las tesis del TEAR de Canarias: “Atendiendo a los objetivos que la (sic) persigue la figura de la RIC, encuadrada en un bloque de incentivos destinados a

Pero además, el criterio administrativo vulneraba, asimismo, la normativa contable y el originario artículo 10. 3 de la ley 43/1995. Es claro que el resultado del ejercicio económico, como pródromo de la

---

“promover actividades generadoras de empleo o que acreciente la competitividad interior y exterior de las empresas...” y destinada a que “los empresarios...puedan acceder a cotas importante de ahorro fiscal como contrapartida a su esfuerzo inversor”, tal y como establece la Exposición de Motivos de la Ley 19/1994, ha de concluirse que la norma se refiere a establecimientos en los que se realicen actividades económicas con capacidad para producir el efecto dinamizados de la economía canaria que se pretende incentivar, es decir, a un conjunto organizado de elementos patrimoniales y personales dispuestos y efectivamente utilizados para la realización, con cierta autonomía de gestión, de una explotación económica cuya actividad suponga la colocación de un bien o servicio en el mercado, sin que sea suficiente la mera titularidad o tenencia de elementos patrimoniales aislados....El acomodo del incentivo fiscal a su finalidad exige que exclusivamente se beneficien de su aplicación las ganancias obtenidas en la realización de actividades económicas, empresariales o profesionales, que supongan la ordenación por cuenta propia de factores productivos para colocar un bien o servicio en el mercado (...) deben quedar fuera de la base de cálculo de la RIC los beneficios que procedan de la mera titularidad de activos que no estén relacionados con el desarrollo de las mencionadas actividades económicas, lo que, por otra parte, redundaría en la igualdad de trato ante este incentivo fiscal de personas físicas y jurídicas...”. Por su parte, la Contestación de la DGT de 15 de abril de 2004, si bien parece cambiar de criterio aludiendo a la posibilidad de que las actividades de promoción de terrenos y de edificaciones puedan dotar la RIC con el resultado proveniente de la venta de sus activos, en realidad no varía en nada su planteamiento anterior, al señalar que con los beneficios extraordinarios obtenidos en la enajenación del inmovilizado podrá dotarse la RIC, siempre que los activos estén relacionados con el desarrollo de actividades económicas, debiendo quedar excluidos los beneficios que procedan de la mera titularidad de activos que no lo estén: “El acomodo del incentivo fiscal a su finalidad exige que exclusivamente se beneficien de su aplicación las ganancias obtenidas en la realización de actividades con potencial para producir los efectos que se pretenden lograr con él –la dinamización de la economía canaria y el aumento de su competitividad- de forma que impulse tan solo la realización de actividades económicas, empresariales o profesionales, que se traduzcan en la colocación de bienes o servicios en el mercado tras la ordenación por cuenta propia de factores productivos. Por ello, entre los beneficios no distribuidos que, en aplicación de lo dicho en el apartado 2 del artículo 27 de la Ley 19/1994, serán base de cálculo para determinar el importe máximo en que podrá reducirse la base imponible del ejercicio como consecuencia de la dotación de la RIC, se incluirán todos los beneficios derivados de la realización de actividades empresariales o profesionales en Canarias, incluidos los procedentes de la titularidad de activos que estén relacionados con ellas y los obtenidos por la colocación temporal de excedentes de tesorería o de recursos que, según las necesidades propias de cada sector, sea adecuado mantener para afrontar inversiones futuras. Sin embargo, deben quedar fuera de la base de cálculo del importe máximo de RIC que dará derecho a reducir la base imponible los beneficios que procedan de la mera titularidad de activos que no estén relacionados con el desarrollo de las mencionadas actividades económicas, lo que, por otra parte, redundaría en la igualdad de trato ante este incentivo fiscal de personas físicas y jurídicas. Según los datos aportados en su escrito, la consultante realiza actividades económicas de promoción de edificaciones y de promoción de terrenos, junto con otras actividades. De acuerdo con los criterios anteriormente apuntados, para poder aplicar el régimen contemplado en el artículo 27 de la Ley 19/1994 será exigible que los resultados, ordinarios o extraordinarios, obtenidos en las transmisiones a que se refiere el escrito de consulta procedan de activos que guarden relación con el desarrollo de las actividades de promoción de terrenos y edificaciones, o con otras actividades económicas desarrolladas por la consultante”,

magnitud sobre la que gravitará el correspondiente Impuesto sobre Sociedades, encuentra su punto de partida en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, integrada tanto por el resultado de las actividades ordinarias (resultado de explotación y resultado financiero) como por el resultado de las actividades extraordinarias consecuencia de enajenaciones o bajas en inventario de elementos patrimoniales vinculados a la estructura de la empresa, o bien como consecuencia del desarrollo de actividades que, quedando al margen de las actividades típicas, no se espera razonablemente que ocurran con frecuencia, así como por aquellas procedentes de la rehabilitación de los créditos que en su día fueron amortizados por insolvencias firmes<sup>49</sup>.

La normativa contable impide que los resultados extraordinarios puedan ser desagregados de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias; contabilidad que va a constituir el dato principal para el control y para la liquidación del Impuesto sobre el beneficio y para la propia dotación a la RIC, por cuanto que el límite del 90 por ciento del beneficio obtenido que no sea objeto de distribución se refiere al resultado contable y no a la base imponible, de conformidad no sólo con el sentido común, sino con la doctrina de la propia Dirección General de Tributos expresada en Resolución de 8 de mayo de 1997.

Sin embargo, conviene no olvidar que las pretensiones liquidatorias de la Administración y el refrendo posterior de los Tribunales Económico-Administrativos se han venido apoyando en una interpretación que, por fuerza, fracciona la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, vulnerando con ello no sólo lo establecido en la Ley 19/1994 –Ley esta que no realiza distinción alguna sobre el carácter del beneficio sobre el que la reducción pueda operar-, sino la propia lógica del sistema sobre el que descansa la filosofía de la Ley reguladora del

---

<sup>49</sup> Tal sería el caso también, por ejemplo, de una sanción anulada en un ejercicio posterior, que produciría un ingreso extraordinario susceptible de acogerse a la dotación de la RIC, pues en su día, dicha sanción tuvo el efecto contrario, disminuyendo los beneficios que sirvieron para dotar la RIC en ese año.

Impuesto sobre Sociedades, cuya pretensión última fue la de resolver las contradicciones que se manifestaban en las relaciones existentes entre fiscalidad y contabilidad.

Efectivamente, influida por la normativa contable y reconociendo la importancia de la contabilidad como instrumento primordial, la vigente Ley del Impuesto sobre Sociedades - y antes ya la Ley 43/1995- introduce una evidente ruptura respecto a la regulación anterior, estableciendo que, en el régimen de estimación directa, la base imponible se calculará partiendo del resultado contable determinado de acuerdo con las normas del Código de Comercio. Buena prueba de ello la constituye la propia Exposición de Motivos de la citada Ley 43/1995, cuando enumera las causas que dieron lugar a la necesidad de la reforma, refiriéndose a las necesidades creadas y a los efectos producidos por la reforma mercantil, y, más concretamente, a la reforma parcial de la legislación mercantil aprobada por la Ley 19/1989, de 25 de julio, manifestando que “el objeto del IS es la renta obtenida por las entidades jurídicas y que esta magnitud se determina.... en virtud del algoritmo contable regulado por los principios y normas establecidos en el Código de Comercio, la Ley de Sociedades Anónimas y el Plan General de Contabilidad, básicamente”, destacando que uno de los objetivos primordiales de la reforma del Impuesto sobre Sociedades fue determinar la base imponible a partir del resultado contable. Y de este modo se consideró resuelta la problemática surgida por las relaciones entre fiscalidad y contabilidad a raíz de la reforma mercantil, hasta el punto que en la Disposición Derogatoria de la Ley 43/1995 se abrogó la Disposición Final Séptima del Plan General Contable, donde se habían articulado dichas relaciones, al considerarse ya vacía de contenido por incorporar sus mandatos y recomendaciones la nueva Ley.

Tal cambio en el Impuesto sobre Sociedades ha de calificarse como de enormemente relevante, al permitir el paso de un sistema en el

que el beneficio contable carecía de trascendencia a efectos impositivos –porque cada partida se calificaba fiscalmente como computable o no- a otro donde el resultado contable pasa a ser el eje para la determinación de la propia base imponible del impuesto. De esta forma, el núcleo esencial de la base imponible, el resultado contable, se obtiene como consecuencia de la aplicación de los principios materiales del Derecho Contable que se encuentran desarrollados en el PGC y demás normas de naturaleza mercantil. El PGC, en la cuenta “129- Pérdidas y Ganancias” define el resultado contable como el beneficio o pérdida del último ejercicio cerrado que se halle pendiente de aplicación; resultado positivo o negativo que se desprende de dicha cuenta y sobre el que se realizarán las concreciones fiscales oportunas, teniendo como soporte de información los demás libros contables obligatorios.

La norma tributaria no influye, por lo tanto, en el resultado contable, el cual será cuantificado únicamente conforme a la aplicación de criterios mercantiles y, en consecuencia, se tendrá un resultado contable único, si bien se adecuará a los fines fiscales mediante los correspondientes ajustes extracontables; ajustes extracontables éstos que, en el caso que nos ocupa, ni introduce la Ley 19/1994 reguladora de la RIC ni mucho menos la propia Ley reguladora del Impuesto sobre Sociedades. La interpretación administrativa dice respetar una exégesis finalista y lógica del artículo 27 de la ley 19/1994, sin embargo y a nuestro juicio, con semejantes criterios hermenéuticos no solo se vulnera el tenor literal de la referida norma, sino toda la filosofía que inspiró la originaria reforma operada por la ley 43/1995, de forma tal que lo que se pretende ganar en términos recaudatorios se pierde en seguridad y coherencia jurídica.

Efectivamente, la Administración Tributaria ha venido sosteniendo que de una interpretación espiritual o finalista del art. 27 de la Ley 19/1994, se infiere la imposibilidad de que el beneficio fiscal materializado en la RIC pueda resultar aplicable a actividades

indirectamente relacionadas con la realización de actividades que fomenten la riqueza y el desarrollo económico. De esta forma, se concluye excluyendo de la RIC a aquellas ganancias obtenidas “*extra muros*” de las actividades empresariales normales o habituales. De la misma manera, la Administración pretende basar su argumentación en una interpretación lógica del meritado art. 27 de la Ley /1994, pues, si los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades pudieran dotar la RIC con beneficios ajenos a la actividad empresarial se generaría una desigualdad de trato respecto a los sujetos pasivos del IRPF lo que carecería de justificación objetiva y razonable.

Tales argumentos olvidan, de entrada, que en la propia configuración normativa de la RIC, el beneficio fiscal que aquella supone no es precisamente idéntico para personas físicas que para personas jurídicas. A estos efectos basta atender someramente las referencias a uno y otro tipo de sujetos en la propia literalidad del art. 27. Pero es que eso resulta totalmente lógico, habida cuenta de la naturaleza claramente analítica del IRPF –los distintos componentes de la base imponible no pueden integrarse sin más, compensándose entre sí a través de meras operaciones algebraicas- frente a la marcada sinteticidad del Impuesto sobre Sociedades. Efectivamente, la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades establece que la base imponible estará constituida por el importe de la renta obtenida durante el período impositivo, minorada como consecuencia de la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores. Tal configuración de la base imponible es enormemente significativa pues, a diferencia de lo que ocurría con la Ley 1978, desde la promulgación de la Ley 43/1995, la normativa del impuesto ha renunciado a describir la base imponible, o mejor dicho a enumerar sus distintos componentes. En concreto, se echa en falta la distinción tradicional entre los rendimientos de los factores de producción y las plusvalías (incrementos y disminuciones de patrimonio según la terminología acuñada por las Leyes que con anterioridad regulaban la



imposición sobre la renta). Tal omisión, sin embargo, es plenamente consciente y se justifica en la propia Exposición de Motivos de la LIS por varias razones:

- a) El IS es un impuesto sintético y, por tanto, la clasificación de las rentas carece de relevancia.
- b) El abandono de las categorías de renta implica algo apetecido por la reforma del IS: la simplificación del tributo.
- c) En fin, tal circunstancia facilita el engarce de las normas tributarias con las mercantiles de naturaleza contable.

La conclusión por ello, insistimos, es que en este punto habría resultado necesario un ajuste extracontable que determinase la necesidad de distinguir entre los diversos tipos de beneficios, pues la norma tributaria no influye en el resultado contable, el cual únicamente puede obtenerse conforme a la aplicación de criterios mercantiles que arrojarán un resultado contable único, si bien se adecuará a los fines fiscales mediante los correspondientes ajustes; ajustes extracontables éstos que, en el caso que nos ocupa, ni introduce la Ley 19/1994 reguladora de la RIC ni mucho menos la vigente Ley reguladora del Impuesto sobre Sociedades.

Pero es que la interpretación finalista que propugna la AEAT no sólo vulnera el tenor literal del art. 27 de la Ley 19/1994, sino que de paso arrumba con la coherencia de los cambios operados por la Ley 43/1995 y recogidos en la vigente normativa del IS y de los que más arriba hemos hecho mención. La Administración, por lo tanto, ha perseguido el logro de sus pretensiones sin importarle en demasía la coherencia del ordenamiento en su conjunto, pues en otras ocasiones la Inspección aplica con un rigor inusitado el respeto a la normativa

contable bajo pena de la pérdida de los derechos sustanciales que posibilitan las propias anotaciones contables (por ejemplo si la contabilidad no se lleva en la forma apetecida por la Inspección o si se produce el retraso de un solo día en la diligenciación de los libros contables). Poco importa pues, el argumento empleado –formal en un caso, espiritual en otro, en función de lo que más interese a efectos interpretativos-, pues el objetivo es únicamente el de taponar la “pérdida de recaudación” que significaría la aplicación de la RIC. Olvida sin embargo la Administración que dicho beneficio ha sido regulado en la ley y que el interés tutelado por la norma configuradora de la RIC no puede ser ignorado, toda vez que ese interés ya no es estrictamente privado -no es particular del contribuyente, no es del empresario o profesional-, sino que es un interés eminentemente público, estatal y como tal fue asumido y plasmado por la propia Ley.

Sobre la vulneración que de la normativa contable implica la exégesis administrativa del artículo 27 de la Ley 19/1994 nada puede rebatirse. Pero más allá de este dato –relevante, sin duda-, lo verdaderamente significativo se centra en el hecho de que la argumentación anterior aboca, por fuerza, a la incoherencia del sistema en su conjunto que quedaría maltrecho si se admitiese la interpretación fenomenológica y subjetivista que la Administración está adoptando en relación con la aplicación de la RIC –rabiosamente formal si del más mínimo incumplimiento procedimental se trata; marcadamente espiritual si de la interpretación de la letra de la ley se trata-.

Efectivamente, de los distintos caminos que podían haberse recorrido en la reforma del Impuesto sobre Sociedades es claro que el más trillado lo constituía el pergeñado por la Ley 61/1978 que se caracterizaba por el alejamiento entre la base imponible del tributo y el resultado contable. Sin embargo, fue justamente el camino opuesto el que finalmente se adoptó, aunque tal no fuera la idea de la Dirección General de Tributos en los momentos iniciales de la reforma. Esto

último no constituye una afirmación gratuita o una suposición interesada, sino que es una confesión de parte, nada menos que del propio Subdirector General del Impuesto sobre Sociedades de la Dirección General de Tributos encargado, a la sazón, de elaborar el Proyecto de Ley que alumbró la Ley 43/1995 de Reforma del Impuesto sobre Sociedades en los contundentes términos que se transcriben:

*“Y dicho esto, entro ya en las características de la Ley 43/1995, que me parece que son las cuatro siguientes: en primer lugar, el acercamiento entre la base imponible y el resultado contable; en segundo lugar una atención específica a los aspectos internacionales; en tercer lugar, un afán refundido y, en cuarto lugar, una pretensión de ordenación de los incentivos fiscales. Voy a ir, pues a la primera característica que es la determinación de la base imponible a partir del resultado contable. El apartado 3 del art. 10 de la Ley 43/1995 dice que, en el régimen de estimación directa, la base imponible se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la presente Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, y en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en el desarrollo de las citadas normas. El art. 10. 3 ha tenido una inmensa fortuna política. No era de extrañar que así fuera porque, como hemos visto, había un punto de acuerdo entre oferentes y demandantes que era ésta, que la base imponible debía proceder del resultado contable. Y digo que ha tenido una inmensa fortuna política porque de las 407 enmiendas que ha habido en el proceso legislativo, y son bastantes, ni una ha recaído sobre este apartado 3 del art. 10. Por otra parte, las normas del Impuesto sobre Sociedades de las tres provincias forales han recogido, literalmente el precepto, y la de Navarra casi literalmente. De manera tal que parece que el consenso, si esta palabra es adecuada, que existía en relación a este precepto era extraordinariamente elevado. Naturalmente que el consenso político no garantiza el éxito técnico, ni que la aplicación práctica de este artículo relativo a la base imponible después se demuestre no conflictiva o adecuada; el futuro lo dirá. Lo que sí conocemos en el presente es este inmenso éxito, materializado o demostrado a través de la ausencia de enmiendas siendo así que el Proyecto de Ley recibió muchas”<sup>50</sup>*

---

<sup>50</sup> EDUARDO SANZ GADEA, “El nuevo Impuesto de Sociedades. Incidencia general”, en AA VV *Estudios sobre el Impuesto de Sociedades* (coordinados por YEBRA MARTUL ORTEGA, P., GARCIA NOVOA, C. y LOPEZ DÍAZ, A.), Comares, Granada, 1998, pag. 19.

Y el propio Subdirector General apostilla acto seguido:

*“¿De qué resultado contable estamos hablando?. Estamos hablando del resultado contable que nace de la aplicación a los hechos contables, de las definiciones, principios y reglas de valoración establecidas en el Código de Comercio, en la Ley de Sociedades Anónimas y en los preceptos de carácter reglamentario ejecutivo, que nunca autónomo, por supuesto, establecidos esencialmente en el Plan de Contabilidad y, por lo que hace a las entidades financieras, en las circulares del Banco de España. Pero, naturalmente, todas estas normas se aplicarán en cuanto desarrollen los principios, definiciones y reglas de contabilidad establecidas en el Código de Comercio. La Administración tributaria se reserva una serie de facultades de comprobación del resultado contable, pero ¿aplicando qué normas? ¿normas fiscales? No. Aplicando las normas del Código de Comercio anteriormente citadas, lo que produce una imbricación o una ósmosis de los fiscal y de lo contable”<sup>51</sup>*

Es claro, por lo tanto, que con la nueva regulación del Impuesto sobre Sociedades hay que estar al resultado contable pues aunque el tributo que grava a las personas jurídicas pudo haber configurado su base imponible de otras muchas formas fue finalmente el resultado contable el mecanismo técnico elegido. También este extremo es remachado por el propio SANZ GADEA en los elocuentes términos que siguen:

*“¿Había otras posibilidades para determinar la base imponible?. Las había, naturalmente, pero, ¿cuáles eran éstas?. El beneficio económico, el flujo de fondos y, por último, una regulación exhaustiva de carácter fiscal de la determinación de la base imponible. El beneficio económico, que no es lo mismo que el resultado contable, se determina por diferencia entre ingresos y gastos, valorados ambos, o estos últimos, por mejor decir, según costes de reposición. Enseguida todos comprendemos que no es posible determinar un beneficio económico como base imponible teniendo que contar con la valoración a precios de reposición de los factores que se consumen y, por consiguiente, esta hipótesis quedó descartada desde el principio. La segunda hipótesis, la del flujo de fondos, consiste en una base imponible en la que tomamos como*

---

<sup>51</sup> EDUARDO SANZ GADEA, “El nuevo Impuesto de Sociedades. Incidencia general”, en AA VV *Estudios sobre el Impuesto de Sociedades*, op. cit. pag. 20.

*minuendo todas las entradas de Tesorería y como sustraendo todas las salidas de ésta, tanto por cuenta de renta como por cuenta de capital. Esta es la idea que en el año 1977 puso en funcionamiento el Informe Meade; anteriormente había habido ya otros estudios sobre la materia, pero quien la pone totalmente ordenada y lista para poder ser adoptada en derecho positivo fue el Informe Meade. Ningún país, desde el año 1977 hasta nuestros días, ha establecido esta fórmula de tributación de una manera estable y duradera. Y por último, una definición de la base imponible absolutamente fiscal, sin contar con las normas mercantiles. Esta era la otra alternativa que se barajó en la reforma del Impuesto sobre Sociedades: perfeccionar las normas que había dándoles un tinte mercantil, pero siendo todas ellas de la rama fiscal. Esta alternativa se barajó y, si he de ser sincero y confesar todo, es la que constaba en el primer anteproyecto que se elaboró por el órgano administrativo competente. No sé si, técnica o jurídicamente, hubiera sido mejor o peor, la verdad es que lo ignoro, pero sí sé que suscitó un rechazo totalmente generalizado. Tal vez aquél primer borrador pecó de conservadurismo fiscal. Pecado propio de funcionarios: quedarnos donde estamos y seguir el precedente. Por eso las normas fiscales de una cierta importancia no pueden partir de un órgano exclusivamente administrativo. Deben partir de un órgano plural que encarne el proceso de institucionalización de la reforma”<sup>52</sup>*

Por si lo anterior no fuera bastante, el principal autor del Proyecto de Ley de Reforma del Impuesto sobre Sociedades alaba la solución finalmente adoptada:

*“Creo que es interesante reflexionar acerca de las ventajas e inconvenientes que tiene una base imponible determinada a partir del resultado contable, con ciertas correcciones, que a algunos les parecerán muchas y a otros les parecerán pocas. La primera ventaja consiste en que contribuye a configurar un Impuesto de Sociedades como gravamen a cuenta del IRPF. De esa manera, puede haber una plena integración de los mismos y esto da armonía al sistema fiscal. Si la renta se debe gravar solamente una vez como, por otra parte, estaba tanto en el programa de los demandantes como en la de los oferentes, el sistema gana armonía. Distorsiones en la conducta de los sujetos pasivos que de otra manera se producirían dejan de producirse y eso, naturalmente, genera una más idónea asignación de los recursos*

---

<sup>52</sup> EDUARDO SANZ GADEA, “El nuevo Impuesto de Sociedades. Incidencia general”, en AA VV *Estudios sobre el Impuesto de Sociedades*, op. cit. pag. 21.

económicos y, por consiguiente, es positivo desde el punto de vista económico. Pues bien, en este contexto que el resultado contable sea el antecedente de la base imponible es muy importante porque, finalmente, el dividendo que percibe el accionista no es sino parte de ese resultado contable. Y si, en definitiva, el Impuesto de Sociedades va a ser un impuesto a cuenta del IRPF es mucho más idóneo que ese Impuesto sobre sociedades haya sido calculado sobre una base muy próxima al resultado contable, que es la magnitud de la que procede el dividendo, antes que sobre otra magnitud totalmente alejada del resultado contable. En segundo lugar, las empresas están legalmente obligadas al cálculo del resultado contable y, además están habituadas a hacerlo. Hay un fenómeno sobre el que no sé si se ha recapacitado suficientemente. Cuando estudiábamos la Contabilidad, allá por el comienzo de los años setenta, los opositores aplicábamos unos principios para resolver los supuestos que entonces nos exigían para entrar en los Cuerpos de Inspección de la Hacienda Pública. Aplicábamos el principio del devengo, del precio de adquisición, de prudencia...¿Dónde venían establecidos esos principios? ¿Por qué en aquellos supuestos aplicábamos esos principios?. Porque, sin duda, desde el año 1500, más o menos, Fray Luca Pacciolo, en un libro de matemáticas había escrito un capítulo dedicado al cálculo contable. Establecía allí un conjunto de reglas o principios que, poco a poco, los comerciantes fueron siguiendo y se fueron transformando en usos, y, algunos de ellos, aunque de forma fragmentaria, se incorporaron a normas jurídico-mercantiles. Bien, pues en el año 1989 se produce un hecho importantísimo, pues todos aquellos principios, todas aquellas reglas depuradas por su utilización a lo largo de varios siglos, entran de manera sistemática en el mundo del derecho. Entran en el Código de Comercio. La Ley 19/1989 reforma determinados capítulos del Código de Comercio, entre ellos el concerniente a la contabilidad de los empresarios. Así, se incorporan tres artículos que, tal vez, hayan pasado desapercibidos, pero que son de una capital importancia. En uno de estos artículos se define el resultado contable como el saldo de una cuenta, la de pérdidas y ganancias. A ese saldo se llega, como así lo establece el artículo mencionado, por diferencia entre unos ingresos y unos gastos. El resultado contable, desde ese momento, pasa a ser una magnitud legalmente definida. En un artículo posterior se definen los principios de contabilidad, y en otro artículo se establecen las reglas de valoración. Lo que hasta entonces habían sido meramente técnicas para determinar una magnitud, a lo sumo ocasional y fragmentariamente recogidas en el ordenamiento jurídico, ahora ya son mucho más que eso, son normas del ordenamiento jurídico. Sobre ese cuerpo de normas jurídicas con rango de ley que disciplina íntegramente el cálculo contable se ha producido un desarrollo a nivel reglamentario que obliga a los empresarios. Pero es un desarrollo reglamentario en ejecución de esas reglas o normas de rango legal. Este es un hecho

*sin el cual, desde luego, la reforma no hubiera podido hacerse como se ha hecho. Si el Código de Comercio no hubiese recogido ese importante núcleo de regulación legal de la contabilidad y, por supuesto, del resultado contable, hubiera sido imposible la reforma del Impuesto sobre Sociedades, en lo que concierne a la determinación de la base imponible, porque, en ausencia de dicho régimen jurídico de la contabilidad con rango legal se hubiera incurrido en una violación del principio de reserva de ley”<sup>53</sup>*

Es más, el propio autor apunta que los dos fundamentales inconvenientes de la adopción del resultado contable como parámetro de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades deben considerarse superados, especialmente el de los posibles ajustes a practicar en aquél:

*“¿Qué inconvenientes hay en determinar la base imponible a partir del resultado contable?. En primer lugar, el de romper una tradición que, en materia fiscal, no es cosa menor. Nosotros estábamos acostumbrados a que en la Ley fiscal se encontrara todo; en la ley y en los reglamentos. Más en estos que en aquélla porque, si vamos a mirar, actualmente hay más elementos regulados con rango legal que los que había en vigencia de la Ley 61/78, tanto porque el Código de Comercio establece normas de carácter legal en relación al resultado contable, que es el núcleo esencial de la base imponible, como porque la Ley 43/95 ha incorporado materias reguladas anteriormente a nivel reglamentario al recinto legal. Pero claro, romper una tradición es siempre algo peligroso. Estamos acostumbrados a tener la Ley del Impuesto y su reglamento, y ahí tenerlo resuelto todo; bueno, todo no, evidentemente, de aquí que el propio reglamento del Impuesto sobre Sociedades convocase con carácter supletorio a las normas contables, cosa que no hacía falta porque ya el art. 9. 2 de la Ley General Tributaria, con carácter general así lo establece en relación al derecho común. Y esto, romper una tradición, sí es un inconveniente, porque un impuesto viejo, como decía Adam Smith, es un impuesto bueno. En segundo lugar, la norma contable adolece, en algunos casos, de una cierta relatividad, de una cierta flexibilidad. Y esto, a veces, puede ser inconveniente desde la perspectiva tributaria, donde nos parece que el rigor y la exactitud deben ser la regla ya que estamos, nada más y nada menos, que midiendo capacidades económicas. Yo no sé si, efectivamente, esto puede ser tenido como inconveniente o no; a mí me parece que sí, que una excesiva flexibilidad podría ser algo inconveniente en materia fiscal. Pero, precisamente, en los ámbitos de mayor*

---

<sup>53</sup> EDUARDO SANZ GADEA “El nuevo Impuesto de Sociedades. Incidencia general”, en AA VV *Estudios sobre el Impuesto de Sociedades*, op. cit. pag. 22 y 23.

*flexibilidad, esto es, las provisiones, la ley 43/95 ha sido bastante minuciosa”*<sup>54</sup>

La STSJ de Canarias de 27 de Diciembre de 2006 (ponente el Ilmo. Sr. D. Francisco José Gómez Cáceres), con cita de otras Sentencias del Tribunal Supremo, coincide con nuestros planteamientos, llegando a afirmar en sus Fundamentos Jurídicos 2º y 3º lo que sigue:

*“Debe señalarse, en primer lugar, que frente a la tesis expuesta por la actora, la administración demandada sostiene en su escrito de contestación que la interpretación teleológica del art. 27 de la Ley 19/94 nos dice que la RIC está destinada a personas que realizan una actividad empresarial, debiéndose llegar a la conclusión de que los beneficios extraordinarios procedentes de activos relacionados con las actividades económicas no pueden servir para dotar la RIC en la medida en que no proceden de una actividad económica o empresarial sino de la enajenación del inmovilizado. Ello no obstante, la Sala no puede compartir tal punto de vista, ya que no es necesario acudir a criterios de interpretación de algo que no precisa interpretación. Y es que, efectivamente, la ley no distingue categorías de beneficio, ordinarios o extraordinarios, siempre que estén relacionados con establecimientos situados en Canarias, como en el caso de la recurrente, por lo que no se observa motivo alguno para la exclusión pretendida por la administración demandada. Debe ponerse de manifiesto, por otra parte, que tal postura encuentra apoyo jurisprudencial en las Sentencias del Tribunal Supremo de fechas 21 de junio y 20 de diciembre de 2003, que si bien se refieren al antecedente de la RIC, es decir, el Fondo de Previsión para Inversiones, resultan a juicio de la Sala aplicables al caso que nos ocupa, estableciendo el Alto Tribunal que el beneficio procedente de la venta de un inmueble, el cual debía considerarse adquirido a costa de la actividad empresarial de los recurrentes a falta de acreditación en las actuaciones administrativas de que dicha adquisición pudiera tener un origen gratuito ni resultaran probadas otras fuentes de ingresos en aquellos, resultaba válido para la dotación al Fondo de Previsión (...) En definitiva, a tenor de lo expuesto resulta que el acto administrativo impugnado considera erróneamente que la dotación a la RIC efectuada por la entidad*

---

<sup>54</sup> EDUARDO SANZ GADEA, “El nuevo Impuesto de Sociedades. Incidencia general”, en AA VV, *Estudios sobre el Impuesto de Sociedades*, op. cit. pag. 24.



*recurrente no es válida al no tener el beneficio obtenido la consideración de procedente de una actividad empresarial, existiendo Jurisprudencia contraria a dicha postura, con la consecuencia, en relación con las personas físicas también recurrentes, de ser estimables sus reclamaciones en relación con el impuesto sobre la renta, por lo que debe reputarse no ajustada a derecho la resolución impugnada, con estimación del presente recurso contencioso-administrativo”.*

Como ha quedado apuntado, el Tribunal Supremo ya se había pronunciado con anterioridad en relación con el FPI. El problema que se había suscitado era el siguiente: suscrita en 1990 acta de disconformidad correspondiente al ejercicio 1986, la Inspección había considerado irregular el acogimiento al FPI del resultado de una enajenación de solar que había generado un beneficio de 269 millones de pesetas. Se trataba de un matrimonio en régimen de gananciales que explotaba un grupo de apartamentos. La Administración consideró que los incrementos patrimoniales se originaron como consecuencia de la venta de inmuebles, operación que no constituía el objeto de la actividad empresarial, a pesar de que dichos inmuebles estaban contabilizados como activo. En su motivación, la AEAT adujo que “las plusvalías obtenidas por las personas físicas por la transmisión de bienes patrimoniales que no sean activo circulante, sean estos bienes afectos a la actividad empresarial o no, no dan derecho a la dotación del FPI y, por lo tanto, a la exoneración del impuesto. El terreno no realizó en ningún momento funciones de activo fijo de las actividades en las que la unidad familiar estaba dada de alta (...) y la manifestación de los obligados tributarios de la intención de edificar en el terreno un hotel no le confiere a dicho terreno la categoría de bien de activo fijo de la explotación turística de apartamentos”.

Con posterioridad, otra Sentencia del Alto Tribunal de 23 de diciembre de 2003, con distinto ponente, pero análoga motivación ha confirmado la doctrina anteriormente expuesta.

## **I. 6) OTRO SUPUESTO CONFLICTIVO. LA RIC Y LOS INGRESOS FINANCIEROS.**

Un nuevo capítulo más en la inseguridad aplicativa de la RIC lo ha constituido la tormentosa relación entre el beneficio fiscal y su posible aplicación a los ingresos financieros. En principio, nada parecía oponerse a ello, atendida la literalidad del artículo 27. 1. y 2. de la Ley 19/1994<sup>55</sup>. Sin embargo, una vez más, el dictamen de la Comisión de diciembre de 2000, señaló expresamente su negativa al respecto: “Las actividades de mera tenencia de patrimonio, tanto material como financiero y, en este último caso, tanto si se trata de la gestión de títulos valores con finalidad puramente inversora como si el fin perseguido es el control de las entidades participadas, deben excluirse del ámbito de la RIC. Estas actividades no suponen la colocación de un bien o servicio en el mercado, por lo que no pueden calificarse como actividad económica en los términos ya expuestos”. Frente al silencio de la Ley, la elocuencia de la Comisión.

Cierto es que a ésta no se le consultó abiertamente sobre dicha cuestión, pero al hacerse referencia indirecta a ella, la DGT se vio en la necesidad de clarificar la cuestión. Y así lo hizo en contestación de 25 de abril de 2001, señalando que “todos los beneficios procedentes de la titularidad de activos que estén relacionados con el desarrollo en Canarias de actividades económicas...deberán beneficiarse de la aplicación de la RIC, incluidos los obtenidos por la colocación temporal de excedentes de tesorería o de recursos que, según las necesidades propias de cada sector, sea adecuado mantener para afrontar

---

<sup>55</sup> “1 Las sociedades y demás entidades jurídicas sujetas al Impuesto sobre Sociedades tendrán derecho a la reducción en la base imponible de este impuesto de las cantidades que, con relación a sus establecimientos situados en Canarias, destinen de sus beneficios a la reserva para inversiones de acuerdo con lo dispuesto en el presente artículo. 2. La reducción a que se refiere el apartado anterior se aplicará a las dotaciones que en cada período impositivo se hagan a la reserva para inversiones hasta el límite del 90 por 100 de la parte de beneficio obtenido en el mismo período que no sea objeto de distribución, en cuanto proceda de establecimientos situados en Canarias”.

inversiones futuras ...deben quedar fuera de la base del cálculo de la RIC los beneficios que procedan de la mera titularidad de activos que no estén relacionados con el desarrollo de las mencionadas actividades económicas”.

De la referida contestación se colegía que los ingresos financieros provenientes de la colocación de capitales se beneficiaban de la RIC, siempre que los mismos estuvieran relacionados con el desarrollo de actividades económicas (vgr. los intereses generados por una punta de tesorería, o los dividendos recibidos por sociedades como consecuencia de inversiones transitorias). La duda surgía con relación a las inversiones financieras permanentes, pues una vez más el rendimiento de éstas forma parte del beneficio contable, quedando el debate abierto a una doble posibilidad:

- a) Toda inversión financiera realizada por una sociedad mercantil está vinculada a su actividad y relacionada por ello con el desarrollo de una actividad económica.
- b) Únicamente los rendimientos de las inversiones financieras esporádicas podrían beneficiarse de la RIC, entendiendo que muchos de los capitales que con carácter permanente generan intereses o las inversiones en capital que producen dividendos no están afectos a la actividad económica ni derivan de ella.

De la primera de las posibilidades se derivaba que cualquier ingreso financiero era susceptible de acogerse a la dotación. De la segunda, que muy pocos ingresos de esta naturaleza podrían gozar del beneficio. Como es natural, esta última es la exégesis que prevaleció en el ámbito administrativo, mientras que la primera hizo fortuna en la generalidad de contribuyentes. En tal sentido, la Contestación de la DGT de 2 de abril de 2002 recordó la necesidad de que los ingresos

financieros obtenidos por la colocación temporal de excedentes de tesorería fuesen los adecuados para afrontar inversiones futuras como parte de los beneficios con los que se podía dotar la RIC, orillando los procedentes de la mera titularidad de activos que no estuviesen relacionados con el desarrollo de las actividades económicas:

*“Por ello, entre los beneficios no distribuidos que, en aplicación de lo dicho en el apartado 2 del artículo 27 de la Ley 19/1994, serán base de cálculo para determinar el importe máximo en que podrá reducirse la base imponible del ejercicio como consecuencia de la dotación de la RIC, se incluirán todos los beneficios derivados de la realización de actividades empresariales o profesionales en Canarias, incluidos los procedentes de la titularidad de activos que estén relacionados con ellas y los obtenidos por la colocación temporal de excedentes de tesorería o de recursos que, según las necesidades propias de cada sector, sea adecuado mantener para afrontar inversiones futuras. Sin embargo, deben quedar fuera de la base de cálculo del importe máximo de RIC que dará derecho a reducir la base imponible los beneficios que procedan de la mera titularidad de activos que no estén relacionados con el desarrollo de las mencionadas actividades económicas, lo que, por otra parte, redundará en la igualdad de trato ante este incentivo fiscal de personas físicas y jurídicas. Esta circunstancia se apreciará en relación a los beneficios derivados de las inversiones en valores o inmuebles realizadas por las entidades que cumplan los requisitos del artículo 75. 1 a) de la LIS (sociedades de cartera o de mera tenencia de bienes)”.*

La cuestión podría entenderse pacífica si no fuera porque la Ley tampoco otorgaba muchas pistas a la hora de delimitar lo que había de entenderse por colocación temporal de excedentes de tesorería. Y lo mismo acontecía con la fijación del plazo para considerar los ingresos como temporales o no. Ni quien hubiera de determinar todos estos extremos. A falta de adalides para la causa, fue la Inspección la que delimitó el mojón fijándolo en un año, transcurrido el cual dichos ingresos financieros quedaban excluidos de la RIC, y posteriormente la DGT se remitió al IRPF para amalgamar el tratamiento entre personas físicas y jurídicas (variando una tendencia muy consolidada de tradición inversa y en virtud de la cual eran las personas físicas las que

se acomodaban a las previsiones del Impuesto sobre Sociedades). Tan voluntaristas soluciones, sin embargo, no tienen una clara filiación legal, al menos en lo que a la regulación de la RIC se refiere.

No obstante ello, el TEAR de Canarias decidió asumir los dictados de la DGT en Resolución de 19 de julio de 2002, rechazando no sólo los rendimientos obtenidos por operaciones con valores negociables, sino tachando de culpable el comportamiento del contribuyente por no excluir determinadas rentas para el cálculo de la dotación:

*“Efectivamente, consta en el expediente que del total de los ingresos obtenidos en dichos ejercicios determinadas cuantías que se especifican en el Acta provienen de ingresos de valores de renta fija y de beneficios en valores negociables, lo que dista, no solamente del espíritu de la Ley 19/1994 citada (...), sino también de la misma letra de la norma. En efecto: la reducción se aplica a las dotaciones que en cada período impositivo se hagan a la reserva para inversiones de la parte de beneficio obtenido en el mismo período, en cuanto procede de establecimientos situados en Canarias. Ello quiere decir que este estímulo fiscal lo es a la realización en Canarias de actividades fomentadoras de riqueza y desarrollo económico, por lo que deben beneficiarse de él las ganancias obtenidas en la realización de actividades empresariales, no así los beneficios que procedan de la simple titularidad de activos no relacionados con el desarrollo de dichas actividades (sin que se haya probado ni alegado la existencia de dicha relación), lo que, de otro lado, redundaría en la necesaria y deseable igualdad de trato en relación a este beneficio fiscal de personas físicas y sociedades (...) Así de acuerdo con lo aludido, en la conducta sancionada se concluye que concurre el elemento de culpabilidad, al entenderse que su conducta que se traduce en dejar de ingresar parte de la deuda tributaria al no materializar correctamente la reserva dotada y no excluir determinadas rentas para el cálculo de la misma, no parece derivarse de una interpretación jurídica razonable de las normas...”<sup>56</sup>.*

---

<sup>56</sup> En el mismo sentido la Resolución de 25 de septiembre de 2002 y otra de 27 de marzo de 2003, en la que se especifica que los rendimientos procedentes de las letras del tesoro y de los depósitos a plazo percibidos por la entidad proceden de la titularidad de activos no relacionados con el desarrollo de actividad empresarial alguna, siendo además mantenidos durante un período de tiempo que sobrepasa la simple colocación de excedentes de tesorería.

En otra de sus Resoluciones, el TEAR de Canarias afirma que los intereses obtenidos por la deuda pública canaria (en la que se materializó el incentivo) no se hallan afectos a actividad empresarial alguna y que, por lo tanto, no son aptos para dotar la RIC, excluyendo asimismo los intereses generados por un préstamo concedido a una sociedad vinculada, y los obtenidos por cédulas hipotecarias, al considerarlos no afectos a la actividad económica:

*“En relación con la transcrita normativa, otra cuestión que plantea el expediente consiste en determinar si la Deuda Pública Canarias, las cédulas hipotecarias y el préstamo concedido a la sociedad vinculada, deben considerarse, o no, elementos patrimoniales afectos a la actividad empresarial del reclamante, ya que, en caso afirmativo, los rendimientos que generan dichos títulos en los sucesivos ejercicios, serían, a su vez, aptos para dotar la RIC. A tal respecto en el artículo 6. uno de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se dispone que: “Se consideran elementos patrimoniales afectos a una actividad empresarial o profesional: c) Cualquiera otros elementos patrimoniales que sean necesarios para la obtención de los respectivos rendimientos”. En el presente caso, parece claro que los títulos de la Deuda Pública en que se materializó la dotación al Fondo de Previsión para Inversiones no son necesarios para la obtención de rendimientos provenientes de la actividad empresarial desarrollada por el reclamante y perfectamente podría haber prescindido(sic) de dicha inversión financiera permanente sin menoscabo alguno. En general puede afirmarse que, salvo supuestos excepcionales que no es el caso, la suscripción de la Deuda Pública apta para materializar el FPI o la RIC, no se efectúa porque la misma sea un elemento patrimonial necesario en el desarrollo de la actividad empresarial, sino por razones de rentabilidad financiera-fiscal, y porque no, también por una loable conducta ciudadana que permitiera la inversión pública en Canarias, pero en todo caso, ajena a la cuestión debatida y lo mismo sucede con las cédulas hipotecarias. En cuanto al préstamo concedido a la sociedad vinculada es obvio que nada tiene que ver con la actividad que desarrolla, que no es financiera. Dice el artículo 31. uno de la ley 18/1991, que tendrán la consideración de rendimientos de capital los que provengan de elementos patrimoniales que no se hallen afectos a actividades empresariales, y esta es la calificación que el Tribunal les da a los referidos rendimientos no siendo, por tanto, aptos para dotar la RIC”.*

Estos mismos derroteros han sido los seguidos por el TEAC en Resolución de 27 de febrero de 2004, al entender que el mantenimiento de las rentas pasivas durante un período de tiempo que sobrepasa la colocación de excedentes de tesorería, no constituye una base idónea para dotar la RIC:

*“Atendiendo a los objetivos que la (sic) persigue la figura de la RIC, encuadrada en un bloque de incentivos destinados a “promover actividades generadoras de empleo o que acrecienta la competitividad interior y exterior de las empresas...” y destinada a que “los empresarios...puedan acceder a cotas importantes de ahorro fiscal como contrapartida a su esfuerzo inversor”, tal y como establece la Exposición de Motivos de la Ley 19/1994, ha de concluirse que la norma se refiere a establecimientos en los que se realicen actividades económicas con capacidad para producir el efecto dinamizador de la economía canaria que se pretende incentivar, es decir, a un conjunto organizado de elementos patrimoniales y personales dispuestos y efectivamente utilizados para la realización, con cierta autonomía de gestión, de una explotación económica cuya actividad suponga la colocación de un bien o servicio en el mercado, sin que sea suficiente la mera titularidad o tenencia de elementos patrimoniales aislados. La RIC constituye un importante estímulo a la realización en ...de actividades económicas que fomenten la creación de riqueza y el desarrollo económico de las Islas, ofreciendo la no tributación de hasta el 90% de los rendimientos obtenidos por ellas. El acomodo del incentivo fiscal a su finalidad exige que exclusivamente se beneficien de su aplicación las ganancias obtenidas en la realización de actividades económicas, empresariales o profesionales, que supongan la ordenación por cuenta propia de factores productivos para colocar un bien o servicio en el mercado. Por ello, todos los beneficios procedentes de la titularidad de activos que estén relacionados con el desarrollo en Canarias de actividades económicas, empresariales o profesionales, deberán beneficiarse de la aplicación de la RIC, incluidos los obtenidos por la colocación temporal de excedentes de tesorería o de recursos que, según, las necesidades propias de cada sector, sea adecuado mantener para afrontar inversiones futuras. Sin embargo, deben quedar fuera de la base de cálculo de la RIC los beneficios que procedan de la mera titularidad de activos que no estén relacionados con el desarrollo de las mencionadas actividades económicas, lo que, por otra parte, redundaría en la igualdad de trato ante este incentivo fiscal de personas físicas y jurídicas. QUINTO. Del análisis del expediente se desprende que: 1) en el período controvertido (1996 a 1999) la entidad interesada estuvo dada de alta en el epígrafe ...de la sección primera de las tarifas del*

*IAE...habiendo ejercido realmente esta actividad. En 1999 ejerció también la actividad de ...Asimismo, durante todo el período objeto de comprobación, realizó la urbanización del ...., que de acuerdo con el artículo 1. 2 de los Estatutos de la entidad, constituye la finalidad específica de ésta, vendiendo para el cumplimiento de la mencionada finalidad terrenos urbanizados. Para efectuar el cálculo de la dotación máxima admitida fiscalmente a la RIC, hay que tener en cuenta que de conformidad con la interpretación del art. 27 de la Ley 19/1994, los rendimientos derivados de la mera tenencia de un patrimonio, en el presente caso los ingresos financieros (Letras del Tesoro, Deuda Pública, Obligaciones, Bonos...) no dan derecho a reducción en la base imponible del IS por dotación a la RIC, por tratarse de rentas pasivas que no proceden de ninguna “actividad económica” realizada por “establecimientos” situados en Canarias; por otra parte, son mantenidos por el contribuyente, durante un período de tiempo que sobrepasa la simple colocación de excedentes de tesorería, que por su naturaleza constituye una inversión a corto plazo y coyuntural, asemejándose las inversiones realizadas a la adquisición de activos financieros de carácter estructural. Por lo tanto, la entidad comprobada sólo puede reducir su base imponible por dotación a la RIC, hasta el 90% de los beneficios derivados de sus actividades económicas no exentas, que no sean objeto de distribución”.*

Planteamiento al que se adhiere finalmente también la Magistratura. Entre las resoluciones más destacables de ésta, cabe citar la STSJ de Canarias de 24 de noviembre de 2006, para la que los ingresos provenientes de un préstamo a una sociedad vinculada no constituyen base adecuada para la aplicación de la RIC:

*“Finalmente, sostiene la actora que los intereses generados a su favor por el préstamo que concedió a otra entidad son beneficios generados por la actividad empresarial que figuran debidamente contabilizados, por lo que no existe razón jurídica que impida sean utilizados para el cálculo de las dotaciones a la RIC. Pero el beneficio que supone el interés de un préstamo no deriva de una actividad económica, en los términos de la Ley 19/1994. En el Informe de la Comisión se dice al respecto que «las actividades de mera tenencia de patrimonio, tanto material como financiero, y en este último caso, tanto si se trata de la gestión de títulos valores con finalidad puramente inversora como si el fin perseguido es el control de las entidades participadas, deben excluirse del ámbito de la RIC». Como bien señala el Sr. Abogado del Estado, ésta ha sido la voluntad del legislador, el cual en el apartado 9 del artículo 27 de la Ley 19/1994, con meridiana claridad señala que «... sólo podrán disfrutar de a RIC los rendimientos siempre y cuando estos*



*provenzan de actividades empresariales realizadas mediante establecimientos situados en Canarias...». Por ello, el ordenamiento jurídico es claro cuando exige que los beneficios con cargo a los cuales se dota la Reserva procedan de establecimientos situados en Canarias, y es condición inherente a los mismos el desarrollo de una actividad económica. Por ello, tan sólo los beneficios procedentes de actividades económicas y no los originados por la titularidad de elementos patrimoniales, deben servir para dotar la RIC. De ahí que los intereses derivados de un préstamo no sean aptos para la dotación” (FJ 4º). .*

Asimismo, la Audiencia Nacional, en su Sentencia de 27 de Septiembre de 2007, en su Fundamento Jurídico Cuarto, llega a afirmar lo siguiente:

*“Como se ha indicado, la interesada aduce que la Reserva para Inversiones en Canarias es un incentivo fiscal para las empresas que realicen inversiones reactivadoras de la economía de las islas, sin que en ningún momento se prevea su aplicación en función del origen de los beneficios obtenidos que pueden provenir de cualquier fuente (ordinarias, extraordinarias, financieras). El artículo 27.1, de la Ley 19/1994, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, permitía a las sociedades y demás entidades jurídicas sujetas al Impuesto sobre Sociedades la «reducción de la base imponible de este impuesto de las cantidades que, con relación a los establecimientos situados en Canarias, destinen de sus beneficios a la reserva para inversiones de acuerdo con lo dispuesto en el presente artículo», añadiendo en su apartado segundo: «la reducción a que se refiere el apartado anterior se aplicará a las dotaciones que en cada período impositivo se hagan a la reserva para inversiones hasta el límite del 90 por 100 de la parte de beneficio obtenido en el mismo período que no sea objeto de distribución, en cuanto proceda de establecimientos situados en Canarias». Según el Acuerdo de liquidación, objeto de litigio, los ingresos financieros, proceden de la venta de terrenos cuyos rendimientos son destinados a sufragar los gastos de urbanización de los terrenos, todo ello en cumplimiento de la finalidad prevista para este tipo de entidades, actividad que en la sentencia dictada por esta Sala en fecha 4 de mayo de 2000, recurso 884/97, fue calificada como no económica y por tanto no sujeta a tributación en el Impuesto sobre Sociedades. Pues bien, en contra de lo sostenido por la recurrente, es preciso indicar que la norma no alude a todo beneficio sino al que proviene de establecimientos situados en Canarias. Como señalábamos en nuestra sentencia de fecha 6 de abril de 2004, dictada en el recurso 844/01, los términos «establecimientos y beneficios», recogidos también en la Ley 30/1972, son nociones, que parecen*

privativas de la actividad empresarial. Y como tal actividad empresarial, es claro que se requiere un conjunto de elementos patrimoniales, personales y organizativos afectos al establecimiento sito en Canarias dispuestos y efectivamente utilizados para la realización, siempre con una cierta autonomía de gestión, de una explotación económica cuya actividad este dirigida a la colocación de un bien o de un servicio en el mercado. La tesis de la demanda, de que con ese término «establecimiento» lo único que se hace es restringir el origen geográfico del beneficio al archipiélago canario, no puede ser aceptada. Es decir, de la interpretación de la norma referida se excluye el beneficio generado por la mera titularidad de elementos patrimoniales aislados, exigiéndose que aquellos procedan de la actividad de un establecimiento mercantil. Es más, esa interpretación se refuerza si se tiene en cuenta que nos encontramos ante una norma cuya finalidad es la de estimular la realización de actividades dirigidas a favorecer el desarrollo económico de las islas, lo que limita el beneficio fiscal a las ganancias obtenidas en la realización de actividades propiamente empresariales, entre las que no tienen acomodo las que derivan de la simple titularidad de activos no relacionados con el desarrollo de dichas actividades. Téngase en cuenta, que para las entidades parcialmente exentas, el artículo 134.3, de la Ley 43/1995, establece que se consideran rendimientos procedentes de una explotación económica: «todos aquellos que, procediendo del trabajo personal y de capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del sujeto pasivo la ordenación por cuenta propia de recursos humanos y de los factores o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción». En idéntico sentido el artículo 40 de la Ley 18/1991, y 25 de la Ley 40/1998, ambos del IRPF. En el supuesto enjuiciado, la Inspección ha puesto de relieve que una parte del beneficio obtenido por la entidad no deriva del ejercicio de su actividad. Pues bien, los beneficios de carácter financiero, provenían de activos de la entidad que no están afectos y no son necesarios para el ejercicio empresarial entendida en los términos expuestos, ni pueden considerarse procedentes de la colocación temporal de excedentes de tesorería. Hay que señalar, no obstante, que la Administración si entendió que podían acogerse al beneficio fiscal los beneficios procedentes de las actividades económicas no exentas. Debe tenerse en cuenta que aquellas rentas son mantenidos por el contribuyente por un período que excede de la simple colocación de excedentes de tesorería, es decir de una inversión coyuntural y se asemeja más a la adquisición de activos financieros estructurales. En idéntico sentido al expuesto, es decir que solo los beneficios procedentes de actividades económicas son aptos para dotar la Reserva que pueda reducir la base imponible de Impuesto sobre Sociedades, se ha manifestado el Informe de la Comisión para el análisis de los problemas para la aplicación de la Reserva para Inversiones en Canarias, puntos 2.1.7, 2.2.1 y 2.2.4,

tal como recoge el acta de Inspección, así como la Dirección de Tributos en su consulta de 28 de abril de 2001. Añadir a lo expuesto, que la jurisprudencia del Tribunal Supremo, ha mantenido en varias sentencias, cuya cita deviene innecesaria, que en la interpretación de las normas que regulan exenciones, beneficios, etc., si su naturaleza es la de ser incentivos fiscales para conseguir el fomento y desarrollo de actividades económicas, realización de inversiones, etc., el criterio fundamental es el de la efectiva y probada consecución de dichos objetivos, que son la causa y fundamento de las mismas, criterio sostenido entre los propuestos por el artículo 3.º 1, del Código Civil. Y aunque no fuera así, y se rechazara toda interpretación restrictiva, por pugnar con la finalidad de las normas reguladoras de la Reserva para Inversiones, tampoco procedería acceder a la pretensión sostenida en la demanda al ser evidente en este caso, según los hechos relatados anteriormente, que la adquisición de esos activos financieros estructurales no puede integrarse en la Reserva discutida. Añadir a lo expuesto, que las sentencias de esta Sala a que hace referencia la demanda se refieren, como se reconoce en el escrito rector, al Fondo de Previsión para Inversiones y en concreto a su aplicación a los Profesionales, cuestión que nada tiene que ver con el tema hoy suscitado. Por otra parte, la interpretación de las referidas sentencias recogiendo la doctrina del Tribunal Supremo en su sentencia de 24 de enero de 2000, anudando el tratamiento idéntico de empresarios y profesionales, pues en caso contrario se producirá una vulneración constitucional del principio de igualdad ante la Ley, resulta ajena a este proceso. Precisamente de admitirse la tesis de la actora, habría una evidente desigualdad con las personas físicas, respecto de las que se admite la deducción en la cuota íntegra de los rendimientos netos de explotación que provengan de actividades empresariales (artículo 27.9, de la Ley 19/1994). En definitiva entre los beneficios no distribuidos que, en aplicación del apartado 2 del artículo 27 de la Ley 19/1994, serán base del cálculo para definir el importe máximo en que podría reducirse la base imponible del ejercicio como consecuencia de la dotación de la Reserva, se incluirán todos los beneficios derivados de la realización de actividades empresariales o profesionales en Canarias, incluidos los procedentes de la titularidad de activos que estén relacionados con ellos y los obtenidos por la colocación temporal de excedentes de tesorería o de recursos, que según las necesidades de cada sector sea necesario para afrontar futuras inversiones, pero no los beneficios que procedan de la mera titularidad de activos que no estén relacionados con las mencionadas actividades económicas”.

## **I 7. OTRO BUEN EJEMPLO DE LA HERMENÉUTICA ENFRENTADA ENTRE LA ADMINISTRACIÓN Y LOS CONTRIBUYENTES. LA INTERPRETACIÓN LITERAL SEGUIDA POR LA ADMINISTRACIÓN EN CONTRA DE LA EXÉGESIS ESPIRITUALISTA SEGUIDA EN OTROS CASOS. LOS FONDOS PROPIOS Y EL CÁLCULO DE LA DOTACIÓN DE LA RIC.**

Uno de los aspectos fundamentales de la RIC en su dotación es el volumen de reservas o fondos propios mantenidos por la entidad que pretende su aplicación. Es este un aspecto donde se han puesto de manifiesto aspectos muy interesantes de la inseguridad que ha comportado la aplicación del incentivo fiscal, pues si por una parte resultaba difícil acertar en la correcta interpretación de la normativa reguladora, la modificación de ésta comportó otra seria duda metodológica centrada en la verdadera naturaleza de dicha reforma, de la que no se sabía muy bien si constituía una aclaración legal a la duda general anterior, o una innovación pro futuro desde el mismo momento de su promulgación. Con ello lo que pretendemos poner de manifiesto es que las modificaciones legales han supuesto un nuevo escenario de dudas en la aplicación de la RIC, como tendremos ocasión de comprobar dentro de un momento.

Efectivamente, desde el año de la promulgación de la Ley 27/1994 hasta el 31 de diciembre de 2002, la redacción del artículo 27. 2 se refirió al conjunto de reservas de la entidad<sup>57</sup>, pero a partir de esa

---

<sup>57</sup> El punto 2 del artículo 27 señalaba literalmente lo que sigue: “La reducción a que se refiere el apartado anterior se aplicará a las dotaciones que en cada período impositivo se hagan a la reserva para inversiones hasta el límite del 90 por 100 de la parte de beneficio obtenido en el mismo período que no sea objeto de distribución, en cuanto proceda de establecimientos situados en Canarias. En ningún caso la aplicación de la reducción podrá determinar que la base imponible sea negativa. A estos efectos se considerarán beneficios no distribuidos los destinados a nutrir las reservas, excluida la de carácter legal. Tampoco tendrá la consideración de beneficio no distribuido el que corresponda a los incrementos de patrimonio afectos a la exención por reinversión a que se refiere el artículo 15. 8 de la ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. Las asignaciones a reservas se considerarán disminuidas en el importe que eventualmente se hubiese detraído del conjunto de las mismas, ya en el

fecha, una reforma legislativa modificó la redacción del precepto aludiendo a los fondos propios<sup>58</sup>. Como se sabe, en el importe máximo en el que puede dotarse la RIC influye no sólo el volumen de beneficios obtenidos en el ejercicio, sino también otros dos factores:

- a) La distribución del resultado (dividendos repartidos, compensación de pérdidas efectuada y dotación de la reserva legal).
- b) Las disminuciones que hayan sufrido los fondos propios (reparto de dividendos con cargo a reservas, o disminución de capital con reparto de bienes o efectivo a los socios).

Lo que el legislador pretendió evitar con su reforma del año 2002 (con vigencia a partir del 1 de enero de 2003) era que traspasos de reservas a capital o compensación de resultados negativos con reservas, minimizaran la dotación. Efectivamente, el art. 27 2 en su redacción original (“las asignaciones o reservas se considerarán disminuidas en el importe que eventualmente se hubiese detraído del conjunto de las mismas, ya en el ejercicio al que la reducción de la base imponible se refiere, ya en el que se adoptara el acuerdo de realizar las mencionadas

---

ejercicio al que la reducción de la base imponible se refiere, ya en el que se adoptara el acuerdo de realizar las mencionadas asignaciones”.

<sup>58</sup> El artículo 10, dos, de la Ley 53/2002 de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, dio nueva redacción al artículo 27 2, en los siguientes términos: “2 la reducción a que se refiere el apartado anterior se aplicará a las dotaciones que en cada período impositivo se hagan a la reserva para inversiones hasta el límite del 90 por 100 de la parte de beneficio obtenido en el mismo período que no sea objeto de distribución, en cuanto proceda de establecimientos situados en Canarias. En ningún caso la aplicación de la reducción podrá determinar que la base imponible sea negativa. A estos efectos se considerarán beneficios no distribuidos los destinados a nutrir las reservas, excluida la de carácter legal. Tampoco tendrá la consideración de beneficio no distribuido el correspondiente a las rentas que se hayan beneficiado de la deducción establecida en el artículo 36 ter de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. Las asignaciones a reservas se considerarán disminuidas en el importe que eventualmente se hubiese detraído de los fondos propios, ya en el ejercicio al que la reducción de la base imponible se refiere, ya en el que se adoptara el acuerdo de realizar las mencionadas asignaciones”.

asignaciones”) y una interpretación literal y rigurosa, abocaba a unos planteamientos contrarios a la filosofía del incentivo, pues si se compensaban resultados negativos con reservas o si se ampliaba el capital social con cargo a reservas de libre disposición, debían considerarse en el cálculo de la dotación máxima de la RIC, dichas disminuciones de reservas como beneficios distribuidos, lo que era ilógico, toda vez que ambas operaciones no disminuyen los fondos propios de la entidad. Por lo tanto con la interpretación literal apuntada, en lugar de fomentar la autofinanciación se castigaba y además comportaba una falta de lógica, porque si se compensaban resultado negativos con reservas o si se ampliaba capital social con cargo a reservas de libre disposición, en el cálculo de la dotación máxima de la RIC dichas disminuciones de reservas operaban como beneficios distribuidos, cuando lo cierto y verdad es que ninguna de esas operaciones disminuía los fondos propios de la entidad. Debe reconocerse no obstante, que a través de dicha interpretación el legislador conjuraba otros peligros, constituidos por el hecho de que la sociedad destinase sus beneficios a la RIC y al mismo tiempo repartiera dividendos con cargo a reservas<sup>59</sup>.

---

<sup>59</sup> En tal sentido, la Contestación de la DGT de 2 de abril de 2002, llega a la conclusión de que toda reducción de cualquier partida de reservas (excepto la legal) que disminuya el importe del conjunto de ellas, equivaldría a una distribución del beneficio: “En primer lugar, por tanto, se marca un límite a la reducción en base imponible, que será el importe del beneficio del ejercicio que no haya sido repartido. En segundo lugar, se define, a estos solos efectos, lo que ha de entenderse por beneficio del ejercicio no distribuido, indicando que será el que se haya aplicado a la dotación de cualquier reserva, excluida la de carácter legal. En tercer lugar, el cuarto párrafo del apartado 2 del artículo 27 incorpora una norma de cautela para evitar que el beneficio del ejercicio no distribuido finalmente sea, sin embargo, repartido de forma encubierta mediante traspasos contables de otras partidas que no sean beneficios no distribuidos, se alteren los saldos reflejados en contabilidad. Como el beneficio no repartido del ejercicio se ha identificado con las dotaciones a reservas realizadas, excluida la legal, para detectar operaciones que, mediante la disminución de otras partidas, anulen el efecto de las reservas efectivamente dotadas, el mencionado precepto toma como referencia el volumen agregado de reservas alcanzado tras las citadas dotaciones. Por tanto, en aplicación de la literalidad del precepto de referencia, toda reducción de alguna partida de reservas que se traduzca en una disminución del importe del conjunto de las mismas, excluida siempre la reserva legal, equivale, a efectos del cálculo del importe máximo del incentivo fiscal derivado de la dotación de la RIC, a una distribución del beneficio del ejercicio sobre el que se ha de practicar la reducción en la base imponible. Como es obvio, las únicas disminuciones de cuentas de reservas que no minorarán el importe agregado de las mismas serán las que tengan

Con la reforma legal operada en 2003, la dirección de la normativa apunta a la atención de los fondos propios de la entidad y no al conjunto de sus reservas. Conviene destacar no obstante, y esto es lo que nos interesa subrayar, que tal cambio se había contenido ya en el Informe de la Comisión fechado en diciembre de 2000. Y así como en otros casos se rindió pleitesía a las consideraciones de dicho Informe elevándolo a fuente de interpretación auténtica de la ley, en este caso, la sugerencia tuvo que esperar más de dos años para hacerse realidad. Paradójicamente, el TEAR de Canarias apreció la cuestión como una simple aclaración legal, no como una novedad legislativa, de forma tal que todos los trasposos de reservas efectuados por las sociedades con anterioridad a la fecha del 31 de diciembre de 2002 han sido considerados como disminuciones del conjunto de las reservas, y, por tanto, como partida negativa o sustrayendo a la hora de calcular la dotación a la RIC.

#### **I. 8. LA RADICACIÓN DE LA ACTIVIDAD QUE GENERA EL BENEFICIO. OTRO SUPUESTO DE DUDA.**

Respecto del lugar en el que debía generarse el beneficio para aplicar el incentivo fiscal, no cabía vacilar, pues de la RIC únicamente podrían beneficiarse las actividades realizadas en el Archipiélago canario. Pero inmediatamente surgieron dudas respecto de aquellas actividades que no necesitaban realizarse físicamente en un lugar determinado y en aquellas otras que se realizaban fuera de Canarias, pero eran ideadas, planificadas, gestionadas y ejecutadas desde el Archipiélago. El Informe de la Comisión de diciembre de 2000, ya aludía a la dificultad interpretativa de una norma poco clara a este respecto, posicionándose respecto de las actividades realizadas en Canarias<sup>60</sup>,

---

como destino el aumento de otra cuenta de reservas, excluida la legal. El período temporal durante el que es aplicable esta cautela es delimitado de manera expresa por la norma, alcanzando sólo al ejercicio cuya base imponible se redujo y al siguiente”.

<sup>60</sup> “1º Que la actividad económica haya sido realizada con los medios productivos (materiales, técnicos, organizativos y humanos) afectos al establecimiento localizado

pero planteando sus dudas respecto de las operaciones triangulares en las que las entidades canarias compran bienes en el extranjero para revenderlos en un tercer país sin que las mercancías pasen materialmente por suelo canario, al ser transportadas directamente desde el país de producción al de consumo. La Comisión asimismo advertía sobre el peligro de trasladar artificialmente el beneficio a Canarias<sup>61</sup>.

Tales sugerencias fueron asumidas por la DGT en su Consulta Vinculante de 25 de abril de 2001, en la que se comenzaron a admitir las operaciones triangulares de comercio incluidas las de intermediación, así como las actividades pesqueras de altura ejecutadas fuera de Canarias por entidades cuya gestión y dirección estuviera también allí radicada<sup>62</sup>. No obstante, lo cierto es que a pesar de las

---

en Canarias y, por tanto, si su naturaleza o destino lo permite, que estén situados de forma permanente en el territorio canario. 2º Que se trate de una operación propia de un establecimiento mercantil, es decir, que suponga la colocación en el mercado de un producto. Debe tratarse, en suma, de una operación por sí misma generadora de ingresos y, por tanto, susceptible de producir beneficios. Para ello, el producto de la actividad debe destinarse a terceros mediante contraprestación, de forma que se cierre el ciclo mercantil en territorio canario sin que constituya una mera fase intermedia en el proceso de elaboración de bienes o servicios por la empresa”.

<sup>61</sup> Por ejemplo, actividades radicadas fuera de Canarias que exportaran su material al archipiélago a precio inferior a su coste y obtener así el máximo beneficio de la venta en el territorio insular.

<sup>62</sup> “Se desea saber si son consideradas actividades realizadas por los establecimientos situados en Canarias, las operaciones comerciales triangulares, en las que las entidades canarias compran bienes para revenderlos sin que las mercancías pasen materialmente por suelo canario, al ser transportadas directamente desde el país de producción al de consumo. La RIC se concibe como un estímulo fiscal al mantenimiento o reinversión en las Islas del beneficio obtenido por la realización en ellas de actividades económicas. Por tanto, el incentivo fiscal exige una doble conexión con el territorio canario, como doble es el efecto positivo en los niveles de empleo y competitividad del archipiélago que pretende fomentar. Por un lado, la actividad económica que se ve estimulada por la expectativa de la no tributación de los rendimientos que genere se debe realizar en Canarias y, por otro, la inversión de dichos rendimientos también se debe localizar en las Islas. La primera de las conexiones territoriales apuntadas es concretada por el primer párrafo del artículo 27. 2 de la Ley 19/1994 al indicar que el incentivo fiscal debe recaer sobre la parte del beneficio no repartido y aplicado a la RIC...en cuanto proceda de establecimientos situados en Canarias. El beneficio procedente de los establecimientos situados en Canarias al que se refiere la norma será, en coherencia con la finalidad del incentivo fiscal que se les aplicará, el derivado de las operaciones económicas realizadas, efectiva y materialmente en ellos, los que, con carácter general, exige acreditar unas conexiones mínimas con el territorio canario, como son: a) La realización de la



dificultades que la cuestión puede entrañar con relaciones entre matrices y filiales dentro y fuera del territorio de Canarias, los conflictos planteados al respecto no han sido muy numerosos. Nos limitamos una vez más a dejar constancia de la parca regulación legal y la intervención de la Comisión para paliar dicho déficit.

---

actividad económica con los medios productivos (materiales, técnicos, organizativos y humanos) afectos al establecimiento localizado en Canarias y, por tanto, si su naturaleza o destino lo permite, que estén situados de forma permanente en el territorio canario; b) Que se cierre el ciclo mercantil en territorio canario, es decir, que allí se realice la prestación a terceros mediante contraprestación generadora de beneficios. En este contexto, las operaciones comerciales triangulares en las que entidades canarias compran bienes para revenderlos sin que las mercancías pasen materialmente por territorio canario pueden considerarse localizadas en Canarias si han sido efectiva y materialmente realizadas desde establecimientos mercantiles situados en las Islas, lo que habrá tenido lugar si las operaciones comerciales realizadas se han organizado, dirigido, contratado y facturado en el archipiélago. Si la entidad dispone de establecimientos situados fuera del territorio canario en las que se apoye para la realización de dichas operaciones triangulares sólo resultará aplicable la RIC a las operaciones realizadas por el establecimiento canario que hayan puesto fin al ciclo mercantil y, por tanto, hayan generado beneficio en las Islas. Se hará necesario, por tanto, delimitar la parte del beneficio obtenido que procede de la actividad efectiva y materialmente desarrollada en Canarias, para lo que será preciso imputar al establecimiento canario la parte del beneficio que le corresponda según un criterio racional de reparto, como puede ser en proporción al coste total (directo, indirecto y una parte de los generales) incurrido en cada establecimiento. 4º Se desea conocer si son consideradas actividades realizadas por establecimientos situados en Canarias, los servicios de intermediación en los que, igualmente, las mercancías no pasan materialmente por suelo canario. A estas operaciones les serán de aplicación los mismos criterios expuestos en la contestación a la pregunta anterior, lo que supone que el servicio de intermediación prestado debe haberse realizado con medios productivos radicados en el archipiélago y haber tenido lugar allí la culminación del mismo, lo que podrá haber tenido lugar si la dirección, organización, contratación y facturación se materializan en el archipiélago. 5º ¿Se consideran actividades localizadas en Canarias, y por tanto aptas para la dotación de la RIC, las actividades pesqueras de altura realizadas en aguas no pertenecientes al archipiélago por entidades cuyos centros de dirección y gestión efectiva, tanto productiva como comercial, estén situados en Canarias?. La localización en Canarias de una actividad económica exigirá, como ya se ha expuesto, que se trate de una operación propia de un establecimiento mercantil, es decir, que suponga la colocación en el mercado, mediante contraprestación, de un producto destinado a terceros de forma que se cierre el ciclo mercantil en territorio canario y su realización con medios productivos (materiales, técnicos, organizativos y humanos) afectos al establecimiento localizado en Canarias. Para entender cumplido este requisito en las actividades pesqueras a las que se refiere el texto de la consulta será necesario que la dirección efectiva de la misma, tanto productiva como comercial, esté situada en territorio canario y que haya sido realizada con buques de la flota canaria, es decir, inscritos en el registro permanente de base en puerto canario, o que utilicen los mismos como base habitual de avituallamiento y mantenimiento”.

## I. 9. EL PLAZO PARA LA MATERIALIZACIÓN DE LAS DOTACIONES Y DE SU ENTRADA EN FUNCIONAMIENTO

Si bien es verdad que el plazo en el que se habrían de materializar las dotaciones de la RIC constituye hoy una cuestión pacífica, el auténtico “*via crucis*” que hubo que recorrer hasta ese punto constituye uno de los paradigmas de la regulación atinente al beneficio. El artículo 27. 4 establecía que “las cantidades destinadas a la reserva para inversiones en Canarias deberán materializarse en el plazo máximo de tres años contados desde la fecha del devengo del impuesto correspondiente al ejercicio en que se ha dotado la misma.....”. Sin embargo, poco se decía en el articulado de la ley acerca del momento en el que las inversiones debían entrar en funcionamiento y si el mismo debía coincidir con el plazo de la materialización o no. En torno a esta cuestión se arracimaron buena parte de las actas inspectoras incoadas en Canarias y la cuestión constituyó un punto claro de ignición en la creciente litigiosidad por la aplicación del incentivo fiscal. El plazo que señalaba la Ley para materializar la dotación era de 3 años contados desde la fecha del devengo del impuesto correspondiente al ejercicio en que se hubiera dotado la RIC, pero enseguida surgieron otras posibles interpretaciones. Como era natural, las consultas a la DGT no se hicieron esperar con una casuística propia de los problemas de cada contribuyente. Así, por ejemplo, en la contestación de 12 de marzo de 1997, la DGT especificaba el momento preciso en el caso de un contrato de compraventa, señalando que la inversión se entendería realizada cuando se entregase la cosa vendida (que no tenía por qué coincidir con el momento del otorgamiento de la escritura pública, sino con el de la tradición o entrega del objeto), y advirtiéndole que en la construcción de una obra propia, la inversión se entendería realizada a medida que se fuese ejecutando<sup>63</sup>.

---

<sup>63</sup> En consecuencia, tratándose de un contrato de compraventa se entenderá realizada la inversión cuando se entregue la cosa vendida, esto es, cuando se ponga en poder y posesión del comprador, de manera que cuando se haga la venta mediante escritura

Tampoco se hicieron esperar las consideraciones del Informe de la Comisión, que reinterpreto la Ley señalando que el plazo de los tres años debía empezar a contarse no desde el momento del devengo del impuesto, sino desde el ejercicio en que la Junta General aprobase la aplicación del saldo de Pérdidas y Ganancias con la dotación de la RIC. Además, la Comisión entendía que dicho plazo debía ampliarse con efecto retroactivo, pues la materialización se podía realizar a medida que se fueran generando los ingresos empresariales. En la práctica eso suponía no un plazo de tres años, sino de cinco (o de cuatro a partir del cierre del ejercicio cuyos beneficios se destinan a la RIC). Tan pragmática e imaginativa interpretación de la norma fue asumida en su integridad por la DGT en su contestación de 25 de abril de 2001:

*“6º Se desea saber si pueden realizarse inversiones aptas para materializar la RIC desde el momento mismo en que se obtiene el ingreso que generará el beneficio al que se aplicará el incentivo fiscal, sin necesidad de esperar al acuerdo de la Junta General sobre la dotación contable de la Reserva. El apartado 4 del art. 27 de la Ley 19/1994, dispone que “Las cantidades destinadas a la reserva para inversiones en Canarias deberán materializarse, en el plazo máximo de tres años contados desde la fecha del devengo del impuesto correspondiente al ejercicio en que*

---

pública, el otorgamiento de ésta equivale a la entrega de la cosa objeto del contrato, si de la misma escritura no resulte o se deduzca claramente lo contrario, según establece el artículo 1462 del Código Civil. Caso de que el contrato formalizado fuese de ejecución de obra en donde la entidad consultante fuese el dueño de la misma, la inversión se entiende realizada a medida en que se va ejecutando la obra por el coste de la misma realizada en cada período impositivo”. A la tradición se refiere la DGT en Consulta de 27 de julio de 1999, cuando afirma que el plazo se cuenta hasta la fecha de realización de las inversiones, que tratándose de inmuebles será cuando se produzca la adquisición, es decir, cuando se transfiera el dominio: “El plazo de tres años para materializar la reserva para inversiones en Canarias se cuenta hasta la fecha de la realización de las correspondientes inversiones, tratándose de bienes inmuebles cuando se produzca la adquisición de los mismos, ello no acontecerá en tanto no se transfiera el dominio sobre la cosa objeto de contrato; de manera que la adquisición del derecho de propiedad no se alcanza en tanto la cosa vendida no haya sido entregada al comprador de acuerdo con el artículo 1.095 del Código Civil, la cual no se acredita por el simple documento privado del contrato de compraventa. Tratándose de un contrato de compraventa se entenderá realizada la inversión cuando se entregue la cosa vendida, esto es, cuando se ponga en poder y posesión del comprador, de manera que cuando se haga la venta mediante escritura pública, el otorgamiento de ésta equivale a la entrega de la cosa objeto del contrato, si de la misma escritura no resulte o no se deduzca claramente lo contrario, según establece el artículo 1462 del Código Civil. Tratándose de las obras de construcción, la inversión se entiende realizada a medida en que se va ejecutando la obra por el coste de la misma en cada período impositivo”.

*se ha dotado la misma, en la realización de alguna de las siguientes inversiones”. La norma legal marca el final del plazo para invertir las cantidades que se benefician del incentivo fiscal, sin concretar desde cuando puede realizarse dicha inversión. Por lo tanto, no hay impedimento legal para entender que la inversión pueda hacerse desde que la obtención de ingresos proporciona capacidad para financiarla, sin necesidad de esperar a un momento ulterior; como puede ser el de la Junta General que decide la aplicación del beneficio del ejercicio. 7º ¿Se puede considerar que el sujeto pasivo dispondrá de un plazo máximo de hasta cinco años para materializar la RIC: el año de obtención del ingreso, el de la dotación contable de la reserva y los tres siguientes a este último?. El apartado 4 del artículo 27 de la Ley 27/1994, dispone que ....Dicho plazo, tal y como indica expresamente el precepto, no indica desde cuando podrá materializarse la RIC, sino que se refiere al plazo máximo del que se dispondrá para realizar las inversiones necesarias para dicha materialización y al inicio de su cómputo. Por lo tanto, de acuerdo con el objetivo que persigue el presente incentivo fiscal, y con el tenor literal de la norma legal, la reinversión de los beneficios generados en Canarias (la adquisición de los activos a los que se refiere el apartado 4 del artículo 27 de la Ley 19/1994) podrá realizarse desde el mismo momento en el que se hayan obtenido los ingresos que quedarán libres de tributación, sin que sea necesario esperar al acuerdo de dotación contable de la reserva. El plazo máximo para invertir, como resulta también de la letra del precepto legal, comenzará a contarse desde la fecha del devengo del impuesto correspondiente al ejercicio en que se ha dotado la reserva que, en el caso de las sociedades mercantiles, será normalmente en el ejercicio siguiente a aquél en el que se obtuvo el beneficio fiscal por la necesidad de agotar los plazos mínimos para obtener el informe de los auditores, si hay obligación de ello, y convocar la junta general ordinaria. En definitiva, con la interpretación propuesta, el sujeto pasivo podrá disponer de un plazo efectivo de hasta cinco años para materializar la RIC: el año de obtención del ingreso, el de dotación contable de la reserva y los tres siguientes a este último”.*

Sin embargo, tan clara doctrina no encontró adecuado acomodo en la Inspección por lo que a las personas físicas se refería (no así en el caso de las personas jurídicas), lo que obligó a la DGT en su Consulta de 2 de abril de 2002 a pacificar la cuestión:

*“En consecuencia, según lo dicho, las personas físicas podrán tener un plazo máximo de cinco años para materializar la RIC, al igual que las personas jurídicas, siempre que, tal y como permite la normativa contable, hayan dotado la RIC dentro del*

*ejercicio siguiente a aquel en el que se obtuvieron los rendimientos a cuya cuota íntegra se aplicará el incentivo fiscal”.*

Las conclusiones alcanzadas por la DGT también fueron asumidas por el TEAR de Canarias (Resoluciones de 21 y 28 de septiembre de 2001), cuando señaló que el plazo de los tres años habría de contarse desde la fecha del devengo del impuesto correspondiente al ejercicio en que se hubiera dotado la reserva, es decir, del ejercicio siguiente al que se obtuvo el beneficio. O, lo que es lo mismo, el plazo de tres años contados a partir del ejercicio en que se dotó la RIC con cargo al saldo de Pérdidas y Ganancias. Y ello, igualmente, tanto en el caso de empresarios personas físicas ó jurídicas, como recuerda la Resolución del TEAR de 27 de noviembre de 2002 en su FJ 13:

*“En cuanto a los requisitos temporales de la inversión respecto a las sociedades, la letra a) del apartado 4 de la Ley 19/1994 dispone que el plazo máximo para invertir es de tres años contados desde la fecha de devengo del impuesto correspondiente al ejercicio en que se ha dotado la reserva, es decir, del ejercicio siguiente a aquel en que se obtuvo el beneficio, que es cuando se aprueba la cuenta de resultados y su distribución y el balance, o sea, cuatro años a partir de la fecha de devengo del impuesto. Respecto a las personas físicas no existe previsión normativa expresa, pero el plazo señalado para las sociedades es objetivo y debe aplicarse también a aquéllas tal como se dispone en el apartado 9 del propio artículo 27, norma de remisión, criterio este que además de ser lógico, pues carece de sentido el que ante una concreta inversión que exige per se un determinado plazo para efectuarla éste al final resulte distinto según sea física o jurídica la persona quien la realice, es el que pacíficamente se ha venido aplicando desde que tomó carta de naturaleza el Fondo de Previsión para Inversiones, respecto al cual, dicho sea de paso, sí había norma, tanto para las personas físicas y jurídicas, con una cuidada redacción que no dejaba lugar a dudas; doble redacción, sustituida ahora por norma de remisión: el apartado 9 del artículo 27. En efecto, brevemente se recuerda que en el Fondo había plazo fijado para materializar provisionalmente en deuda pública pero no para la inversión definitiva. Respecto a Sociedades en el artículo 39.2 del Texto Refundido de 23 de diciembre de 1967 la fórmula empleada era: «El importe de las cantidades destinadas a esta previsión deberá quedar materializada, dentro del ejercicio en que sea aprobado el balance correspondiente», o sea, en general, el ejercicio siguiente al de obtención del beneficio. En cuanto a las*

*personas físicas, para evitar cualquier problema interpretativo se suprime el término «aprobado» que podía resultar perturbador, y en el artículo 53.2 del Texto Refundido, de 29 de diciembre de 1966, 1ª fórmula era: «El importe de las cantidades destinadas a este fondo deberá quedar materializado dentro del ejercicio siguiente al que el balance corresponda...», o sea también el ejercicio siguiente al de obtención del beneficio. Salvado el tiempo, el criterio de la Inspección, originariamente de tres años como plazo de materialización para todas las personas físicas y ahora de tres o cuatro años según diferentes hipótesis contables, hubiese conducido al absurdo de que, tomado el plazo de un año para sociedades, habría quedado reducido a cero para personas físicas y, por tanto, sin posibilidades de materialización. En las presentes actuaciones el solar... se adquirió en diciembre de 1997 y por tanto en plazo».*

Como ha señalado la mejor doctrina, con esta interpretación de la Comisión, se había ampliado “ milagrosamente ” el plazo previsto por la Ley y resuelto con ello buena parte de los problemas que estaban pendientes de resolución ante el TEAR de Canarias, sin que se alcanzase a comprender muy bien por qué se optaba por tan favorable interpretación, habida cuenta que cabían otras soluciones que también estaban implícitas en la literalidad del precepto:

*“Ante las dudas suscitadas y la magnitud real del problema generado, la Comisión optó, en diciembre de 2000, por una solución pragmática: ¿se resolverían la mayoría de las cuestiones planteadas con la entrada en funcionamiento si en vez de tres años, el plazo fuese de cuatro años?. La respuesta fue “sí”, y el plazo de materialización pasó a contarse, no desde el cierre del ejercicio en que se calculaba la imposición sobre el beneficio con la dotación de la RIC, sino desde el año en que se aplicaba el saldo de Pérdidas y Ganancias y se dotaba formalmente la RIC. Se había ampliado, milagrosamente, el plazo en un año más y se habían así solucionado la mayoría de las actas de disconformidad que esperaban la resolución del TEARC. No vamos a ser nosotros los que critiquemos esta solución pragmática, que sirvió, ciertamente, para solucionar la mayoría de los casos conflictivos planteados, aunque sigamos empecinados (desde el punto de vista teórico) en que los elementos en que se haya materializado no tienen por qué entrar en funcionamiento en el plazo señalado, ya que, por una parte, no lo señala expresamente el legislador, y por otra, ya se encarga el propio artículo de penalizar la tardanza en la entrada en*

*funcionamiento, al tener que permanecer los elementos en el patrimonio de la empresa cinco años a partir de ese momento. Otra cuestión es que, desde el punto de vista práctico, aconsejemos la entrada en funcionamiento dentro de ese plazo. Para ser sinceros, tampoco compartimos (académicamente) que de la lectura del art. 27 se desprende que el plazo de los tres años deba comenzar a contarse desde el final del ejercicio en que se aplica el saldo del beneficio contable”<sup>64</sup>.*

Dicho plazo, eso sí, ha sido de interpretación estricta, pues el rebasamiento de un solo día ha supuesto en muchos casos (salvo en el supuesto de instalaciones complejas) el deber de regularización de la dotación. Así lo ha señalado, por ejemplo, la Resolución de la DGT de 24 de marzo de 2004, afirmando al respecto “que no hay excepciones para el plazo de entrega de una edificación por parte del constructor” (a pesar de que el consultante había signado un contrato para adquirir un inmueble que por problemas en su construcción se sabía a ciencia cierta que iba a retrasarse). En la misma línea argumental se ha movido el TEAR de Canarias, y en tal sentido basta traer a colación la Resolución de 11 de marzo de 2004, en la que se reprocha a los reclamantes la falta de diligencia y antelación en los datos de compra, licencia, encargo del proyecto, etc.:

*“Habiendo finalizado el plazo para materializar el 31 de diciembre de 1998 y de 1999, (para las dotaciones realizadas con cargo a los beneficios de 1994 y 1995, respectivamente)es el 11 de febrero de 1998, a menos de un año para el vencimiento de dicho término con relación a la dotación de 1994, cuando se adquiere el solar sobre el que se va a realizar la construcción de, según palabras (sin prueba alguna que las acredite) de la reclamante “una planta industrial compleja”, lo que desde luego, si ello fuera cierto, hubiera requerido efectuar la adquisición del solar con un margen de tiempo mayor para garantizar el cumplimiento del término señalado por la norma”.*

No ha de pensarse, no obstante, que esta fuera la única duda respecto de los plazos que la RIC planteó. También suscitó problemas el

---

<sup>64</sup> MIRANDA CALDERIN, S. *La planificación de la Reserva para Inversiones....*, op. cit. pag. 219.

relativo a las sociedades en cuyo capital social invertía quien previamente había dotado la RIC, pues no se sabía con certeza si dicho plazo era el mismo de los tres años desde la dotación, o si debía contarse el plazo a partir de la incorporación en el accionariado de la sociedad que asumía la obligación de materializar. También aquí, cómo no, concurrió la autorizada voz de la Comisión de diciembre de 2000, para la que “la sociedad participada queda obligada a adquirir los activos que cumplan las condiciones contempladas...antes de que acabe el plazo máximo del que disponía el sujeto pasivo que ya ha materializado su RIC a través de la suscripción de participaciones en el capital de aquélla.”<sup>65</sup>. Pero el problema no fue de gran calado, pues en realidad no se suscitaron grandes controversias. Buena prueba de ello la constituye el hecho de que, con anterioridad, la DGT en contestación de 27 de julio de 1999, ya había preanunciado la solución:

*“la letra c) del apartado 4 del artículo 27 de la Ley 19/1994 en redacción dada por el Real Decreto-Ley 3/1996, de 26 de enero, dispone que las cantidades destinadas a la reserva para inversiones en Canarias, deberán materializarse, en el plazo máximo de tres años contados desde la fecha del devengo del impuesto correspondiente al ejercicio en que se ha dotado la misma, en la realización de: c) la suscripción de acciones o participaciones en el capital de sociedades que desarrollen en el archipiélago su actividad, siempre que estas realicen las inversiones previstas en el apartado a) de este artículo, en las condiciones reguladas en esta Ley. Dichas inversiones no darán lugar al disfrute de ningún otro beneficio fiscal. En consecuencia el plazo de tres años para la materialización de las dotaciones para la reserva para inversiones en Canarias es aplicable tanto para la suscripción de las acciones o participaciones mencionadas en la letra c) transcrita como para la inversión a realizar por dicha entidad en la adquisición de activos fijos mencionados en la letra a)”*.

Lógicamente, tras el pronunciamiento de la Comisión ratificando el parecer inicial, la DGT consolidó su doctrina en Consulta vinculante

---

<sup>65</sup> Apartado 3.2.3.1. del Informe.



de 25 de abril de 2001<sup>66</sup>, y lo propio hizo el TEAR de Canarias en sus Resoluciones de 28 de junio de 2001 y posteriores de 20 de febrero de 2002<sup>67</sup>. Pero en lo atinente a los plazos, el mayor problema vino constituido por el relativo a la entrada en funcionamiento de la inversión, pues la Administración pretendía que en el lapso de los cuatro años, la inversión entrara en funcionamiento, pese a que la

---

<sup>66</sup> “¿En qué plazo debe adquirir los activos que cumplan las condiciones contempladas en el apartado a) del artículo 27. 4 las sociedades en cuyas participaciones haya materializado la RIC un sujeto pasivo?. La letra c) del apartado 4 del artículo 27 de la Ley 19/1994 establece que: “c) la suscripción de acciones o participaciones en el capital de sociedades que desarrollen en el archipiélago su actividad, siempre que éstas realicen las inversiones previstas en el apartado a) de este artículo, en las condiciones reguladas en esta Ley. Dichas inversiones no darán lugar al disfrute de ningún otro beneficio fiscal por tal concepto”. La sociedad participada queda obligada a adquirir los activos que cumplan las condiciones contempladas en el apartado a) del artículo 27. 4 de la ley 19/1994 antes de que acabe el plazo máximo del que disponía el sujeto pasivo que ya ha materializado su RIC a través de la suscripción de participaciones en el capital de aquella”

<sup>67</sup> La primera de las cuales señalará al respecto: “Plazo para realizar la inversión por la sociedad participada. El que le restaba al participante contado desde la suscripción, sin contar inversiones realizadas antes de la ampliación de capital salvo prueba de relación directa entre la inversión y el aumento de capital ulterior. En el supuesto de suscripción de acciones o participaciones en el capital de sociedades que desarrollen en el archipiélago su actividad, siempre que éstas realicen las inversiones que se prevén en el apartado a) del artículo antes transcrito, el plazo de adquisición de los activos correspondientes por la sociedad participada (para que se cumplan las mismas condiciones, entre ellas las temporales a que alude el precepto) es el mismo del que se disponía por el sujeto pasivo que ha materializado la reserva a través de la suscripción de participaciones en el capital de aquella. Sólo serán tenidas en cuenta las inversiones que se realicen por la sociedad participada después de que su Junta General o Consejo de Administración haya adoptado el acuerdo de aumento de capital, salvo que se probara la relación directa de dicho aumento con las inversiones ya realizadas en el mismo ejercicio fiscal”. Para el TEAR de Canarias, la responsabilidad en caso de incumplimiento del plazo recaía en el inversor que dotó la RIC y materializó en títulos de la sociedad. Una responsabilidad que podría alcanzar incluso la vertiente sancionadora: “Yerra la reclamante en cuanto a la prueba que, según afirma, debe ser aportada por la Administración relativa a la no inversión por la entidad participada...Es por ello que la Inspección, en uso de sus facultades de investigación y comprobación que le confiere el artículo 140 de la misma Ley Tributaria, requiere, en el presente supuesto a la reclamante, a quien, no se olvide, aprovecha la reserva para inversiones, al objeto de que ésta acredite la procedencia de la aplicación de tal beneficio fiscal, lo que exige a su vez la prueba de la inversión realizada en plazo por la entidad participada. ....Teniendo en cuenta estas circunstancias, esta Sala no puede por menos que confirmar la actuación inspectora dado que la reclamante no ha realizado el mínimo esfuerzo probatorio a que estaba obligada y que hubiera requerido la solicitud, realizada por escrito a la entidad participada, de la información requerida y la exhibición ante la Oficina Gestora de la posible (aunque no probable dado el grado de participación del sujeto pasivo en el capital) de la negativa por parte de ésta a proporcionar la citada información. Si a ello se une lo infructuoso de los esfuerzos realizados por la Inspección al objeto de la localización de la sociedad participada en un intento de probar lo que en puridad correspondía a la parte interesada, se concluirá sin más en la desestimación en este punto de la reclamación presentada”.

literalidad del art. 27. 4 nada decía al respecto y dada la imposibilidad fáctica de que en tan corto período de tiempo determinadas inversiones pudieran lograrlo (edificaciones, por ejemplo, donde era necesaria la compra del solar, la redacción de proyectos, obtención de licencias, avatares de la construcción, etc.). Este aspecto constituyó un verdadero vivero de problemas, sobre todo si no perdemos de vista que en torno a la mitad de las actuaciones inspectoras totales iniciadas respecto a la RIC versaron sobre el plazo de entrada en funcionamiento de la inversión<sup>68</sup>. Nuevamente, la Comisión de diciembre de 2000 se posicionó al respecto, afirmando que en el referido plazo de los cuatro años no bastaba con la realización de la inversión, sino que era necesaria su entrada en funcionamiento. La Comisión reconocía la inexistencia de mandato en tal sentido en la propia Ley, pero apuntaba la necesidad de no multiplicar las opciones, salvo en aquellos casos en los que se tratase de inversiones complejas:

*“Por ello, ha de partirse, como principio general de la aceptación de que los requisitos exigidos por el artículo 27. 4 a) para la materialización de la RIC en la adquisición de activos fijos supone que éstos han de haber entrado en funcionamiento antes de la finalización del plazo máximo contemplado en la norma legal (...) En determinados casos puede resultar materialmente imposible cumplir tal exigencia temporal por causas objetivas y ajenas a la voluntad del sujeto pasivo (...) Así pues, no cabe apreciar incumplimiento alguno de los requisitos temporales cuando el sujeto pasivo, pese a tener una intención seria, confirmada por elementos objetivos (...) de materializar la RIC de manera inmediata o dentro del plazo de los tres años, se lo impiden las características del bien en que se materializa la inversión o las especiales circunstancias que concurren en su proceso de producción”<sup>69</sup>.*

---

<sup>68</sup> MIRANDA CALDERÍN, S. “La Reserva para inversiones en Canarias un año después”, Revista *Canarias Fiscal*, núm. 16, Marzo, 2001, lo sitúa concretamente en el 49% de todas las actas levantadas.

<sup>69</sup> En el mismo sentido, la Contestación de la DGT de 25 de abril de 2001, afirmará que “la regla general, por tanto, es que antes de la finalización del plazo máximo contemplado en la norma legal los activos fijos han de cumplir las condiciones establecidas en ella, deben estar situados en el archipiélago canario y ser utilizados en el mismo al servicio de una actividad económica del sujeto pasivo, lo que exige su efectiva puesta en funcionamiento”. Doctrina compartida sin fisuras por el TEAR de Canarias en numerosas resoluciones como las de 24 de abril de 2001, 25 de

La referencia a la complejidad apuntada y sus plazos la recoge por primera vez la Resolución del TEAR de Canarias de 27 de noviembre de 2002, relativa al caso de un hotel cuyo plazo de ejecución excedió de los cuatro años:

*“El tema de “inversión compleja” ofrece, desde luego, plurales consideraciones y en lo que aquí interesa es un problema de límites y en este contexto determinar cuando nos encontramos frente a una inversión compleja y su plazo de realización y consiguiente entrada en funcionamiento está lleno de dificultades porque cada caso es distinto. En el presente expediente, la inversión ha consistido en la construcción de un hotel de ...estrellas en...con las características y servicios que relata el reclamante, inversión que a juicio del Tribunal merece el calificativo de “compleja” y cuya entrada en funcionamiento se produjo en tiempo razonable tal como se acredita con certificado del arquitecto visado por el Colegio correspondiente al que no se le encuentra reparo sustancial, habida cuenta también la inversión mobiliaria y factor humano que son necesarios requieren, a su vez, un plazo de tiempo prudencial”.*

Insistiendo en esta idea posteriores resoluciones como la de 25 de febrero de 2003, relativa a la construcción de un gran hotel en el sur de Gran Canaria:

*“Ahora bien, para disfrutar del beneficio fiscal también es necesario que la inversión entre en funcionamiento en plazo. Aunque la delimitación explícita del plazo máximo de entrada en funcionamiento de la inversión no es tan diáfana en el precepto legal (carente además de desarrollo reglamentario), la constancia del tenor literal de las antes transcrita letra a) del artículo 27. 4 de la Ley 19/1994 de la expresión “utilizados” se ha de entender referida al mismo ámbito temporal antes señalado. Ello se ve reforzado porque parece razonable entender que, salvo determinados casos de inversiones complejas, ésta debe producirse*

---

septiembre de 2002, 25 de febrero de 2003 y 11 de marzo de 2004. La primera de ellas, alude expresamente a la inexistencia de indicaciones legales: “Sin embargo, la Ley guarda silencio respecto al plazo máximo de entrada en funcionamiento de la inversión, pero parece razonable entender que, salvo determinados casos de inversiones complejas, ésta debe producirse dentro del plazo máximo legal fijado para su adquisición, si no quiere vaciar a este de contenido, abriéndose una importante vía para dilatar “sine die” la inversión real y productiva de la Reserva, en contra de su finalidad. En definitiva, el plazo máximo de incorporación de la inversión al proceso productivo es el mismo que el de adquisición, con independencia de cuándo se haya producido ésta, pues la Ley no exige su inmediata entrada en funcionamiento”.

*dentro del plazo máximo legal fijado para su adquisición, si no se quiere vaciar a éste de contenido abriéndose una importante vía para dilatar “sine die” la inversión real y productiva de la Reserva....El tema de “inversión compleja” ofrece, desde luego, plurales consideraciones y en lo que aquí interesa es un problema de límites y en este contexto determinar cuando nos encontramos frente a una inversión compleja y su plazo de realización y consiguiente entrada en funcionamiento está lleno de dificultades porque cada caso es distinto. En el presente expediente, la inversión ha consistido en la construcción de un hotel en la playa de Meloneras con las características y servicios que relata el reclamante, inversión que a juicio del Tribunal merece el calificativo de “compleja” y cuya entrada en funcionamiento se produjo en tiempo razonable, tal como se acredita con certificado del arquitecto visado por el Colegio correspondiente, al que no se le encuentra reparo sustancial, habida cuenta también de la inversión mobiliaria y factor humano que son necesarios requieren, a su vez, un plazo de tiempo prudencial”<sup>70</sup>,*

La SAN de 17 de noviembre de 2008, participa de esa exégesis, aludiendo a la necesaria prudencia que debe ponderarse en el caso de inversiones complejas:

*“Dos cuestiones se plantean, una si están sujetos a un plazo determinado la entrada en funcionamiento de los activos en que se ha materializado la RIC o si como recogen las anteriores resoluciones si ha de existir tal plazo y cual debe ser. Aplicando los criterios de interpretación recogidos en el artículo 3.º 1 del Código Civil, la interpretación de las normas tributarias debe hacerse teniendo en cuenta los antecedentes históricos y legislativos, y muy especialmente del aspecto teleológico o finalidad que persigue la norma a interpretar. La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo ha mantenido en varias sentencias, que en la interpretación de las normas que regulan exenciones, bonificaciones, etc., si su naturaleza es la de ser incentivos fiscales para conseguir el fomento o desarrollo de actividades económicas, realización de inversiones, etc., el criterio fundamental es el de la efectiva y probada consecución de dichos objetivos, que son la causa y fundamento de las mismas, criterio muy destacado dentro de los propuestos por el artículo 3.º, apartado 1, del Código Civil. Pero en el presente caso debe descartarse una interpretación de tal naturaleza, pues ello iría en contra de la finalidad de la Ley 19/1994 de cuya aplicación se trata. Debe llegarse a la conclusión*

---

<sup>70</sup> Vid. la Contestación de la DGT de 13 de octubre de 2003 respecto a la inversión de una planta de gas.

que existe un plazo máximo para la entrada en funcionamiento efectivo de los activos en que se materializa la RIC y que dicho plazo con carácter general debe ser el de tres años referido en el artículo 27.4 no incluye simplemente la adquisición del activo de que se trate, sino -salvando supuestos de especial complejidad- comprende también la puesta en funcionamiento del producto final o actividad a la que se orientó la inversión; es decir, requiere que en dicho plazo comience a desplegar sus efectos el elemento destinado a crear o mejorar la actividad empresarial del sujeto pasivo. Y ello es así, pues esta interpretación se ajusta a la finalidad de lograr los objetivos que la Ley se propone, fijar una serie de incentivos destinados a «promover actividades generadoras de empleo o que acrecienta la competitividad interior y exterior de las empresas...» y destinada a que «los empresarios... puedan acceder a cotas importantes de ahorro fiscal como contrapartida a su esfuerzo inversor», tal y como establece la Exposición de Motivos de la Ley 14/1994, de donde se desprende su inaplicabilidad a aquellas entidades, que sin causa justificada no pone en funcionamiento en el plazo legal el elemento con capacidad para producir el efecto dinamizador de la economía canaria que se pretende incentivar. Esta interpretación es conforme también con lo dispuesto en el artículo 27.5 de la Ley 14/1994, ya que al disponer que los elementos en que se materialicen la inversión deberán estar en funcionamiento durante al menos 5 años, salvo que su vida útil fuera inferior, implícitamente está exigiendo la existencia de una fecha que constituya el dies a quo de ese plazo de cinco años, por lo que no se puede admitir que no existe plazo alguno para la entrada en funcionamiento de la mejora en que consiste la inversión realizada. En el caso concreto que nos ocupa, no se trata de una adquisición de elementos de activo simples que en el momento de su adquisición ya están disponibles para ser utilizados, el criterio general a utilizar será el de la efectividad de la materialización para poner en marcha la actividad empresarial a iniciar o mejorar. Se trata de la adquisición de participaciones de una sociedad dedicada a la adquisición de suelo y construcción de un complejo hotelero con inversión superior a los 20 millones de euros, y que en su conjunto no ha sufrido interrupción o demora debida al inversor y que si bien el proceso constructivo y por tanto la entrada en funcionamiento del hotel sufrió alguna demora lo fue debido a la complejidad de los trabajos preparativos del inicio de la construcción, esencialmente administrativos, consistentes en la elaboración de los instrumentos urbanísticos pertinentes, obtención de las oportunas licencias y autorizaciones y permisos, teniendo en cuenta que el complejo hotelero, de comercio y de ocio. En definitiva no puede sostenerse la exclusión de tal beneficio fiscal como pretende la Inspección que incoa el procedimiento, por el hecho de que una inversión de tal complejidad no este finalizada en un año”.

Por su parte, el TSJ de Canarias va incluso más allá, apuntando a la involuntariedad del retraso en el plazo para la materialización. Se trataba de un caso relativo a la construcción de una vivienda afecta al arrendamiento. Como la reserva fue dotada en 1994 el plazo de inversión finalizaba a 31 de diciembre de 1998. Aunque a esa fecha no se hubiera iniciado el alquiler, sí que se habían realizado gestiones para la búsqueda de arrendatarios, por lo que el Tribunal entiende cumplido el requisito temporal:

*“La cuestión que plantea este recurso ha sido ya resuelta por este Tribunal en su sentencia de 7 de julio del 2006 (recurso 1849/2003, al que se remitió el Sr. Abogado del Estado). Los fundamentos jurídicos de la referida sentencia son, literalmente copiados, los siguientes: «La cuestión a discernir en el presente procedimiento consiste en determinar si la resolución desestimatoria antes indicada del TEAR de Canarias en relación con la pretensión de la recurrente asimismo reseñada es o no ajustada a derecho, alegando la actora que la dotación a la RIC efectuada con cargo a los beneficios de 1995 se destinó a la adquisición de diversos inmuebles, cumpliendo la previsión legal de adquirir activos fijos situados en el archipiélago canario, utilizados en el mismo y necesarios para el desarrollo de actividades empresariales, produciéndose la repetida adquisición dentro del plazo legal, dándose además la incorporación de tales bienes al proceso productivo, puesto que desde tal incorporación se procedió, utilizando los medios de la empresa, materiales y humanos, a realizar actos y gestiones que revelan el ejercicio de tal actividad de arrendamiento, careciendo de cobertura legal la interpretación administrativa que exige que los activos adquiridos con cargo a la dotación a la RIC entren en funcionamiento y sean utilizados en la actividad en el plazo de tres años, en el sentido de que efectivamente produzcan ingresos, alegando igualmente que el actuario niega la existencia de actividad empresarial de arrendamiento utilizando el argumento de que a 31 de diciembre de 1999 el número de viviendas arrendadas era únicamente dos». Debe señalarse, en primer lugar, que el núcleo del presente asunto consiste en determinar si la actividad llevada a cabo por la mercantil recurrente debe ser considerada como empresarial a efectos de estimar válida la dotación a la RIC de que se trata. Así, como acertadamente puso de relieve el TEAR en la resolución impugnada, no existe inconveniente normativo alguno en que la materialización de las dotaciones a la RIC se produzca en activos fijos necesarios para una actividad empresarial diferente a la que generó el beneficio con el que se produjo dicha dotación, por lo que habría que concluir que sería posible la materialización en*

*inmuebles destinados al arrendamiento siempre y cuando tal actividad se desarrolle por el sujeto pasivo a través de una explotación económica. Asimismo, cita el TEAR la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 29 de junio de 1996, que indica que actividad empresarial equivale a la existencia de una organización de medios materiales y humanos para la producción o distribución de bienes, o en palabras de la doctrina científica, la conjunción de personas, bienes económicos y organización tendentes, mediante la asunción de un riesgo, a la obtención de una ganancia. Por otra parte, debe traerse a colación lo dispuesto en el art. 25.2 de la ley 40/1998 de 9 de diciembre, del IRPF, que establece que se entenderá que el arrendamiento o compraventa de inmuebles se realiza como actividad económica cuando concurren las siguientes circunstancias, a saber, que en el desarrollo de la actividad se cuente al menos con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la misma, y que para la ordenación de aquéllas se utilice al menos una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa. Pues bien, es pacífico que en el caso que nos ocupa la recurrente cumple con tales requisitos, si bien el TEAR, siguiendo la tesis de la administración, considera que se puede contar con un local y una persona contratada y no realizar una actividad empresarial de arrendamiento, y a la inversa, tratándose de una presunción iuris tantum, por lo que al no existir un volumen de operaciones que de lugar a que la persona contratada ocupe su jornada de trabajo, debe entenderse que no hay tal actividad empresarial. Ello no obstante, la Sala no puede compartir tal punto de vista ya que la resolución notablemente gravosa para la recurrente tomada tanto por la administración tributaria como por el TEAR confirmando aquélla no puede descansar en una mera presunción no apoyada por elemento objetivo alguno, sin que quepa admitir la alegación de la administración demandada en su escrito de contestación en orden a que la actora desarrolla una actividad que le facilita el cumplimiento de los requisitos del local y de la persona contratada ya que la ley, obviamente, no exige que en casos como el que nos ocupa, la empresa, aparte de los medios físicos con los que desarrolla su actividad principal, a saber, local y empleados, disponga de otros independientes con los que lleve a cabo la actividad relacionada con la dotación a la RIC. En definitiva, a tenor de lo expuesto resulta que el acto administrativo impugnado desestima indebidamente la reclamación de que se trata al no existir prueba sino mera presunción por parte de la administración tributaria del no desarrollo de una actividad empresarial de arrendamiento apta para la RIC, por lo que debe reputarse no ajustada a derecho la resolución impugnada, con estimación del presente recurso contencioso-administrativo. Procede pues estimar el recurso” (STSJ de Canarias de 2 de marzo de 2007).*

También puede citarse a este respecto la Sentencia del mismo Tribunal de 26 de mayo de 2006 donde se recuerda que el plazo de tres años para materializar la inversión no incluye solo la adquisición, sino que comprende también la puesta en funcionamiento, lo que no obsta en absoluto para que cuando el proceso de construcción requiera un plazo más amplio, se cumpla el requisito si la adquisición se realiza dentro del plazo de tres años, aun cuando la entrada en funcionamiento se produzca superado dicho plazo, lo que ocurriría, por ejemplo, cuando la materialización se produjese en la adquisición del suelo y por incidencia en la ejecución de obra de la nave no se pudiese terminar la obra en el plazo establecido:

*“Debemos pues dilucidar en primer termino si como defiende la actora no existe plazo para la entrada en funcionamiento de los activos en que se ha materializado la RIC o si como recogen las anteriores resoluciones si ha de existir tal plazo y cual debe ser. La interpretación de las normas tributarias exige casi siempre la utilización, como dice el artículo 3.º, apartado 1 del Código Civil, de los antecedentes históricos y legislativos, y muy especialmente del aspecto teleológico o finalidad que persigue la norma a interpretar. La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo ha mantenido en varias sentencias, que por numerosas excusan de su cita concreta, que en la interpretación de las normas que regulan exenciones, bonificaciones, etc., si su naturaleza es la de ser incentivos fiscales para conseguir el fomento o desarrollo de actividades económicas, realización de inversiones, etc., el criterio fundamental es el de la efectiva y probada consecución de dichos objetivos, que son la causa y fundamento de las mismas, criterio muy destacado dentro de los propuestos por el artículo 3.º, apartado 1, del Código Civil. Quede claro, pues, que en la resolución de la cuestión litigiosa descartamos que haya de seguirse una interpretación restrictiva, como pretende la administración, ya que pugna con la finalidad de las normas reguladoras de la deducción por inversiones. Pues bien, el criterio debe ser que efectivamente existe un plazo máximo para la entrada en funcionamiento efectivo de los activos en que se materializa la RIC y que dicho plazo con carácter general debe ser el de tres años referido en el artículo 27.4 no incluye simplemente la adquisición del activo de que se trate, sino -salvando supuestos de especial complejidad- comprende también la puesta en funcionamiento del producto final o actividad a la que se orientó la inversión; es decir, requiere que en dicho plazo comience a desplegar sus efectos el elemento destinado a crear o mejorar la actividad empresarial del*



sujeto pasivo. Esta conclusión se acomoda plenamente a los objetivos que persigue la figura de la RIC, encuadrada en un bloque de incentivos destinados a «promover actividades generadoras de empleo o que acrecienta la competitividad interior y exterior de las empresas...» y destinada a que «los empresarios... puedan acceder a cotas importantes de ahorro fiscal como contrapartida a su esfuerzo inversor», tal y como establece la Exposición de Motivos de la Ley 14/1994, de donde se desprende su inaplicabilidad a aquellas entidades, que sin causa justificada no pone en funcionamiento en el plazo legal el elemento con capacidad para producir el efecto dinamizador de la economía canaria que se pretende incentivar. En la conclusión alcanzada tiene también destacada importancia la norma contenida en el artículo 27.5 de la Ley 19/1994, ya que al disponer que los elementos en que se materialicen la inversión deberán estar en funcionamiento durante al menos 5 años, salvo que su vida útil fuera inferior, implícitamente está exigiendo la existencia de una fecha que constituya el «dies a quo» de ese plazo de cinco años, lo que descarta absolutamente la interpretación que postula la actora y que, en síntesis, no es otra que considerar que no existe plazo alguno para la entrada en funcionamiento de la mejora en que consiste la inversión realizada. Conclusión que ha de descartarse en función de la inseguridad jurídica que crearía al incorporar la posibilidad de la existencia de materializaciones en activos improductivos sine die. En lo que concierne al momento en que se inicia el citado período, el artículo 27.4 establece el de la fecha del devengo del impuesto correspondiente al período impositivo en que se ha efectuado la dotación a la RIC. Ahora bien, en el caso de las sociedades mercantiles este momento será, normalmente, en el ejercicio siguiente a aquél en el que se obtuvo el beneficio, que es cuando se aprueban la cuenta de resultados y su distribución y balance. Recordemos que el número 3 del artículo 27 requiere inexcusablemente que la reserva para inversiones figure en los balances con absoluta separación y título apropiado. Es por eso que a la hora de establecer el alcance del artículo 27.4 compartimos el criterio del TEAR (que lo es también de la Dirección General de Tributos -Contestación de 25 de abril de 2001-) que, en resumidas cuentas, fija en cuatro ejercicios o cinco años, a partir de la producción del beneficio el plazo para materializar la inversión. Atemperando lo hasta ahora expuesto y cuando como en el supuesto examinado no se trata de una adquisición de elementos de activo simples que en el momento de su adquisición ya están disponibles para ser utilizados, el criterio general a utilizar será el de la efectividad de la materialización para poner en marcha la actividad empresarial a iniciar o mejorar. La aplicación de los anteriores razonamientos al supuesto concreto que examinamos nos conduce a la estimación del recurso, puesto que la dotación aquí controvertida se materializa en la adquisición de suelo y construcción de una nave industrial y que en su conjunto tal y como

*destaca el informe y contratos acompañados no ha sufrido interrupción o demora debida al inversor y que si bien el proceso constructivo y por tanto la entrada en funcionamiento sufrió alguna demora lo fue debido a la resolución del contrato de ejecución inicialmente adjudicado, lo que comportó un retraso de ocho meses sin que ello pueda romper la consideración de la efectividad de la inversión a que se acogió el beneficio fiscal debatido. El plazo para la materialización de la reserva concluía en diciembre de 1999 y fue efectivamente materializada en junio de 1998 mediante la suscripción de la ampliación de capital y adquisición del suelo, ello por importe superior a la reserva y si por la incidencia en el cumplimiento de la ejecución de la obra su conclusión sobrepasó la fecha de 1999, no puede imputarse al inversor que había desembolsado la totalidad de la inversión que le era legalmente exigible, ni tal retraso desvirtúa la seriedad y efectividad de la inversión. En definitiva no puede sostenerse la exclusión de tal beneficio fiscal como pretende la Inspección que incoa el procedimiento, por el hecho de que una inversión no este finalizada el 31 de diciembre del año en que concluye el plazo”.*

O bien cuando el contribuyente despliega una actividad que pueda enervar la posible pereza o lenidad en la consecución de dicho plazo. Tal es el caso descrito por la STSJ de Canarias de 2 de marzo de 2007 en la que se ventilaba la materialización de la RIC en la construcción de una vivienda afecta al arrendamiento dotada en 1994 y cuyo plazo de inversión finalizaba el 31 de diciembre de 1998. En opinión del Tribunal, aunque a esa fecha no se hubiera iniciado el alquiler, sí que se habían realizado gestiones para la búsqueda de arrendatarios, por lo que se entiende cumplido el requisito:

*“La cuestión que plantea este recurso ha sido ya resuelta por este Tribunal en su sentencia de 7 de julio del 2006 (recurso 1849/2003, al que se remitió el Sr. Abogado del Estado). Los fundamentos jurídicos de la referida sentencia son, literalmente copiados, los siguientes: «La cuestión a discernir en el presente procedimiento consiste en determinar si la resolución desestimatoria antes indicada del TEAR de Canarias en relación con la pretensión de la recurrente asimismo reseñada es o no ajustada a derecho, alegando la actora que la dotación a la RIC efectuada con cargo a los beneficios de 1995 se destinó a la adquisición de diversos inmuebles, cumpliendo la previsión legal de adquirir activos fijos situados en el archipiélago canario, utilizados en el mismo y necesarios para el desarrollo de actividades empresariales, produciéndose la repetida adquisición dentro del*

plazo legal, dándose además la incorporación de tales bienes al proceso productivo, puesto que desde tal incorporación se procedió, utilizando los medios de la empresa, materiales y humanos, a realizar actos y gestiones que revelan el ejercicio de tal actividad de arrendamiento, careciendo de cobertura legal la interpretación administrativa que exige que los activos adquiridos con cargo a la dotación a la RIC entren en funcionamiento y sean utilizados en la actividad en el plazo de tres años, en el sentido de que efectivamente produzcan ingresos, alegando igualmente que el actuario niega la existencia de actividad empresarial de arrendamiento utilizando el argumento de que a 31 de diciembre de 1999 el número de viviendas arrendadas era únicamente dos». Debe señalarse, en primer lugar, que el núcleo del presente asunto consiste en determinar si la actividad llevada a cabo por la mercantil recurrente debe ser considerada como empresarial a efectos de estimar válida la dotación a la RIC de que se trata. Así, como acertadamente puso de relieve el TEAR en la resolución impugnada, no existe inconveniente normativo alguno en que la materialización de las dotaciones a la RIC se produzca en activos fijos necesarios para una actividad empresarial diferente a la que generó el beneficio con el que se produjo dicha dotación, por lo que habría que concluir que sería posible la materialización en inmuebles destinados al arrendamiento siempre y cuando tal actividad se desarrolle por el sujeto pasivo a través de una explotación económica. Asimismo, cita el TEAR la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 29 de junio de 1996, que indica que actividad empresarial equivale a la existencia de una organización de medios materiales y humanos para la producción o distribución de bienes, o en palabras de la doctrina científica, la conjunción de personas, bienes económicos y organización tendentes, mediante la asunción de un riesgo, a la obtención de una ganancia. Por otra parte, debe traerse a colación lo dispuesto en el art. 25.2 de la ley 40/1998 de 9 de diciembre, del IRPF, que establece que se entenderá que el arrendamiento o compraventa de inmuebles se realiza como actividad económica cuando concurren las siguientes circunstancias, a saber, que en el desarrollo de la actividad se cuente al menos con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la misma, y que para la ordenación de aquéllas se utilice al menos una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa. Pues bien, es pacífico que en el caso que nos ocupa la recurrente cumple con tales requisitos, si bien el TEAR, siguiendo la tesis de la administración, considera que se puede contar con un local y una persona contratada y no realizar una actividad empresarial de arrendamiento, y a la inversa, tratándose de una presunción iuris tantum, por lo que al no existir un volumen de operaciones que de lugar a que la persona contratada ocupe su jornada de trabajo, debe entenderse que no hay tal actividad empresarial. Ello no obstante, la Sala no puede compartir tal punto de vista ya que la resolución notablemente gravosa para la

*recurrente tomada tanto por la administración tributaria como por el TEAR confirmando aquélla no puede descansar en una mera presunción no apoyada por elemento objetivo alguno, sin que quepa admitir la alegación de la administración demandada en su escrito de contestación en orden a que la actora desarrolla una actividad que le facilita el cumplimiento de los requisitos del local y de la persona contratada ya que la ley, obviamente, no exige que en casos como el que nos ocupa, la empresa, aparte de los medios físicos con los que desarrolla su actividad principal, a saber, local y empleados, disponga de otros independientes con los que lleve a cabo la actividad relacionada con la dotación a la RIC. En definitiva, a tenor de lo expuesto resulta que el acto administrativo impugnado desestima indebidamente la reclamación de que se trata al no existir prueba sino mera presunción por parte de la administración tributaria del no desarrollo de una actividad empresarial de arrendamiento apta para la RIC, por lo que debe reputarse no ajustada a derecho la resolución impugnada, con estimación del presente recurso contencioso-administrativo”.*

Sin embargo, lo bien cierto es que no puede decirse que la interpretación que acaba de apuntarse haya sido siempre mantenida por la jurisprudencia, pues en algún caso las conclusiones no han sido tan benignas para los contribuyentes, tratándose de un retraso más justificado incluso que los anteriores y que de ninguna forma podía imputarse a los inversores. Así, por ejemplo, la STSJ de Canarias de 28 de abril de 2006, insiste en la idea de que el plazo de 3 años para la materialización de la RIC no incluye sólo la adquisición del activo sino también la puesta en funcionamiento, por lo que la adquisición de un terreno para la construcción de un edificio destinado al alquiler de apartamentos, que incumple el plazo de tres años, según alega la entidad por modificación de las normas urbanísticas que retrasan la construcción, no es apto para la materialización de la RIC:

*“No es necesario aclarar que la polémica que la cuestión ha suscitado tiene en parte su origen en este último precepto (art. 27.5), que al incluir la expresión "funcionamiento", que no se emplea en el art. 27.4, ha llevado a la Administración tributaria y a los órganos económico-administrativos a considerar que el elemento objeto de la inversión tiene que entrar en funcionamiento (dando lugar así a lo que el TEAR llama "producto inmobiliario final") en el plazo de tres años previsto en el número 4 del artículo 27. La interpretación de las normas tributarias exige casi siempre la*

utilización, como dice el artículo 3.º, apartado 1 del Código Civil, de los antecedentes históricos y legislativos, pero también de mucho esfuerzo e imaginación porque ocurre con harta frecuencia, que pese a que se producen reformas sustanciales, por inercia, o lo que es peor por deficiente comprensión y entendimiento de la materia sobre la que se legisla, de sus fundamentos y de sus principios inspiradores, o por comodidad, se reproducen una y otra vez preceptos reglamentarios, que muchas veces no reflejan ni se adaptan correctamente a las modificaciones introducidas, como ha acontecido respecto de la RIC. No es comprensible, por otro lado, que una regulación legal repleta de puntos oscuros vaya camino de perpetuar un estado de inseguridad jurídica y económica por el mero hecho de que al Poder Legislativo, o a los que tienen iniciativa legislativa, como el Poder Ejecutivo, no se les ocurra poner punto final a la situación añadiendo cuatro o cinco líneas al texto legal. Esto es lo que acontece con la RIC. Con el problema que aquí examinamos y con otros muchos. Ni siquiera tiene desarrollo reglamentario. Por esta razón, y en otro orden de cosas, no es comprensible que los órganos activos de la Administración tributaria, cuando de la RIC se trata, sancionen a los sujetos pasivos de manera automática, por el simple hecho de ser procedente la regularización tributaria. Afortunadamente, el TEAR así lo ha entendido y ha salido al paso de esta práctica anormal, anulando en casi todos los casos ese plus aflictivo que soportan los empresarios de las Islas Canarias. Acercándonos ya al desenlace de la impugnación que tratamos, advertimos que la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo ha mantenido en varias sentencias, que por numerosas excusan de su cita concreta, que en la interpretación de las normas que regulan exenciones, bonificaciones, etc., si su naturaleza es la de ser incentivos fiscales para conseguir el fomento o desarrollo de actividades económicas, realización de inversiones, etc., el criterio fundamental es el de la efectiva y probada consecución de dichos objetivos, que son la causa y fundamento de las mismas, criterio muy destacado dentro de los propuestos por el artículo 3.º, apartado 1, del Código Civil. Quede claro, pues, que en la resolución de la cuestión litigiosa descartamos que haya de seguirse una interpretación restrictiva, como pretende la administración, ya que pugna con la finalidad de las normas reguladoras de la deducción por inversiones. Llegado el momento de resolver el conflicto debemos agregar previamente al conjunto normativo de aplicación al caso la decisión de la Comisión Europea de 16 de diciembre de 1997, notificada al Reino de España el 23 de enero de 1998. En ella se establecen los términos en los que las medidas fiscales de referencia, contenidas en los arts. 25, 26 y 27, en las disposiciones adicionales cuarta y quinta y en la disposición transitoria cuarta de la citada Ley 19/1994, quedaban plenamente adecuadas al ordenamiento comunitario. Como era de esperar, la Comisión Europea no aclara absolutamente nada la cuestión litigiosa. Sobre ella se limita a

decir que "Estos importes deberán materializarse en un plazo máximo de tres años a partir del ejercicio en el cual se haya constituido la reserva". Pues bien, a juicio de esta Sala el plazo de tres años referido en el artículo 27.4 no incluye simplemente la adquisición del activo de que se trate, sino -salvando supuestos de especial complejidad- comprende también la puesta en funcionamiento del producto final o actividad a la que se orientó la inversión; es decir, requiere que en dicho plazo comience a desplegar sus efectos el elemento destinado a mejorar la actividad empresarial del sujeto pasivo. (...) La regla general, por tanto, es que antes de la finalización del plazo máximo de tres años contemplado en la norma legal los activos fijos han de cumplir las condiciones establecidas en ella, deben estar situados en el archipiélago canario y ser utilizados en el mismo al servicio de una actividad económica del sujeto pasivo, lo que exige su efectiva puesta en funcionamiento. Sin embargo, ha de tenerse en cuenta que en ocasiones puede que resulte materialmente imposible la entrada en funcionamiento de los activos adquiridos en el plazo indicado por causas objetivas y ajenas a la voluntad del sujeto pasivo, lo que podrá ocurrir en proyectos de inversión que por su naturaleza o las especiales circunstancias que concurren en su proceso de producción necesiten un plazo más amplio de construcción o de puesta en condiciones de funcionamiento que el general. En estos casos, en atención a la necesaria adecuación de la norma a su finalidad y dado que no sería acertado interpretar que la Ley haya querido excluir del beneficio de la RIC a las grandes inversiones, o a las más complejas, podrá apreciarse que no hay incumplimiento del mencionado requisito temporal cuando el sujeto pasivo no lo consiga por impedirlo las características del bien en que se materializa la inversión o las especiales circunstancias que concurren en su proceso de producción. No obstante, debe precisarse que en estos supuestos únicamente servirán como materialización válida de la RIC aquellas inversiones realizadas efectivamente dentro del período legal de tres años exigido en el artículo 27.4 de la Ley 19/1994, a pesar de que no hayan entrado en funcionamiento en dicho plazo por las propias características del proyecto, como pueden ser las dimensiones o complejidad técnica de ejecución de éste. En definitiva, la construcción de un hotel cumple los requisitos apuntados, a pesar de que exista una imposibilidad material de cumplir con el plazo de reinversión a que se refiere la norma. Por consiguiente, de acuerdo con la información aportada por la consultante, ha de responderse afirmativamente la cuestión planteada, si bien, sólo servirá como materialización válida de la RIC, aquella parte de la inversión del hotel que se ejecute materialmente dentro del plazo legal establecido en el artículo 27.4 a) de la Ley 19/1994 a pesar de que, por los motivos apuntados, no pueda entrar en funcionamiento dentro del mismo.» (Resolución Dirección General de Tributos núm. 1280/2005, de 28 junio). Como corolario de todo lo expuesto y,

*entrando en la cuestión de fondo, procede concluir, que basándose la resolución impugnada para desestimar la reclamación económica-administrativa en: «En el presente caso la inversión consiste en la construcción de un edificio de apartamentos destinados al arrendamiento cuyas obras a febrero de 2002 aún no habían comenzado a ejecutarse, y si ha habido causas para tal retraso, éstas no han sido objetivas, puesto que la venta del terreno era una operación vinculada y se sabía perfectamente en qué condiciones se adquiriría y ni siquiera se aporta, un proyecto ni solicitud de licencia de construcción y además, si se adquiere faltando un año para el cumplimiento del plazo de entrada en funcionamiento de la inversión y se conoce va a otorgar la licencia en tiempo suficiente para llevar la obras a cabo, es razonable entender que no ha existido una planificación adecuada y no una causa objetiva; procede en consecuencia, en este punto desestimar las pretensiones de la entidad». Siendo patente que la construcción proyectada, no podía materializarse al no permitirlo la normativa urbanística, sin poderse concretar la fecha en que ello fuera posible, es claro, que «a juicio de esta Sala el plazo de tres años referido en el artículo 27.4 no incluye simplemente la adquisición del activo de que se trate, sino -salvando supuestos de especial complejidad- comprende también la puesta en funcionamiento del producto final o actividad a la que se orientó la inversión; es decir, requiere que en dicho plazo comience a desplegar sus efectos el elemento destinado a mejorar la actividad empresarial del sujeto pasivo»; por lo que conforme a la legislación y doctrina expuesta, la decisión adoptada es conforme a Derecho y determina la desestimación del recurso».*

Otra interpretación “*in bonum*” de los plazos de la RIC se ha producido con relación a las inversiones anticipadas, atendida la inexistencia de previsiones legales al respecto, al contrario de lo que acontecía con el régimen del FPI. También fue aquí la Comisión en su Informe de 2000, la que aprovechó para dejar claro que, a falta de régimen legal expreso, eran válidas para la materialización de la dotación las inversiones realizadas a medida que se fueran obteniendo los ingresos que generaban el beneficio:

*“Se desea saber si pueden realizarse inversiones aptas para materializar la RIC desde el momento mismo en que se obtiene el ingreso que generará el beneficio al que se aplicará el incentivo fiscal, sin necesidad de esperar al acuerdo de la Junta General sobre la dotación contable de la Reserva. El apartado 4 del artículo 27 de la Ley 19/1994, dispone que “las cantidades destinadas a*

*la reserva para inversiones en Canarias deberán materializarse, en el plazo máximo de tres años contados desde la fecha del devengo del impuesto correspondiente al ejercicio en que se ha dotado la misma, en la realización de alguna de las siguientes inversiones”. La norma legal marca el final del plazo para invertir las cantidades que se benefician del incentivo fiscal, sin concretar desde cuando puede realizarse dicha inversión. Por lo tanto, no hay impedimento legal para entender que la inversión pueda hacerse desde que la obtención de ingresos proporciona capacidad para financiarla, sin necesidad de esperar a un momento ulterior, como puede ser el de la Junta General que decide la aplicación del beneficio del ejercicio”.*

De esta forma se había ampliado el plazo al abarcar hacia atrás la propia anualidad en que dicho beneficio se logró<sup>71</sup>. Antes de las conclusiones de la Comisión, la DGT venía siendo inflexible al respecto, negando la posibilidad de materializar en una inversión efectuada en el año anterior, si bien y en contrapartida, se apuntaba la posibilidad de acogerse por el exceso a la deducción por inversiones en activos fijos:

*“La entidad consultante dotó en el ejercicio 1994 la reserva para inversiones en Canarias. En 1995 adquirió un autobús por medio de un préstamo, el cual se amortizará totalmente en el año 2000. La reserva para inversiones dotada en 1994 es inferior al precio de adquisición del autobús. Si puede continuar efectuando dotaciones a la reserva para inversiones en Canarias en los años siguientes, y materializarla en el autobús adquirido en 1995, debido a que la cantidad dotada en 1994 no alcanzó a cubrir el importe de la inversión realizada. La cuestión radica en determinar si las cantidades aplicadas a la dotación de la reserva para inversiones en Canarias pueden afectarse a inversiones efectuadas en ejercicios anteriores a aquél en el que se realiza la dotación. El apartado 4 del artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias establece (...) De lo que se deriva, sin lugar a dudas, que la mecánica de este beneficio fiscal exige efectuar primero la dotación a la reserva y posteriormente materializarla en alguna de las inversiones previstas en el apartado 4 del artículo 27. En consecuencia, no es posible materializar la reserva para inversiones en Canarias en una inversión efectuada en un año anterior a su dotación. Es decir, no puede materializar la reserva para inversiones que dote en los ejercicios 1995 y siguientes a la*

---

<sup>71</sup> La doctrina fue seguida a pies juntillas por el TEAR de Canarias. Vid. la Resolución de 30 de septiembre de 2002.



*inversión efectuada en 1995. Por otra parte, de efectuar nuevas dotaciones a la reserva para inversiones en Canarias deberán cumplirse los requisitos señalados en la Ley 19/1994 , y en caso contrario deberá integrarse en la base del ejercicio en el que se incumplan los requisitos las cantidades que en su día dieron lugar a una reducción de la base imponible (art. 27 apartado 8 de la Ley 19/1994). Además, deberán abonarse intereses de demora desde el último día del plazo de ingreso voluntario de la liquidación en la que se realizó la correspondiente deducción (art. 27 apartado 8 de la Ley 19/1994). No obstante, si se cumplen el resto de requisitos señalados en la normativa vigente, el exceso de la inversión efectuada en 1995, sobre el saldo de la reserva para inversiones en Canarias dotada en 1994 podrá acogerse a la deducción por inversión en activos fijos con arreglo a la normativa vigente en 1995”.*

Era evidente que tras el pronunciamiento de la Comisión, la interpretación era otra, en la medida en que se abría la puerta a la posibilidad de materializar a medida que se fuesen generando los ingresos, es decir, en la propia anualidad en la que nacían los beneficios que servirían de sustento al propio incentivo fiscal. Pero además, en diciembre de 2002, la Ley 19/1994 fue objeto de modificación legal (Ley 53/2002, de 30 de diciembre), a través de la creación de un nuevo apartado 10 en el artículo 27, con el objeto de alumbrar los planes de inversión anticipada para los años 2003 y siguientes y en cuya virtud, se permitía realizar una inversión en un ejercicio con cargo a los posibles beneficios que se obtuvieran en el futuro<sup>72</sup>. Con la nueva previsión legal las dotaciones podían materializarse no sólo en el mismo ejercicio en el que fuera obteniéndose el beneficio y en los cuatro años posteriores, sino también, en los años anteriores. Restaba únicamente preguntarse si dicha

---

<sup>72</sup> “Los sujetos pasivos a que se refiere este artículo podrán llevar a cabo inversiones anticipadas de futuras dotaciones a la reserva para inversiones siempre que cumplan los restantes requisitos exigidos en el mismo y las citadas dotaciones se realicen con cargo a beneficios obtenidos hasta el 31 de diciembre de 2005. Se comunicará la citada materialización y su sistema de financiación conjuntamente con la declaración del Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre la Renta de no Residentes o el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del período impositivo en que realicen las inversiones anticipadas. El incumplimiento de cualquiera de los requisitos en este apartado ocasionará la pérdida del beneficio fiscal y será de aplicación lo previsto en el apartado 8 de este artículo”.

incorporación legal podía interpretarse como una aclaración legal, o una innovación –extremo éste que no siempre ha obtenido un criterio unánime como hemos visto ya líneas arriba-. Para la DGT, en Consulta de 29 de enero de 2003, se trataba de lo segundo, por lo que la posibilidad de efectuar inversiones anticipadas únicamente era posible a partir de 1 de enero de 2003; en ningún caso antes (pero ello ya sabemos por otros aspectos de la RIC que es lo menos habitual, pues generalmente las modificaciones legislativas han sido interpretadas como meras aclaraciones legales de las interpretaciones administrativas):

*“ La Reserva para Inversiones en Canarias constituye un incentivo que pretende fomentar comportamientos prudentes, consistentes en la salvaguarda (o reserva, como su propio nombre indica) por las empresas de una parte de sus beneficios para posteriormente destinarlos a la realización de inversiones beneficiosas para el desarrollo económico del archipiélago. Tal y como reza la Exposición de Motivos de la Ley 1971994, la reserva surge con el objetivo de que los empresarios canarios puedan acceder a cotas importantes de ahorro fiscal como contrapartida a su esfuerzo inversor con cargo a sus propios recursos. De conformidad con una interpretación de la norma acorde con su espíritu ha de señalarse que sólo serán aptas para la materialización de la RIC las inversiones que se realicen a partir del momento en que se obtengan los recursos en forma de ingresos que quedarán libres de tributación, quedando excluidas aquellas otras que se efectúen en un momento anterior. No obstante lo anterior, como excepción a la regla general, la norma permite la posibilidad de efectuar inversiones anticipadas, pero sólo desde 1 de enero de 2003, fecha de entrada en vigor de la modificación introducida por la Ley 53/2002”.*

#### **I. 10. ALGUNAS OTRAS CUESTIONES ATINENTES AL PERIODO DE PERMANENCIA DE LA MATERIALIZACIÓN DE LA INVERSIÓN.**

Otra de las polémicas interpretativas suscitadas por la RIC se produjo con ocasión de la fijación del período de permanencia en funcionamiento de la maquinaria, inmuebles y demás bienes en los que

se había materializado la inversión, atendido el peligro que representaba la obsolescencia tecnológica de algunos de los elementos de activo fijo en funcionamiento de las empresas que no habían alcanzado el plazo de los cinco años previstos por la Ley 19/1994. La cuestión, por lo tanto, residía en saber con precisión las consecuencias derivadas de la sustitución o enajenación de bienes cuya vida tecnológica había sido superada. Empresa esta no precisamente fácil, pues la Ley establecía con toda claridad que los bienes en los que se había materializado el incentivo no debían “ser objeto de transmisión, arrendamiento o cesión a terceros para su uso”. A esa mera interpretación literal se sobrepuso –muy adecuadamente, a nuestro juicio- la Comisión de 2000 en su Informe, consciente, como era, de la imperiosa necesidad en ocasiones de vender bienes cuya vida útil había terminado o bien aconsejaban la sustitución por otros como necesaria estrategia empresarial:

*“Así, una interpretación finalista e integradora de la norma debe evitar la desinversión, pero también debe permitir la renovación de los activos en atención a la posible falta de adecuación sobrevenida a la actividad a la que se destinaron. En concreto, no se debe considerar incumplido el requisito de mantenimiento exigido en el apartado 5 a) del mencionado precepto siempre que el importe obtenido por la enajenación de los activos se reinvierta de forma inmediata en la adquisición de otro activo fijo que lo sustituya y que reúna, a su vez, los requisitos exigidos para la materialización de la RIC”.*

A esta novedosa y beneficiosa línea interpretativa se unió pronto la DGT en su contestación de 25 de abril de 2001, por la que se reconocía expresamente la necesidad de sustituir bienes obsoletos a pesar de que todavía les restase una vida legal útil superior:

*“14º Se desea saber si se considera cumplido el requisito de mantenimiento exigido en el apartado 5 a) del artículo 27, en caso de sustitución o renovación de activos en los que se haya materializado con carácter definitivo dotaciones de RIC, siempre*

*que el importe obtenido por la enajenación de los activos se reinvierta de forma inmediata en el mismo ejercicio económico, en la adquisición de otro activo fijo que lo sustituya y que reúna, a su vez, los requisitos exigidos para la materialización de la RIC. El apartado 5 del artículo 27 de la Ley 19/1994 establece que los sujetos pasivos del Impuesto que hayan materializado la RIC adquiriendo activos fijos deberán conservar la titularidad de éstos, así como mantener su utilización efectiva al servicio de la empresa, durante cinco años como mínimo o durante su vida útil si fuese inferior. La finalidad de esta norma es clara, al vincular la inversión de modo duradero o incluso permanente a la actividad productiva. Ahora bien, en ciertas ocasiones, aún no habiendo terminado la vida útil de los activos, las circunstancias de la actividad productiva pueden haber convertido los activos adquiridos en obsoletos o ineficientes haciendo obligada su sustitución por otros activos que, cumpliendo una función análoga, se adaptan mejor a las nuevas circunstancias. Por ello, interpretando de forma finalista e integradora la norma y en atención a la posible falta de adecuación sobrevenida a la actividad a la que se destinaron, se considerará no incumplido el requisito de mantenimiento exigido en el apartado 5 a) del mencionado precepto si el importe obtenido por la enajenación de los activos fijos en los que se materializó la RIC se reinvierte de forma inmediata, en el mismo período impositivo, en la adquisición de otro activo fijo que lo sustituya y que reúna los requisitos exigidos para la materialización de la RIC”.*

Con posterioridad, incluso, la propia DGT, en Consulta de 18 de marzo de 2004, ha manifestado la posibilidad de sustituir un inmueble antes de los cinco años de permanencia legal, si se reinvertiese en el mismo ejercicio en otro activo fijo:

*“La consultante se plantea la posibilidad de sustituir un bien inmueble en el que materializó la RIC, por otro, antes de completar el período de cinco años previsto por el art. 27 de la Ley 19/1994, por razones de operatividad empresarial....La finalidad de esta norma es clara, al vincular la inversión de modo duradero o incluso permanente a la actividad productiva. Ahora bien, no cabe desconocer que en ciertas ocasiones, aun no habiendo terminado la vida útil de los activos, las condiciones del mercado o las necesidades de la actividad productiva aconsejan su sustitución por otros activos que, cumpliendo una función análoga, se adaptan mejor a las nuevas circunstancias. Así, una interpretación finalista e integradora de la norma debe evitar la desinversión, pero también debe permitir la renovación de los activos en atención a la*

*posible falta de adecuación sobrevenida a la actividad a la que se destinaron. En concreto, no se debe considerar incumplido el requisito de mantenimiento exigido en el apartado 5 a) del mencionado precepto, siempre que el importe obtenido por la enajenación de los activos se reinvierta de forma inmediata, en el mismo período impositivo, en la adquisición de otro activo que lo sustituya y que reúna, a su vez, los requisitos exigidos para la materialización de la RIC”<sup>73</sup>*

## **I. 11. LA MATERIALIZACIÓN DE LA RIC EN TERRENOS**

Constituye este otro de los aspectos más conflictivos de la RIC que, al igual que hemos visto en casos anteriores, ha sufrido los vaivenes de las distintas interpretaciones imperantes en cada momento. En un primer momento, se negó toda posibilidad de materializar la dotación en terrenos, al no poder considerarse activos fijos nuevos, sino usados<sup>74</sup>. Es indudable que con una interpretación tan estricta (por otra

---

<sup>73</sup> Opinión ratificada posteriormente por la Consulta de 27 de diciembre de 2004, en la que la consultante había materializado la RIC en un inmueble que luego tuvo que abandonar por imperativo administrativo: “La finalidad de esta norma es vincular la inversión de modo duradero o incluso permanente a la actividad productiva. Ahora bien, no cabe desconocer que en ciertas ocasiones, aun no habiendo terminado la vida útil de los activos, pueden existir determinadas causas justificadas, como en el caso consultado, en que la Administración impone al sujeto pasivo el traslado obligatorio de la sede de su actividad habitual. En concreto, no se debe considerar incumplido el requisito de mantenimiento exigido en el apartado 5 a) del mencionado precepto siempre que, en el mismo período impositivo se haya adquirido un nuevo establecimiento que sustituya al anterior y reúna, a su vez, los requisitos exigidos para la materialización de la RIC, el cual se subrogaría en el cumplimiento de tales requisitos”. En parecidos términos, vid. las Consultas de DGT de 25 de abril de 2001 y 18 de marzo de 2004.

<sup>74</sup> Son abundantes las Consultas de la DGT en tal sentido. La de 11 de Febrero de 1997 señalará que “la parte del solar correspondiente a un local apto para la materialización de la RIC no puede considerarse, ya que el solar no puede tener la consideración de activo nuevo”; para la de 12 de marzo de 1997 “la posibilidad de que los solares, incluso cuando se hayan adquirido para construir sobre ellos un inmueble que vaya a ser activo fijo de la empresa, puedan considerarse adecuada materialización de la reserva para inversiones, hay que tener en cuenta que estos activos, por su propia naturaleza no pueden calificarse como activos fijos nuevos, por lo que sería preciso que supongan una mejora tecnológica para la empresa (...) Cabe concluir que difícilmente la inversión en los solares contribuye a una reducción del coste unitario de los servicios prestados por la empresa o una mejora en la calidad de los mismos, sino que contribuye a incrementar en el futuro su volumen de negocios”. Como dato curioso, conviene apuntar que el TEAC en Resolución de 25 de septiembre de 1998, llegó a considerar activo usado no el que hubiese sido transmitido varias veces, sino el que efectivamente hubiese sido utilizado por alguno de sus propietarios:

parte la que se desprendía del tenor literal de la ley) las posibilidades de materializar se veían enormemente reducidas, tanto que los agentes económicos canarios y el propio Gobierno insular instaron un cambio de criterio por parte del Ministerio de Economía y Hacienda. Dicha presión surtió efecto a partir del año 1998, pues en Consulta de 23 de junio, la DGT afirmará que “dado que la Ley 19/1994 no distingue, en el primer párrafo de la letra a) del artículo 27. 4, entre las distintas clases de activos fijos situados o recibidos en el archipiélago canario, ha de afirmarse que dicha Ley permite que se trate tanto de activos “nuevos”, como de activos que se han deteriorado por el uso, como de aquellos activos a los que, por ser “bienes naturales” no conviene su inserción en una u otra clasificación como sucede con los terrenos (...) el calificativo usado debe entenderse referido a aquellos bienes que con independencia de que hayan sufrido o no deterioro por el uso, hayan sido utilizados por un sujeto pasivo en una actividad empresarial, mención plenamente aplicable a los terrenos”.

Bien mirada, la interpretación de la DGT abría la puerta que la Ley parecía negar, pero de una manera muy tímida, pues los terrenos aptos para materializar debían cumplir la doble condición de no haberse beneficiado anteriormente de la RIC y además suponer una mejora tecnológica para la empresa. Requisitos estos que, de consuno, no era fácil que pudieran cumplirse. Pero ni siquiera por separado, pues

---

“En cuanto al terreno adquirido por la Sociedad, habida cuenta, según el transcrito precepto, que en la adquisición de activos fijos afectos a la RIC, los requisitos para disfrutar el incentivo fiscal difieren en el caso de que sean usados respecto a los nuevos, es necesario distinguir unos de los otros. Esta cuestión ha sido abordada por el Tribunal Administrativo Central, entre otras, en su resolución de 25 de septiembre de 1998, al analizar el artículo 214 del Reglamento del Impuesto de Sociedades anteriormente vigente, en su fundamento de derecho quinto, ha dejado dicho que: ...En este sentido, el Reglamento, ya que la Ley no define qué se entiende por activo fijo nuevo, señala que para que un activo fijo sea “nuevo” ha de ser “utilizado” o “entrar en funcionamiento” “por primera vez”. Así, un bien objeto de varias transmisiones, pero que no haya sido utilizado o puesto en funcionamiento por alguna de las empresas, seguiría siendo nuevo, mientras que si se ha utilizado o puesto en funcionamiento por alguna de ellas ya no puede considerarse nuevo. Si no fuera así un mismo bien podía dar origen a una cadena interminable de deducciones; de ahí que si la empresa que ha gozado de la deducción lo transmite, la adquirente no puede gozar de la deducción por inversiones”.

si resultaba difícil encontrar un terreno que no hubiera formado parte antes del activo circulante de otro empresario, tampoco era fácilmente demostrable que la inversión en la que la materialización se había plasmado se tradujese palmariamente en la reducción de coste de producción unitario del bien o servicio o en la mejora de la calidad del bien o servicio. Conviene no olvidar a este respecto que la DGT venía negando la existencia de mejora tecnológica en aquellos casos en los que:

- a) Los activos usados fuesen a sustituir a otros análogos existentes.
- b) Los activos adquiridos supusieran el aumento de la dimensión de la empresa o la apertura de nuevas instalaciones.
- c) Los nuevos terrenos lo que permitían era proporcionar nuevos servicios

La puerta tímidamente abierta se había convertido en realidad en un mero intento fallido de reconducir una situación para no forzar en demasía el tenor literal de la Ley (sobre todo si se recuerda que la STS de 22 de febrero de 1995 había señalado que “la inversión en terrenos ha estado siempre excluida del concepto de activos fijos nuevos” y que la DGT era constante en apuntar que la inversión en terrenos nunca podía considerarse como una compra de activo fijo nuevo (Consulta de 3 de abril de 1989), si bien es cierto que por otro lado (un nuevo problema exegético) el derecho comunitario no excluía la inversión en terrenos como apta para cualquier beneficio fiscal, pero los términos legales “inversión inicial” e “inversión de sustitución”, dificultaban poderosamente esa conclusión.

Así lo pone de manifiesto, por ejemplo, la propia DGT en Contestación de 27 de julio de 1999, es decir, apenas un año después del tímido paso dado con anterioridad, por la que se negaba la posibilidad de invertir en un terreno para construir un nuevo hotel, ya que "...la adquisición de un terreno usado para la construcción de un nuevo hotel no puede entenderse como materialización adecuada para la Reserva para Inversiones en Canarias por cuanto ni disminuye el coste de producción unitario ni mejora la calidad del servicio prestado, sino que por el contrario permite prestar un nuevo servicio aumentando el volumen de negocio de la empresa".

Como ha explicado MIRANDA CALDERÍN, la solución no era precisamente fácil, pues "si se ampliaba un establecimiento o se creaba uno nuevo, la UE admitía la inversión en terrenos como receptora de ayudas, pero la DGT no consideraba que en esos casos existiese "mejora tecnológica", por lo que la inversión en terrenos no se consideraba apta para la materialización de la RIC. En los supuestos de inversiones de sustitución, y en el hipotético caso de que la Hacienda española admitiese la "mejora tecnológica" sería el derecho comunitario el que rechazaría la inversión en terrenos"<sup>75</sup>. Así las cosas, una vez más la "interpretación correcta de la ley" vino de la mano del Informe de la Comisión de diciembre de 2000, a la vista del auténtico desbarajuste interpretativo que había sufrido la DGT, pues, si bien en junio de 1988 el Centro directivo había admitido los terrenos como inversión apta para la materialización de la RIC (eso sí, con la imperiosa obligación de acreditar la mejora tecnológica), apenas un año después, la propia DGT abjuraba de sus planteamientos apuntado la imposibilidad de materializar en unos terrenos destinados a la construcción de un hotel, al resultar dudosa la disminución del coste de producción y la mejora del servicio prestado. Ante tal situación, la Comisión se pronunció

---

<sup>75</sup> *La planificación de la Reserva para Inversiones...*, op. cit. pag. 270.



inequívocamente a favor de la posibilidad de materializar en terrenos para su posterior construcción o accesorios a la actividad empresarial principal, sin necesidad alguna de acreditar la mejora tecnológica<sup>76</sup>.

Este planteamiento fue secundado por la DGT en Consulta Vinculante de 25 de abril de 2001:

*“La expresión “activos fijos situados o recibidos en el archipiélago canario” sin duda incluye a los terrenos pertenecientes al archipiélago canario ya que éstos son de forma indubitada un activo fijo, por lo que podrán ser activos aptos para materializar la RIC cuando cumplan los requisitos exigidos con carácter general a dicho tipo de activos (...) La concurrencia de estos dos requisitos (por un lado, situados y utilizados en Canarias y necesarios para el desarrollo de actividades empresariales, y por otro, no haberse beneficiado anteriormente de la RIC y suponer una mejora tecnológica) será exigible a los terrenos con carácter general, ya que, por un lado, parece obvio que por su existencia inmemorial siempre ha de presumirse su uso previo y que, en cualquier caso, el cumplimiento de la finalidad primordial del incentivo, el incremento de la demanda de bienes de inversión que aumente la capacidad productiva global, se consigue con activos nuevos y no con el mero cambio de manos de los ya existentes. No obstante, seguirán el régimen de los activos nuevos los terrenos que cumplan las siguientes condiciones:*

- *Los que puedan considerarse elementos accesorios de la construcción que sustente, lo que ocurrirá cuando pueda suponerse que su utilización estará vinculada a la de ésta de forma estable. La indicada naturaleza accesoria de los terrenos habrá de determinarse atendiendo a la finalidad económica de la inversión, esto es cuando la construcción sea lo relevante en el activo resultante. Esta circunstancia se cumplirá, por ejemplo, en los solares ocupados por construcciones, incluidas las zonas ajardinadas o deportivas anexas, así como por instalaciones deportivas o lúdicas que constituya una actividad económica.*
- *Terrenos que constituyan superficies nuevas, no preexistentes, creadas por la acción humana, como puede ser el caso de terrazas o banales en zonas de fuerte desnivel o terrenos ganados al mar. La adquisición de*

---

<sup>76</sup> Vid. el apartado 3. 2. 1. 3. del referido Dictamen.

*estas superficies antes de su primera utilización, o la inversión realizada para conseguirlas, será materialización válida de la RIC”.*

Por lo tanto, si los terrenos se consideraban accesorios a la construcción o se trataba de superficies nuevas no utilizadas con anterioridad (bancales o terrenos ganados al mar), no había mayor problema en su materialización. Así lo señaló también la Resolución del TEAR de Canarias de 24 de abril de 2001. Sin embargo, la cuestión no quedó completamente pacificada, pues en varias consultas posteriores, la DGT aún mostraba claros reflujos de no haber asimilado la doctrina que con tanto esfuerzo se había creado.

Tal es el caso de dos Contestaciones de 17 de septiembre de 2001, en las que se niega a una cadena hotelera la posibilidad de materializar en un terreno usado para construir un nuevo hotel “por cuanto ni disminuye el coste de producción unitario ni mejora la calidad del servicio prestado, sino que por el contrario, permite prestar un nuevo servicio aumentando el volumen de negocios de la empresa” y porque “los solares y terrenos pueden tener la consideración de activos fijos nuevos siempre que no hayan sido utilizados por un sujeto pasivo en una actividad empresarial y son, por tanto, susceptibles de ser materialización apta. Si no son nuevos, para acceder al beneficio fiscal de la RIC no podrán haber sido anteriormente materialización de la Reserva, y deberán suponer una mejora tecnológica para la empresa”.

En otra tercera Consulta evacuada ese mismo día 17 de septiembre de 2001, la DGT ejemplifica una serie de materializaciones en terrenos, pero insistiendo de nuevo en la necesidad de acreditar la mejora tecnológica:

*“- Terrenos que sean accesorios de la construcción que sustenten, vinculados a ésta de forma estable, de forma que la construcción sea la inversión relevante en el producto final que*

*se ofrece al mercado, por ejemplo: solares ocupados por construcciones, incluidas zonas ajardinadas o deportivas anexas, instalaciones deportivas o de ocio que constituyan una explotación económica.*

- *Terrenos que constituyan superficies nuevas, no preexistentes, creadas por la acción humana. Ej. Terrazas o bancales en zonas de fuerte desnivel o terrenos ganados al mar.*
- *Inversiones realizadas en la preparación de terrenos para su uso productivo como explanación, pavimentado...”<sup>77</sup>.*

Como puede apreciarse, no se trataba de un hecho aislado, pues en otras Consultas posteriores (un buen ejemplo de ello lo constituye la de 20 de mayo de 2002) se alimentaba la confusión, contradiciendo no sólo el Informe de la Comisión, sino anteriores Consultas de signo contrario. Dicho de otra manera, a una situación anterior (con doctrina que había generado graves problemas) le había sucedido otro contexto marcado por el Informe de la Comisión y un giro de tendencia de la DGT, pero acto seguido, esta última se había desdicho, generando todavía una confusión mayor.

A remediar dicho caos se prestó la Resolución del TEAR de Canarias de 24 de abril de 2001, quien siguió a pies juntillas la doctrina vertida por la Comisión en su Informe de 2000, considerando que la adquisición de terrenos sobre los que posteriormente fuera a edificarse eran aptos para la materialización como activos fijos nuevos, sin necesidad de acreditación de mejora tecnológica alguna, apostillando que la consideración de accesoriadad de dichos terrenos venía

---

<sup>77</sup> Lógicamente en casos claros donde no se produce actividad o transformación alguna, la doctrina correcta era negar la posible materialización. Es el caso descrito por la Resolución del TEAR de Canarias de 29 de octubre de 2002: “El sujeto pasivo se limita a afirmar que la adquisición de ese solar le suponía una gran mejora tecnológica. Dicha afirmación parece situar su pretensión en la razonabilidad de la materialización de dicho terreno como bien usado, pero sin hacer esfuerzo alguno en tratar de argumentar la misma. Por el contrario en el acuerdo impugnado se deja constancia, con referencia a distintas diligencias, a propósito de dicho terreno, denominada parcela....sita en ...de cómo en visita de inspección el representante del sujeto pasivo mostró al actuario un terreno que posteriormente se demostró que no era la citada parcela, y que no era de titularidad del sujeto pasivo. Igualmente se deja constancia de que localizada dicha parcela por la actividad inspectora, realizada con posterioridad al período válido para la materialización de la dotación realizada a la RIC con cargo a los beneficios de 1995, la misma se describe como terreno natural on piedras y maleza, y sin que en la misma exista instalación alguna”.

condicionada por su relevancia respecto del producto inmobiliario final, que sin considerar el valor del suelo habría de ser, por lo tanto, superior.

Sin embargo, también es lo cierto que esto último (que el valor de la construcción sea superior al propio del terreno) no se preveía expresamente por la Ley 19/1994, por lo que con posterioridad, el TEAR de Canarias abandonó dicha interpretación, variando de planteamiento y considerando simplemente que dicho valor ha de ser relevante desde el punto de vista económico, sin ulteriores matices y dando por hecho que toda construcción reviste un carácter de novedad que es suficientemente justificativo de este extremo:

*“En el caso de que el activo adquirido sea un terreno, como ocurre en el presente expediente, la calificación de fijo o usado entraña dificultades, por la singular naturaleza de esta clase de bienes. Parándose en el momento en el que el empresario adquiere un bien, para calificarlo de activo fijo nuevo o usado, división correcta en los bienes de capital, surge la primera dificultad de si los terrenos pueden encuadrarse en una u otra categoría. La vieja teoría ricardiana de la que fue fiel reflejo nuestro sistema impositivo de impuestos de productos dice que no y, desde luego, los terrenos, a diferencia de una máquina, no son amortizables por el uso o utilización. Superando esta dificultad y admitiendo que pueden encuadrarse en una de las dos categorías, nuevo o usado, la condición de nuevo del terreno no debería perderse si con anterioridad a la adquisición hubiese tenido la consideración de activo circulante, bien como existencias o producto inmobiliario en curso. Por otra parte, en los terrenos suelen producirse frecuentemente alteraciones físicas, económicas y jurídicas (urbanización, segregaciones o agregaciones, obra nueva, división horizontal, rehabilitación, demoliciones por nueva promoción, etc....) con pérdida incluso de su identidad en la esfera jurídica, debiendo traerse a colación en lo que aquí interesa, que la normativa del IVA y del IGIC, sobre terrenos pueden resumirse en el axioma “las construcciones en curso siguen la suerte de los terrenos y cuando están terminadas, es el terreno el que sigue la suerte de la construcción”, constituyendo una primera o ulterior entrega de edificación, con lo cual aún se complica más el acierto en la decisión de si estamos ante un activo fijo nuevo o usado. Finalmente, sin ánimo exhaustivo y en relación con la idea anterior, debe tenerse en cuenta que no en pocas ocasiones el terreno se*

*adquiere para posteriormente construir sobre él, de tal forma que el mismo pasa a un segundo plano y su adquisición, aun cuando necesaria, no deja de ser instrumental o funcional, y lo realmente importante es el producto inmobiliario resultante, nuevo. Por todo lo expuesto y en atención a los principios inspirados de la Reserva para Inversiones en Canarias recogidos en la Exposición de motivos de la propia ley 19/1994 mencionada, a cuyo tenor: “Por lo que se refiere al ámbito específicamente fiscal el modelo económico que subyace tras los planteamiento globales expresamente reflejados en el texto de la Ley demanda la adopción de ciertas medidas de esa naturaleza fiscal, como son las tendentes a fomentar las inversiones privadas en Canarias, las de acompañamiento del régimen de liberalización de las telecomunicaciones, las que requieren una efectiva política de fomento de las exportaciones canarias y, finalmente, las que demandan la posibilidad de que los empresarios canarios puedan acceder a cotas importantes de ahorro fiscal como contrapartida a su esfuerzo inversor con cargo a sus propios recursos, lo cual se consigue mediante la regularización del régimen especial de la reserva para inversiones”. El Tribunal viene considerando que en el supuesto de adquisición de terrenos sobre los que posteriormente fuera a edificarse, cuando dichos terrenos puedan considerarse elementos accesorios de la construcción que sustenten, lo que se entiende ocurrirá cuando se pueda suponer que la utilización de dichos terrenos estará vinculada a la de la construcción de forma estable, debiendo atenderse a la relevancia, que ha de ser superior, que represente la construcción en el producto final, y siempre y cuando se cumplan los demás requisitos establecidos por la norma, no necesitan acreditar la mejora tecnológica, debiendo seguirse en este supuesto, el régimen establecido por la norma para los activos fijos nuevos, esto es, que se trate de activos fijos situados o recibidos en el archipiélago canario, utilizados en el mismo y necesarios para el desarrollo de actividades empresariales del sujeto pasivo, o que contribuyan a la mejora y protección del medio ambiente en el territorio canario, lo que desde luego evitará la desigualdad de trato entre los contribuyentes con respecto a los que adquieren un edificio construido previamente sobre un solar (activo usado) y pueden acogerse al beneficio que supone la reserva por el importe total de la compra (suelo más edificación) como inversión en activo fijo nuevo, y los que previamente adquieren el terreno con la intención de edificar en él. Por lo demás dicho criterio viene recogido en el Informe de la comisión al que alude el reclamante, que aunque no vincule al Tribunal, lo comparte. Con dicho criterio en el presente caso no cabe duda alguna que el solar...adquirido por el reclamante y sobre el que construyó un hotel de...estrellas, debe calificarse de activo fijo nuevo apto para la materialización de la RIC” (Resolución de 27 de noviembre de 2002).*

## **I. 12. LA MATERIALIZACIÓN EN INMUEBLES O EDIFICIOS.**

La dificultad tradicional desde la promulgación de la Ley 19/1994 en cuanto a la materialización del incentivo en inmuebles usados residía en la necesidad de acreditar la mejora tecnológica que ello debía comportar. En este sentido, las Consultas de la DGT de 12 de marzo y 8 de abril de 1997, constituyen buenas referencias en este campo:

*“La necesidad de que los activos fijos usados supongan una mejora tecnológica constituye un requisito cuya concurrencia deberá determinarse en cada caso a la vista de las circunstancias que se aprecien (...) En este sentido, ha de tratarse de maquinaria, instalaciones, equipos y, en general, cualquier otro elemento que por sus condiciones objetivas y por la forma en que se aplica al proceso de producción de la empresa, presente un componente tecnológico que evidencie su capacidad para introducir mejoras en el sentido indicado. En la medida en que tales circunstancias no concurren en un local comercial usado destinado al alquiler que, como manifiesta el propio sujeto pasivo, contribuye únicamente a aumentar el volumen de negocio de la empresa, cabe concluir que la adquisición del mismo no constituye una inversión apta para la materialización de la reserva”.*

*“Igualmente, este último requisito (el de la mejora tecnológica) debe concurrir respecto de la adquisición del local comercial que, de acuerdo con lo manifestado por el sujeto pasivo, tiene la condición de usado. En este sentido, considerando los parámetros básicos que determinan la existencia de “mejora tecnológica” de acuerdo con lo establecido en el apartado Dos del artículo 2º del Real Decreto 241/1992, de 13 de marzo, por el que se desarrolla la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico y Fiscal de Canarias en lo relativo a los incentivos fiscales a la inversión, cabe concluir que difícilmente la inversión en un terreno o en un local comercial contribuye a una reducción del coste unitario de los bienes y servicios prestados por la empresa o una mejora en la calidad de los mismos, sino que contribuiría, en su caso, a incrementar en el futuro su volumen de negocios”.*

Sin embargo, lo cierto es que con posterioridad a la publicación del Informe de 2000 por la Comisión, el planteamiento de la DGT fue más matizado y generoso, concediendo la posibilidad de demostrar la existencia de la referida mejora tecnológica en el caso de bienes inmuebles usados, posibilidad esta hasta ese momento de todo punto imposible como acabamos de resaltar líneas arriba:

*“¿Se puede considerar mejora tecnológica la adquisición de inmuebles usados destinados al almacenamiento y oficinas para mejorar la red o logística de distribución de los productos a lo largo del Archipiélago?. Como ya se ha comentado, la RIC tan solo podrá materializarse en la adquisición de bienes usados si estos no se han beneficiado anteriormente del régimen de la RIC y si suponen una mejora tecnológica para la empresa que los adquiere. Por tanto, a la adquisición de un activo que no es nuevo, que no aumenta la capacidad productiva global de las Islas, se le exige que produzca un efecto muy concreto en la empresa adquirente: debe aportar una mejora para la empresa, es decir, una novedad o cambio de tipo cualitativo y de signo positivo, y dicha novedad debe ser de carácter tecnológico, esto es, debe afectar a los procedimientos o técnicas empleadas para la producción de los bienes o la prestación de los servicios en los que consista su actividad mercantil. La aportación de una mejor exigirá que el activo usado adquirido proporcione una utilidad práctica que resulte novedosa, que no sea ya ofrecida por ninguno de los activos que, por cualquier título jurídico, se vinieran utilizando hasta entonces. Así, or ejemplo, la adquisición de bienes cuyo uso ya se tuviese cedido en virtud de un contrato de arrendamiento no supondrá, en principio, una mejora al no incorporar novedad alguna para el proceso productivo (con independencia de la bondad financiera de la operación), salvo que la adquisición permita obtener nuevas utilidades del bien, como la posibilidad de reformarlo o acondicionarlo, o la eliminación de restricciones de uso, etc. El carácter tecnológico de la mejora concurrirá cuando la nueva utilidad conseguida con el activo usado adquirido consista en un avance, ventaja o solución de problemas concretos de tipo técnico, al servicio de los procedimientos o conocimientos empleados para el desarrollo de la actividad económica propia del sujeto pasivo o de su estructura comercial o logística. El activo usado adquirido debe proporcionar cambios cualitativos en dichos procedimientos, redundando en una mejor calidad y eficiencia de la actividad que ya se viniera realizando. La valoración de ambas circunstancias de hecho en cada caso puede resultar ciertamente difícil. Sin embargo, en determinados supuestos será posible aplicar los criterios que, para facilitar al contribuyente la prueba de*

la existencia de una mejora tecnológica, recoge el artículo 2. 2 del Real Decreto 241/1992, de 13 de marzo, al regular la deducción por inversión en activos fijos aplicable en Canarias. Esta norma se refiere a determinadas clases de activos (a) Maquinaria, instalaciones y utillaje, b) Equipos para proceso de información, c) Elementos de transporte interior y exterior, excluidos los vehículos susceptibles de uso propio por personas vinculadas directa o indirectamente a la Empresa), cuya relevancia tecnológica es evidente y, en relación con las cuales en caso de comprobación o investigación de la situación tributaria del sujeto pasivo, podrá acreditarse que incorporan una “mejora” si la empresa ha mejorado la calidad de sus productos o rebajado el coste de producción de los mismos. En el caso consultado, sin embargo, no estamos ante ninguno de los activos mencionados en el artículo 2. 2 del Real Decreto 241/1992, por lo que la referencia interpretativa que proporciona este precepto no será suficiente por sí sola, en particular si los activos usados adquiridos se limitan a aportar una reducción de costes pero sin impacto que pueda calificarse de “tecnológico”. Será necesario, por tanto, que los inmuebles usados destinados al almacenamiento o a oficinas cumplan las condiciones arriba expuestas para considerar que suponen una mejora tecnológica para la empresa:

- Aporte una mejora a la empresa, una utilidad práctica que resulte novedosa, que no fuera ya ofrecida por almacenes u oficinas que, por cualquier título jurídico que permitiera su uso, se vinieran utilizando hasta entonces, en el sentido ya apuntado.
- La mejora o nueva utilidad conseguida debe ser de tipo cualitativo, consistir en un avance de carácter técnico, en el logro de una ventaja o solución de problemas concretos al servicio de los procedimientos, conocimientos o modos de trabajo empleados, que aumente la calidad y eficiencia de dichos procedimientos, sin que sea suficiente una simple expansión de la actividad.

Así, tratándose de inmuebles destinados a ser usados como almacenes, deberán aportar algún elemento cualitativo no existente hasta entonces, mejorando la eficiencia y calidad de la distribución de productos en los lugares o islas donde ya se viniera realizando, sin que sea suficiente un mero aumento de la capacidad de almacenaje disponible. Lo mismo hay que exigir a los inmuebles destinados a oficinas, es decir, deben proporcionar una nueva utilidad consistente en un avance de carácter técnico, en el logro de una ventaja o solución de problemas concretos al servicio de los procedimientos, conocimientos o modos de trabajo empleados, sin que sea suficiente un simple aumento de las oficinas disponibles”.

Sin embargo, lo cierto es que esta interpretación más matizada o menos restrictiva de la DGT de poco o nada sirvió, pues la Inspección



de los Tributos ha venido sistemáticamente negando la demostración de la mejora tecnológica. Habría de esperarse a finales del año 2004 para constatar que esa nueva orientación de la DGT tomaba cuerpo frente a la Inspección. Concretamente, la Consulta Vinculante de 13 de octubre de 2004, se pronunció sobre la posibilidad de considerar la adquisición de una nave usada como una mejora tecnológica apta para la materialización de la RIC. El consultante no se refugió en consideraciones más o menos vagas o etéreas, sino que confeccionó un elenco muy preciso de las ventajas que dicha materialización le iba a reportar:

- 1) Posibilidad de salir del casco urbano para ubicarse en un polígono industrial, con el beneficioso efecto de conseguir determinadas licencias de apertura que antes se le denegaban.
- 2) Contar con mayor espacio físico y con una zona de carga y descarga de la que antes no disponía.
- 3) Duplicar la potencia instalada y trabajar con energía autógena que antes le estaba prohibida.
- 4) Adquirir nueva maquinaria para mejorar la calidad de los productos, que en la nave anterior no podía instalarse.
- 5) Posibilidad de desarrollar tres tipos de maquinarias diferentes, patentadas y homologadas por la Unión Europea.
- 6) Duplicar el número de trabajadores de la empresa.

Ante tales innovaciones, la DGT se decantó por considerar dicha inversión como una materialización apta:

*“La consultante ha adquirido una nave industrial usada en el término municipal de Telde, en las Palmas de Gran Canaria. Dicha adquisición, según manifiesta la consultante, habría supuesto para la empresa una evidente mejora cualitativa con respecto de las antiguas instalaciones arrendadas. La principal ha sido la salida de un núcleo urbano de población para instalarse en un polígono industrial, habiéndose obtenido por el Ayuntamiento las licencias de apertura e instalación que anteriormente venía denegando por causas objetivas. La entidad ha ganado espacio físico, existe zona de carga y descarga, de la cual se carecía en las antiguas instalaciones. Por otra parte, en la nueva nave es posible trabajar con energía autógena, lo que está prohibido por las Ordenanzas Municipales en los núcleos de población, habiéndose duplicado la potencia de KW empleada. Con la nueva nave ha sido posible adquirir nueva maquinaria para mejorar la calidad de los productos. En la antigua nave no podía instalarse maquinaria para mejorar la calidad de los productos. En la antigua nave no podía instalarse maquinaria de más alto nivel y precisión, por la capacidad y altura de la misma. El número de personal prácticamente se ha duplicado. En las nuevas instalaciones se ha podido desarrollar tres tipos de máquinas diferentes, patentadas y homologadas por la Unión Europea. Si la adquisición de la nave industrial realizada por la empresa supone una mejora tecnológica. Si el activo fijado usado puede servir a efectos de materializar las cantidades destinadas a la Reserva para Inversiones en Canarias. De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley 1971994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, la Reserva para Inversiones en Canarias, en adelante RIC tan solo podrá materializarse en la adquisición de bienes usados si estos no se han beneficiado anteriormente del régimen de la RIC y si suponen una mejora tecnológica para la empresa que los adquiere. Por tanto, a la adquisición de un activo que no es nuevo, que no aumenta la capacidad productiva global de las Islas, se le exige que produzca un efecto muy concreto en la empresa adquirente: debe aportar una mejora para la empresa, es decir, una novedad o cambio de tipo cualitativo y de signo positivo, y dicha novedad debe ser de carácter tecnológico, esto es, debe afectar a los procedimientos o técnicas empleadas para la producción de los bienes o la prestación de los servicios en los que consista su actividad mercantil. La aportación de una mejora exigirá que el activo usado adquirido proporcione una utilidad práctica que resulte novedosa, que no sea ya ofrecida por ninguno de los activos que, por cualquier título jurídico, se vinieran utilizando hasta entonces. Así, por ejemplo, la adquisición de bienes cuyo uso ya se tuviese cedido en virtud de un contrato de arrendamiento no supondrá, en principio, una mejora al no incorporar novedad alguna para el proceso productivo (con independencia de la bondad financiera de la operación), salvo que la adquisición permita obtener nuevas utilidades del bien, como la*

*posibilidad de reformarlo o acondicionarlo, o la eliminación de restricciones de uso, etc. El carácter tecnológico de la mejora concurrirá cuando la nueva utilidad conseguida con el activo usado adquirido consista en un avance, ventaja o solución de problemas concretos de tipo técnico, al servicio de los procedimientos o conocimientos empleados para el desarrollo de la actividad económica propia del sujeto pasivo o de su estructura comercial o logística. El activo usado adquirido debe proporcionar cambios cualitativos en dichos procedimientos, redundando en una mejor calidad y eficiencia de la actividad que ya se viniera realizando. En el supuesto de adquisición de inmuebles usados, también será necesario cumplir con las condiciones arriba expuestas para considerar que supone una mejora tecnológica para la empresa:*

- Aporten una mejora a la empresa, una utilidad práctica que resulte novedosa, que no fuera ya ofrecida por almacenes u oficinas que, por cualquier título jurídico que permitiera su uso, se vinieran utilizando hasta entonces, en el sentido ya apuntado.*
- La mejora o nueva utilidad conseguida debe ser de tipo cualitativo, consistir en un avance de carácter técnico, en el logro de una ventaja o solución de problemas concretos al servicio de los procedimientos, conocimientos o modos de trabajo empleados, que aumente la calidad y eficiencia de dichos procedimientos, sin que sea suficiente una simple expansión de la actividad.*

*Así, tratándose de inmuebles destinados a ser usados como almacenes, deberán aportar algún elemento cualitativo no existente hasta entonces, mejorando la eficiencia y calidad de la distribución de productos en los lugares o islas donde ya se viniera realizando, sin que sea suficiente un mero aumento de la capacidad de almacenaje disponible. Lo mismo hay que exigir a los inmuebles destinados a oficinas, es decir, deben proporcionar una nueva utilidad consistente en un avance de carácter técnico, en el logro de una ventaja o solución de problemas concretos al servicio de los procedimientos, conocimientos o modos de trabajo empleados, sin que sea suficiente un simple aumento de las oficinas disponibles. De acuerdo con lo manifestado por la consultante en su escrito resulta que la nueva nave ofrece una utilidad práctica que resulta novedosa y que no era ofrecida por los inmuebles de que antes disponía en régimen de arrendamiento. Así, por ejemplo, con la nueva inversión se ha conseguido una zona de carga y descarga, se ha aumentado la potencia eléctrica, que antes estaba limitada, es posible emplear nuevas formas de energía, prohibidas en las antiguas instalaciones por su ubicación en el núcleo urbano. En cuanto al carácter tecnológico de la inversión, según señala la consultante, con la nueva nave ha sido posible adquirir nueva maquinaria que ha mejorado la calidad de los productos. En la antigua ubicación no era posible instalar maquinaria de más alto nivel y precisión, por la capacidad y altura de las antiguas*

*instalaciones. Con ello, a juicio de este Centro directivo, parece intuirse que aumentará la calidad y eficiencia de los procedimientos empleados. Por consiguiente, a partir de lo manifestado por la consultante, parece que la nave adquirida supondría una mejora tecnológica para la empresa, de forma que, cumpliéndose el resto de requisitos exigidos por el artículo 27 de la Ley 19/1994 (en particular, que esta nave no se haya beneficiado con anterioridad del régimen fiscal previsto en dicho artículo), el activo serviría a efectos de materializar las dotaciones efectuadas a la RIC”.*

Pero la nueva doctrina de la DGT no puede decirse que fuera muy duradera, pues ese mismo día, es decir, el 13 de octubre de 2004, el centro directivo, en otra Consulta Vinculante (la V0184-04) negaba la validez de la materialización en un local y depósito usado:

*“En el caso consultado, sin embargo, no estamos ante ninguno de los activos mencionados anteriormente, por lo que resulta más compleja la acreditación de la existencia del necesario impacto “tecnológico”. Será necesario, por tanto, que los inmuebles usados destinados a depósito almacén cumplan las condiciones arriba expuestas para considerar que suponen una mejora tecnológica para la empresa:*

- *Aporten una mejora a la empresa, una utilidad práctica que resulte novedosa, que no fuera ya ofrecida por almacenes u oficinas que, por cualquier título jurídico que permitiera su uso, se vinieran utilizando hasta entonces, en el sentido ya apuntado.*
- *La mejora o nueva utilidad conseguida debe ser de tipo cualitativo, consistir en un avance de carácter técnico, en el logro de una ventaja o solución de problemas concretos al servicio de los procedimientos, conocimientos o modos de trabajo empleados, que aumente la calidad y eficiencia de dichos procedimientos, sin que sea suficiente una simple expansión de la actividad.*

*En definitiva, para que la inversión propuesta pueda ser considerada adecuada materialización de la RIC, a los efectos que nos ocupan, será necesario que el inmueble destinado a almacén proporcione una nueva utilidad consistente en un avance de carácter técnico, en el logro de una ventaja o solución de problemas concretos al servicio de los procedimientos, conocimientos o modos de trabajo empleados, sin que sea suficiente un cambio de localización, que parece ser, a la vista de los datos disponibles, la razón principal que impulsa la adquisición del local por parte de la entidad consultante”.*

La posición del TEAR de Canarias sobre la cuestión que nos ocupa ha sido también tradicionalmente restrictiva, distinguiendo la “mejora de la calidad del bien o servicio” de la “mejora de la calidad de la venta”, en el sentido de que no toda mejora en un sentido implica mejora en el otro. Tal es el caso de un farmacéutico que había materializado su RIC en un local usado destinado a almacén y que aportaba informe técnico relativo a la ampliación del establecimiento principal, mejora en la calidad del servicio al cliente, y mejor organización de los productos farmacéuticos adquiridos a un menor costo. El TEAR de Canarias, en Resolución de 20 de febrero de 2002, señalará que “la reclamante no acredita que el elemento objeto de la deducción, los locales usados, vaya a producir una mejora tecnológica en la farmacia que regenta. Sí, quizás, podrá mejorarse la atención al cliente y el servicio de venta como la reclamante expone, lo cual es loable, pero esto no es mejora tecnológica según el sentido del apartado del artículo 2º del Real Decreto 241/1992, bastando ahora añadir a lo anteriormente expuesto que la norma exige una “mejora de la calidad del bien o del servicio” requisito que, en general, no es equivalente a mejora de la calidad “en la venta” del bien o servicio y conceptualmente bastante diferente. Tampoco existe “disminución del coste de producción unitario del bien o servicio” por la sencilla razón de que una oficina de farmacia es una empresa de distribución pero no de producción”.

Este criterio ya había sido anticipado en la Resolución de 21 de septiembre de 2001:

*“Mejora tecnológica. Concepto. Distinción con mejora en la venta. En lo que aquí interesa, el campo de la tecnología es la productividad de los factores de producción, trabajo y capital, y la consiguiente producción e bienes y servicios, en términos de unidades físicas, sin intervención de precios, por lo que por mejora tecnológica debe entenderse mejora de la productividad de la*

*empresa, en cantidad del bien o servicio producido, en su calidad o en ambas. La tecnología, como se ha dicho, se interesa por las unidades físicas. La actividad económica se basa en ella, pero introduce el sistema de precios, tanto de los factores de producción, (trabajo y capital) como del producto obtenido. Por eso, cuando el precepto equipara “disminución” del coste de producción a “mejora tecnológica” ello es bajo la hipótesis “coeteris-paribus” en los precios. Esto es, puede haber mejora tecnológica en la empresa, que es lo que exige el precepto y, a su vez, aumento del coste de producción por causa del alza del precio de los factores de producción que absorba la mejora tecnológica habida. Por tanto, los datos deben depurarse en cada caso convenientemente. Sí, quizás, podrá mejorarse la atención al cliente y el servicio de venta, lo cual es loable, pero esto no es mejora tecnológica según el sentido del apartado dos del artículo 2º del Real Decreto 241/1992, bastando ahora añadir a lo anteriormente expuesto que la norma exige una “mejora de la calidad del bien o servicio”, requisito que, en general, no es equivalente a mejora de la calidad “en la venta” del bien o servicio y conceptualmente bastante diferente”.*

Lo que sí parece tener claro el TEAR de Canarias (Resolución de 24 de septiembre de 2003) son los requisitos para acreditar la disminución del coste individual de producción, sin que para ello basten los datos de la contabilidad financiera:

*“Respecto al almacén adquirido en la transcrita letra a) del apartado 4º del artículo 27 de la Ley 19/1994, se recoge el destino por antonomasia de la Reserva para Inversiones en Canarias: la adquisición de activos fijos, que cuando son usados deben suponer una mejora tecnológica para la empresa “debiéndose acreditar esta circunstancia en el caso de comprobación o investigación de la situación tributaria del sujeto pasivo, mediante la justificación de que el elemento objeto de la deducción va a producir o ha producido alguno de los siguientes efectos: a) Disminución del coste de producción unitario del bien o servicio; b) Mejora de la calidad del bien o servicio” (apartado Dos artículo 2º del Real Decreto 241/1992, de 3 de marzo). En la interpretación de los diversos términos que aparecen en el expresado precepto según las indicaciones contenidas en el artículo 23. 2 de la Ley General Tributaria, cabe hacer las consideraciones siguientes:*

- 1. Se entiende por “bien” todo ente real capaz de satisfacer las necesidades humanas. Definido así el concepto de bien los bienes atendiendo a su tangibilidad o materialidad se dividen o clasifican en “bienes en sentido estricto” que son*

- materiales o tangibles y “servicios” que son inmateriales o intangibles como es el caso, por ejemplo, de la electricidad.
2. En lo que aquí interesa, el campo de la tecnología es la productividad de los factores de producción, trabajo y capital, y la consiguiente producción de bienes y servicios, en términos de unidades físicas, sin intervención de precios, por lo que por mejora tecnológica debe entenderse mejora de la productividad de la empresa, en cantidad del bien o servicio producido, en su calidad o en ambas.
  3. La tecnología, como se ha dicho, se interesa por la unidades físicas. La actividad económica se basa en ella, pero introduce el sistema de precios, tanto de los factores de producción (trabajo y capital) como del producto obtenido. Por eso, cuando el precepto equipara “disminución” del coste de producción a “mejora tecnológica” ello es bajo la hipótesis “coeteris-paribus” en los precios. Esto es, puede haber mejora tecnológica en la empresa, que es lo que exige el precepto y, a su vez, aumento del coste de producción por causa del alza del precio de los factores de producción que absorba la mejora tecnológica habida. Por tanto los datos deben depurarse, en cada caso convenientemente”.

Sentado lo que antecede, el Tribunal considera que la reclamante no acredita que el elemento objeto de la deducción, un almacén, vaya producir una mejora tecnológica en la actividad de comercio que realiza. Sí, quizás, podrá mejorarse la atención al cliente y el servicio de venta, lo cual es loable, pero esto no es mejora tecnológica según el sentido del apartado dos del artículo 2º del Real Decreto 241/1992, bastando ahora añadir a lo anteriormente expuesto que la norma exige una “mejora de la calidad del bien o servicio” requisito que, en general, no es equivalente a mejora de la calidad “en la venta” del bien o servicio y conceptualmente bastante diferente. Tampoco existe “disminución del coste de producción unitario del bien de servicio” por la sencilla razón de que es una empresa de distribución pero no de producción, no existe un coste de producción a disminuir, debiendo traerse a colación al respecto la definición de actividad empresarial y profesional que se da en el artículo 40. uno de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el cual dentro de la actividad empresarial se distingue nítidamente la productora de bienes y servicios de la meramente distribuidora (...). Lo mismo sucede en sociedades según el Plan General de Contabilidad. A mayor abundamiento, debe tenerse en cuenta que en el problema que nos ocupa no se trata de hacer un cómputo de gastos o de ingresos y conocer cual es la diferencia entre ambos, para lo cual la contabilidad financiera proporciona la información adecuada, sino de evaluar los costes y beneficios a través de la contabilidad analítica o de costes. La primera, trata en esencia del cálculo del Resultado, entendido éste en el sentido de excedente, puesto de manifiesto con anterioridad, y de la elaboración del

*Balance de Situación como expresión del patrimonio del al empresa. La segunda, centraría su atención en el cálculo de los costes y rendimientos de los diferentes centros de los distintos productos y de la empresa en su conjunto. No se trata, por lo tanto, de una mera reclasificación de los gastos e ingresos por naturaleza que se muestran en la Contabilidad General, porque esos gastos e ingresos han sido contabilizados siguiendo unos criterios financieros para establecer la base de reparto antes citada. El problema es más profundo: se trata tanto de proceder a una reclasificación de algunos de los anteriores como de evaluar estas partidas y otras no registradas en la Contabilidad General de acuerdo con unos criterios tendentes a resaltar la economicidad de las distintas alternativas productivas de la Empresa, lo cual exige, entre otras cosas, localizar los centros de coste de la empresa dando lugar a la clasificación en las siguientes categorías: coste de aprovisionamiento, de producción comercial y administrativa, y en este sentido el análisis que aporta la entidad no arroja luz alguna al respecto.”*

A esta línea de mayor facilidad probatoria para el contribuyente, pueda adscribirse la STSJ de Canarias de 14 de diciembre de 2007, que resuelve el litigio planteado por la adquisición de una nave con el fin de aproximar el almacenaje de las mercancías a la zona de su procesamiento. Para el Tribunal, del informe pericial aportado se deduce el aumento de la eficiencia del procedimiento de tratamiento de los productos, por lo que existe la mejora tecnológica para admitir la inversión en bienes usados a efectos de la RIC:

*“El desencuentro existente entre las partes en torno a la eventual concurrencia del requisito de la mejora tecnológica hizo conveniente la prueba pericial. Pues bien, del informe redactado por doña F... (Ingeniero Industrial) cabe extraer, por su interés, los siguientes extremos: «El proceso que se realizaba en ella (en referencia a la anterior nave) era: 1. Mientras se preparan pedidos anteriores, el contenedor con la nueva mercancía llega a la nave y por falta de espacio en ella debe ser aparcado y descargado en la calle. En ocasiones por falta de espacio disponible para su almacenaje el contenedor debe permanecer en el muelle lo que produce importantes retrasos en la cadena de distribución y costes adicionales. 2. Una vez el contenedor se encuentra en la puerta de la nave, hay que parar el trabajo que se esté realizando en las mesas de preparación de pedidos para desmontarlas, dejar espacio para la descarga, clasificación y almacenamiento de la mercancía recibida. 3. Después se vuelven a montar las mesas, se*



*preparan los pedidos y se agrupan por islas para traer diferentes contenedores y enviarlos a los diferentes destinos. Con la adquisición de la nueva nave, la empresa aumenta su zona de almacenaje solventando los problemas de espacio existentes hasta ese momento, los contenedores cuentan con servicios de carga y descarga en el interior lo que evita interrumpir el trabajo que se está realizando en las mesas de preparación de pedidos. Por otro lado, se aumenta la zona de administración, se acondiciona una zona de vestuarios y taquillas para el personal, se crea un departamento de archivos y unas dependencias para las labores de mantenimiento y reparación. [...] CONCLUSIÓN. Con estas definiciones, decimos que si la actividad que realice el vendedor para con el usuario es de total conformidad para éste, se siente a gusto y satisfacemos sus necesidades, indicamos que hay una calidad de servicio. El costo unitario se define como: costo fijo + costo total, partido por el número de unidades distribuidas. La empresa al no tener que parar la cadena de distribución, ha disminuido el tiempo de preparación y elaboración de pedidos, lo que repercute directamente en un número mayor de unidades producidas. Esto ha permitido a la empresa, según la fórmula anterior, disminuir el coste unitario. Al disminuir el tiempo de entrega de pedidos y el coste unitario de éstos, el usuario se siente más satisfecho y conforme con el servicio que le venían prestando antes de la inversión. Por lo que concluimos que Almacenes Celedonio HA MEJORADO EL COSTE Y LA CALIDAD DE SU SERVICIO, requisitos indispensables, según el Real Decreto 241/1992, de 13 de marzo art. 2.º, para producirse una mejora tecnológica.». Si bien el Real Decreto 241/1992 podría no ceñirse, vistos los términos de la remisión a él verificada por el artículo 94.3 de la Ley 20/1991, al establecimiento de la «forma y requisitos» bajo la que tenían que realizarse, a efectos de deducción, las inversiones efectuadas en elementos de activos fijos usados, sino que, por el contrario, parece apartarse de su carácter de norma reglamentaria de desarrollo de un texto legal, lo cierto es que este Tribunal, que no tiene un criterio muy diferente al que, con el rigor metódico de siempre, defiende el Sr. Abogado del Estado (el concepto fiscal de «mejora tecnológica» acuñado por la norma reglamentaria se halla muy lejos de su acepción técnica, como nos hace ver el Sr. Abogado del Estado), sin embargo, a la vista del resultado de la prueba pericial y de los concretos términos del artículo 2.º del Real Decreto 241/1992, no puede sino estimar el recurso: el inmueble adquirido por «Almacenes Celedonio, S.A.» no ha gozado anteriormente de la deducción por inversiones y cumple con el requisito de la «mejora tecnológica», según se entiende este concepto en el número dos del artículo 2.º de la repetida norma reglamentaria, de conformidad con el resultado de la prueba pericial practicada, de la que se desprende claramente, además de una cierta inclinación de la perito a las ciencias jurídicas, que la nave en cuestión no ha supuesto sólo una simple expansión de la*

*actividad sino también el logro de ventajas o soluciones de problemas concretos al servicio de los procedimientos o modos de trabajo empleados, que ha aumentado la eficiencia de dichos procedimientos, trayendo todo ello como resultado tanto la disminución del coste unitario de los productos objeto de su tráfico como un aumento de la calidad del servicio que presta”.*

También es el caso resuelto por la STSJ de Canarias de 2 de febrero de 2007, en la que se declaraba suficiente para acreditar la mejora tecnológica que supuso la adquisición del local por una empresa que desarrollaba la actividad de salones recreativos y de juego, la alegación aducida de que dicha mejora se refería a la prestación del servicio, a la que acompañaba el correspondiente informe de un economista:

*“Entrando en el estudio de la inversión litigiosa y en atención al modo en que debe resolverse el recurso, lo correcto es examinar de qué manera defiende la actora la procedencia de la polémica inversión. Lo hace en los siguientes términos, literalmente copiados de la demanda: «...tenemos la impresión que el TEARC, órgano jurisdiccional de la Hacienda Pública, especializado en materias tributarias, no se ha percatado que "RECREALANZA, S.L." es una empresa de servicio, cuya actividad está encuadrada en el epígrafe 969.6, Salones recreativos y de juego, y no de comercio como señala, por lo cual la mejora tecnológica ha de enmarcarse en la prestación del servicio. A tal fin, mi representada ha encargado un informe independiente a la Colegiada del Colegio de Economistas de Las Palmas, D.ª M..., que trate de iluminar las tinieblas en que el concepto de "mejora tecnológica", ambiguo por naturaleza, aparece en este contencioso, y cuyo informe aportamos como DOCUMENTO NÚM. ONCE. Igualmente hemos de traer a colación la forma en que el actuario y la Jefatura de la Inspección consideran que la explicación justificativa de mi representado sobre la mejora tecnológica, no es suficiente y por lo tanto no la considera, sin fundamentación alguna que avale este criterio. Por ello, el TEARC - Sala de Santa Cruz de Tenerife, en la resolución de la reclamación 38/549/01 y acumulada 38/550/01 en su considerando séptimo, párrafo tercero expresa lo siguiente: "En otras palabras, la Inspección no puede limitarse únicamente a solicitar de una manera genérica la prueba de un determinado extremo, mejora tecnológica, sino que debería haber concretado los medios de prueba que llevarían a su convencimiento de que es correcto lo declarado por el contribuyente, máxime cuando se trata como es el caso, de requisitos que ofrecen cierta complejidad a efectos de su*

acreditación. Es por ello que el actuario ante la insuficiencia de la documentación ofrecida por la reclamante debió especificar los extremos sobre los que precisaban información y los medios a su juicio válidos. Por otro lado, aún cuando en el procedimiento de comprobación, el particular debe probar los hechos datos y valoraciones consignados en su declaración por aplicación del principio general que se contiene en el artículo 114 de la citada Ley Tributaria, existe una limitación y es que la Administración está inexcusablemente obligada a expresar y detallar los hechos, datos o valoraciones que sostenga no limitándose, sin más a rebatir los declarados por el contribuyente, como ha sucedido en el presente expediente".». Ciertamente, la tesis que sostiene el Tribunal Económico-Administrativo de Santa Cruz de Tenerife en la resolución que trajo a colación el Sr. Abogado de la entidad actora, es indicativa de la expresa disconformidad de dicho Tribunal frente a técnicas como la empleada en el caso por el actuario, coincidente en lo sustancial, por lo visto, con la utilizada en el supuesto allí estudiado, pues tanto en un caso como en el otro el sujeto pasivo dio cumplida cuenta de las razones que justifican, en su opinión, la procedencia de las deducciones. Y, desde luego, la ofrecida por la entidad aquí recurrente -reproducida en el anterior fundamento- es convincente, cuando menos. Y esta evidencia -corroborada por el detallado informe pericial que adjuntó a la demanda, del que se desprende la concurrencia de los requisitos precisos para la validez de la deducción- es suficiente para concluir que a la inspección le era exigible algo más que esa oposición frontal, pero meramente genérica, al planteamiento de Recrealanza. La jurisprudencia del Tribunal Supremo es vacilante respecto a la carga de la prueba en casos como el sometido a nuestro enjuiciamiento, pero en el último lustro es dominante el criterio apuntado. Sirva como botón de muestra la STS, Sala 3.ª, Sec. 2.ª, de 7 de julio del 2003, en la que puede leerse lo siguiente: «Desde otra perspectiva, la regla de la carga de la prueba que establecen de consuno los citados artículo 1.214 del Código Civil y 114 de la Ley General Tributaria no supone en rigor otra cosa que la exigencia de que cada parte pruebe los hechos determinantes de la aplicación de la norma que invoca y le favorece: en nuestro caso, que X acredite... el hecho determinante de la aplicación de la norma que reconoce el derecho a la deducción, y que la Administración demuestre que no ha existido creación neta de empleo, teniendo en cuenta la situación conjunta de todas las empresas vinculadas -supuesto de hecho que determina, según su criterio, la aplicación de la regla que impide disfrutar de la deducción-. En último término, a idéntica conclusión se llega atendiendo al criterio de la facilidad de la prueba derivado del principio de la buena fe, un principio general del Derecho que debe presidir todas las relaciones jurídicas, y tanto más las que se establecen entre la Administración y los administrados. Como declara la Sentencia de 20 de febrero de 1989 -reiterando la doctrina establecida en los mismo términos por las de 23 de junio

*de 1987, 26 de septiembre de 1988, ya citada, y 27 de enero de 1989-, "el principio de la buena fe en su vertiente procesal puede matizar, intensificar o alterar las consecuencias que se derivan de la regla expuesta (se refiere al artículo 1.214 del Código Civil) en aquellos casos en los que para una de las partes resulta muy fácil acreditar un dato de difícil prueba para la otra".*

De una manera encomiable, el TSJ de Canarias, en alguna de sus sentencias, ha recordado la necesidad de que la Administración no se limite simplemente a negar las consideraciones sobre la posible mejora aportadas por el contribuyente, pues en tal caso y si así fuera, habría que pasar por lo afirmado por aquél:

*“El siguiente requisito se refiere a un claro concepto jurídico indeterminado cual es que represente una «mejora tecnológica» para la empresa y que se ha desarrollado en que conlleve una disminución del coste de producción unitario del bien o servicio o una mejora de la calidad del bien o servicio. Siguiendo con la regulación citada, tal mejora debe ser probada por el sujeto pasivo en fase de comprobación de forma que como cuando aquí sucede el sujeto pasivo en fase de la comprobación o investigación de la situación tributaria presenta un informe de índole pericial para justificar que el elemento objeto de la deducción ha producido alguna disminución del coste de producción unitario del bien o servicio o mejora de la calidad del bien o servicio, no basta para desvirtuarlo la mera manifestación de que «no se ha acreditado la mejora tecnológica», sino que por el contrario el órgano de la Inspección o gestión tributaria que propone la liquidación, -no el Tribunal económico-administrativo-, debe pormenorizar las razones por las que considera que el informe presentado no justifica aquella mejora tecnológica, dando así la posibilidad al interesado de rebatir a su vez tales argumentos o razones. El recurrente presentó ante la inspección un amplio y detallado informe elaborado por una firma de economistas en el que se concluía que los elementos del activo fijo adquiridos representaban una clara disminución del coste de producción de sus servicios limitándose el acto de la liquidación original a afirmar «al invertirse en activos usados cuya mejora tecnológica no ha sido acreditada» y la resolución del TEAR por su parte no considera la existencia de mejora tecnológica por que se trata de «elementos de uso común normales en los que no se advierten características especiales». Ambas afirmaciones no contiene un mínimo razonamiento exigible para desvirtuar el informe económico presentado por la entidad recurrente y en consecuencia incurren en una falta de motivación cuya consecuencia es que persistan las razones expuestas en el informe para asegurar que los bienes usados debatidos cumplen el*

*condicionante legal expresado. Por los motivos expuestos procede la estimación del recurso y la consecuente anulación tanto de la resolución del TEAR como la de la previa liquidación”.*

En algunos otros casos, sin embargo, sin ser necesaria especialmente la reforma de la Ley 19/1994, pues la interpretación a la que se había llegado era más o menos pacífica, se produjo ésta, sin que se pueda explicar especialmente el fenómeno, pues hemos visto líneas arriba que cuando más perentoria era esta reforma en vano se la había esperado.

Tal es el caso de la materialización del beneficio en inmuebles usados en supuestos de rehabilitación. Como es sabido, la inversión en obras de rehabilitación en un inmueble propio, tradicionalmente ha servido para materializar las dotaciones. La cuestión ya no estaba tan clara cuando el inmueble de que se tratase no era propio, sino ajeno, y se poseía en arrendamiento para el desarrollo de la actividad empresarial, sobre todo en aquellos casos en los que el coste de rehabilitación no superaba el coste de la edificación (excluido el del suelo), pues en caso contrario se consideraba activo nuevo y no era necesaria la acreditación de la mejora tecnológica. Esta interpretación, no se infería directamente de la ley, sino que fue obra, una vez más, del Informe de la Comisión de diciembre de 2000<sup>78</sup> y secundada plenamente por la DGT en sus Consultas de 25 de abril de 2001 y 2 de abril de 2002. La última de ellas, por su claridad, merece ser reproducida en su literalidad:

*“Si en los casos de rehabilitación de edificios en los que el importe de las mejoras fuese superior al precio de adquisición del edificio (excluido el terreno), debe exigírsele al terreno el requisito de la “mejora tecnológica” o, por el contrario, debe entenderse que constituye un activo nuevo aplicando el principio que ha aplicado la Comisión para el análisis de la RIC, de que lo accesorio sigue a lo principal. La inversión destinada a la rehabilitación de un edificio*

---

<sup>78</sup> Vid. apartado 3. 2. 1. 2. del referido dictamen.

*(ya poseído con anterioridad por el sujeto pasivo o que se adquiere usado) que reúna las condiciones necesarias para ser activada en contabilidad, se considera adquisición de un activo nuevo, por lo que, lógicamente, no precisará satisfacer los requisitos exigidos para los activos usados. Cuando la rehabilitación que cumpla las condiciones anteriores se haya realizado en un edificio usado que haya sido adquirido por el sujeto pasivo con la intención de proceder a dicho fin, si en el resultado final es cuantitativamente más importante el coste de la reforma realizada que el del edificio usado adquirido que ha sido objeto de rehabilitación, podrá entenderse que la totalidad de la inversión realizada (incluida la adquisición del edificio usado) lo ha sido en un activo nuevo. La comparación anterior se realizará considerando, por un lado, el valor del edificio que se rehabilita, es decir, la parte del precio de adquisición correspondiente a la construcción sin incluir el valor del terreno y, por otro, el coste de las obras de rehabilitación realizadas. Si como consecuencia de dicha comparación resulta que el coste de la rehabilitación de la construcción es superior a la parte del precio de adquisición correspondiente a la construcción usada y, por tanto, toda la inversión en la construcción se considera realizada en una construcción nueva, el terreno sobre el que ésta se asienta seguirá el régimen de los activos nuevos si puede ser considerado como un elemento accesorio a ella”.*

Pero lo curioso, insistimos, es que tal interpretación, ni antes ni después del 2000 había dado lugar a litigios significativos entre la Inspección y los contribuyentes. Pues bien, a pesar de todo ello, el Ministerio de Hacienda procedió a impulsar la reforma del art. 27 de la Ley 19/1994 a través de la Ley de Acompañamiento de los Presupuestos Generales del Estado del año 2002, añadiendo un último párrafo al apartado 4 a) que disponía lo siguiente: “El inmueble adquirido para su rehabilitación tendrá la consideración de activo usado apto para la materialización de la reserva cuando el coste de la reforma sea superior a la parte del precio de adquisición correspondiente a la construcción”.

Se agradece la cortesía de la modificación legal, pero resultaba de todo punto innecesaria. Por el contrario, en los aspectos más conflictivos de la Ley dichos cambios han brillado por su ausencia, quizás ante el temor de que se interpretase como una aclaración –en

unos casos- o una innovación –en otros-, prefiriendo dejar las cosas como estaban y confiar en la labor de los Tribunales con todo lo que ello supone (litigiosidad, costes, tiempo, incertidumbre, etc.).

## **I. 13. LA MATERIALIZACIÓN DE LA DOTACIÓN EN DEUDA PÚBLICA**

En el diseño original de la RIC, la suscripción de deuda pública como vía apta para la materialización constituía una cláusula de cierre y, por ende, claramente residual. Sin embargo, la realidad del incentivo pronto demostró la creciente dificultad para invertir, a la par que el flujo de dotación contabilizado se representaba como una vía atractiva y barata de financiación de los Cabildos, Ayuntamientos y Comunidad Autónoma Canaria (buena prueba de lo que señalamos es que en la práctica, por cada título de deuda ofrecido las empresas han demandado cinco). De esta manera, la ley consagró la posibilidad de destinar el 50% de la dotación a la suscripción de títulos valores representativos de deuda pública emitidos por dichas administraciones con la finalidad de destinarla a inversiones en infraestructura o mejora y protección del medio ambiente.

El problema más visible que la materialización de la RIC en deuda pública generaba era su importe en relación con la dotación<sup>79</sup>. La letra

---

<sup>79</sup> Otro problema de mucho menor calado, vino constituido por la propia metodología de las entidades financieras a la hora de la suscripción de los títulos que en muchos casos no era tal sino una mera compra de títulos de emisiones anteriores. Pasados los años la Inspección ponía sobre el tapete este problema que no era tanto del contribuyente como de su entidad financiera pero que ponía en entredicho la correcta materialización del incentivo. El TEAR de Canarias, en Resolución de 31 de enero de 2003 anuló la liquidación inspectora, al considerar que la verdadera intención de la entidad financiera fue la suscripción de los títulos: “En cuanto a la materialización de la RIC en la adquisición de Deuda Pública Canaria, queda fuera de toda duda el hecho de que la entidad adquiere títulos por importe de 10.000.000 ptas. (60. 101, 21€), planteándose la discrepancia entre la Administración y el contribuyente en la forma, considerando la primera que se produjo por compra, supuesto no válido según la Ley 19/1994 y el segundo que fue por suscripción y que, en todo caso, ambos vocablos, compra y suscripción, significan lo mismo. En la resolución de dicha cuestión, en

b) del apartado 4 del art. 27 (en vigor hasta finales de 2003) circunscribía esa posibilidad al 50% de las dotaciones. Por lo tanto, dotada una cantidad X, el máximo legal a suscribir era  $X/2$  y para el caso de que no se invirtiera el otro 50%, habría de regularizarse la dotación por dicho importe. No parecía posible interpretar la norma de otro modo, pero la Inspección lo hizo, al considerar como rechazable la materialización en deuda pública de ese 50% si no se materializaba el resto, es decir, el 50% restante, en activos fijos. Las actas de disconformidad se multiplicaron, pues los empresarios no alcanzaban a comprender cómo, producido un problema en un porcentaje de la materialización, ello podía arrastrar al 100% de dicha cuantía. De nuevo fue el Informe de la Comisión de 2000 el que dictó las pautas hermenéuticas a seguir, señalando que la materialización del 50% en

---

primer lugar debe aclararse que con los términos suscripción y compraventa, se identifican realidades concretas y diferentes, por su naturaleza, procedimiento, plazos de amortización y sujetos intervinientes. Así, con la suscripción se celebra un contrato mercantil de préstamo, se actúa en el mercado financiero primario con sujeción a las condiciones de la emisión entre las que se encuentran el precio de suscripción fijado por subasta competitiva o no competitiva, según los casos, plazos de amortización y los sujetos contratantes son la entidad emisora del empréstito, prestatario y los particulares prestamistas. Con la compraventa se celebra un contrato de esta naturaleza acudiéndose para ello al denominado mercado secundario que fija precio, quedando menos tiempo para la amortización de los títulos, siendo los sujetos contratantes los particulares, vendedor y comprador y desde luego la entidad emisora del empréstito no es neutral respecto a la suscripción o compra, interesándole la primera fórmula, que es la que le posibilita colocar el empréstito de tal forma que ambas no son idénticas sino alternativas. Sentado lo que antecede, la Administración afirma que la intención de la entidad fue suscribir los títulos pero que lo que realizó en realidad fue una compraventa, pero a juicio del Tribunal existen más datos en el expediente que inducen a pensar que intención y realidad coinciden, que lo contrario. Un dato fundamental son las fechas. A tal respecto la Consejería de Economía y Hacienda del Gobierno de Canarias dictó una Orden de fecha 20 de junio de 1996 por la que emitía Deuda Pública apta para la RIC, mediante anotación en cuenta con fecha 12 de julio de 1996, siendo recibida la orden de suscripción por el intermediario financiero el 3 de julio de 1996, adquiriéndose los títulos con fecha valor de 12 de julio de 1996, lo cual prácticamente imposibilita una adquisición por compra. Por otra parte, se aporta certificado del Banco Santander Central Hispano, entidad colaboradora en la colocación de la emisión antes de la fusión de ambos bancos, según comunicación de 3 de mayo de 2000 cursada por Administración emisora de los títulos a petición de la reclamante. En dicho certificado consta que la entidad suscribió el 12 de julio de 1996 en subasta no competitiva el importe de 10.000.000 ptas. (60. 101, 21 €) en obligaciones de la Comunidad Autónoma de Canarias JUL/96.... y como en el expediente no observa el Tribunal reparo respecto a que los títulos adquiridos pertenezcan a dicha emisión, procede en consecuencia estimar las pretensiones de la entidad, cuando a mayor abundamiento los plazos de amortización son de conocimiento general, con obligación de mantener la inversión financiera ininterrumpidamente durante 5 años”.



deuda pública era independiente de lo que acaeciese con el resto de la dotación –y por lo tanto, que se materializase o no, o que materializada la inversión con posterioridad surgieran problemas respecto al plazo de su puesta en funcionamiento, etc.-. De esta forma, la Comisión realizó la interpretación más sencilla e inmediata que cabía hacer del precepto legal: que el 50% del límite máximo se calculaba no sobre la dotación realizada efectivamente por cada contribuyente, sino sobre la dotación máxima teórica que cupiese realizar. Y ello a pesar de que algunas autorizadas voces llegaron a plantearse serias dudas sobre esta conclusión última, pues tampoco parecía ser la interpretación más correcta de la norma<sup>80</sup>. La DGT siguió el sentir de la Comisión y ratificó en Consulta vinculante de 25 de abril de 2001 dicha conclusión, tras de lo cual, la Inspección también empezó a plegarse a la nueva exégesis:

*“Se desea saber si el límite del 50 % opera sobre la reserva de cada ejercicio, y no sobre el saldo acumulado en varios períodos, en coherencia con el resto de las cargas ligadas a la dotación de la RIC, relacionadas siempre con cada dotación anual. La letra b) del apartado 4 del artículo 27 de la Ley 19/1994 establece que: “La suscripción de títulos valores o anotaciones en cuenta de deuda pública de la Comunidad Autónoma de Canarias, de las Corporaciones locales de Canarias o de sus empresas públicas u Organismos autónomos, siempre que la misma se destine a financiar inversiones en infraestructura o de mejora y protección del medio ambiente en el territorio canario, con el límite del 50 por 100 de las dotaciones”. Del tenor del precepto legal resulta que el límite del 50% al que se refiere opera sobre la reserva de cada ejercicio, no sobre el saldo acumulado en varios período en coherencia con el resto de las cargas y límites ligadas a la dotación de la RIC, relacionadas siempre con cada dotación anual. En caso de incumplimiento de la materialización definitiva del 50% del total dotado en activos fijos, pero habiéndose cumplido la materialización del 50% dotado en Deuda Pública, ¿estaríamos ante un incumplimiento total o parcial?. Según el precepto reproducido en el apartado anterior, el límite del 50% ha de calcularse sobre el importe total de la reserva que se puede dotar,*

---

<sup>80</sup> En tal sentido MIRANDA CALDERÍN S., y DORTA VELAZQUEZ, J.A. *La Reserva para inversiones en Canarias...*, op.loc. ult. cit., quien llega a lamentarse de que “personalmente no llego a interpretar lo mismo leyendo la Ley y recomiendo prudencia en su aplicación. De un criterio completamente restrictivo y sin cobertura legal se ha pasado, quizás, al extremo opuesto”.

*no sobre la cantidad que haya sido efectivamente dotada o materializada. De esta forma, una vez adquirida la deuda pública en el plazo y condiciones legales y con el mencionado límite del 50% de la cantidad máxima a dotar en cada ejercicio, estará válidamente materializada la RIC así invertida, con independencia del uso que se haga del restante límite para la dotación o del destino que se dé al resto de la dotación”.*

Pero cuando todo parecía haberse pacificado, el TEAR de Canarias, en su Resolución de 10 de julio de 2002, se apartó del planteamiento de la Comisión y de la DGT señalando que de conformidad con el artículo 3 del Código Civil, el límite quedaba constituido por el 50% de la dotación de la RIC que hubiese realizado el sujeto pasivo, y no por el importe de la dotación teórica máxima que pudiera haber realizado. Afortunadamente para el contribuyente y para la seguridad jurídica, los departamentos de Gestión e Inspección de la AEAT siguieron las directrices de la DGT y no las del TEAR de Canarias, pero una vez más quedó en evidencia la enorme inseguridad jurídica que el diseño y la aplicación de la RIC han comportado.

#### **I. 14. LA MATERIALIZACIÓN INDIRECTA A TRAVÉS DE OTRAS SOCIEDADES.**

Al igual que hemos visto acontecía con la deuda pública, la posibilidad de materializar indirectamente no fue muy utilizada en un primer momento. La Ley permitía que la dotación se concretase en la suscripción de participaciones en otras sociedades que invirtiesen en activos fijos situados y utilizados en Canarias, quedando excluida la posibilidad de invertir en deuda pública. Se incluía en este campo de materialización la inversión en sociedades de capital riesgo, siempre y cuando la inversión permaneciese en funcionamiento y en el patrimonio de la participada durante los 5 años obligatorios a los que se refería el art. 27 de la Ley 19/1994, manteniendo la sociedad de capital riesgo su participación y el sujeto pasivo que dotó la RIC la suya en esta última.

El peligro provenía del eventual incumplimiento de la participada, pues en tal caso se entendía que la materialización no se había realizado adecuadamente con todo lo que ello significaba. La posibilidad que brindaba la Ley no se había utilizado, probablemente porque ya se suscitaban grandes problemas con aplicaciones en teoría mucho más inocentes de la ley. Esta es también otra vertiente silente de la inseguridad jurídica que acompañaba al beneficio fiscal y ante la cual cayeron en saco roto las recomendaciones de la Comisión, quien, en cualquier caso, se había curado en salud, solicitando una regulación específica sobre el tema:

*“Con el mismo propósito de encauzar la inversión de la RIC desde aquellos contribuyentes que carecen de proyectos empresariales propios en donde invertir hacia aquellas empresas que sí cuentan con dichos proyectos pero necesitan financiarlos, la utilización de entidades de capital riesgo para materializar la RIC puede jugar un importante papel. La gestión profesionalizada y especializada de este tipo de instituciones puede comportar grandes ventajas para el inversor de la RIC y, desde el punto de vista de los intereses de la economía canaria, se puede conseguir una financiación privilegiada para nuevas empresas y sectores relacionados con las nuevas tecnologías. La Ley 1/1999, de 5 de enero, reguladora de las Entidades de Capital Riesgo y de sus Sociedades Gestoras, define a las sociedades de capital riesgo (SCR) en su artículo 2. 1 como sociedades anónimas cuyo objeto social principal consiste en la toma de participaciones temporales en el capital de empresas no financieras cuyos valores no coticen en el primer mercado de las Bolsas de Valores. En definitiva, el capital riesgo es una actividad financiera que consiste en proporcionar recursos a medio y a largo plazo, mediante la participación en su capital pero sin vocación de permanencia ilimitada, a empresas no financieras y no cotizadas, durante su etapa de arranque o en su etapa de madurez, para promover una expansión o reestructuración. Con posterioridad la empresa crece, su valor aumenta y en ese momento se vende o liquida la participación y se obtiene una plusvalía. Evidentemente, el fomento de estas inversiones tiene la máxima importancia para Canarias, por lo que la orientación de la RIC a las mismas sería muy conveniente. Las sociedades de capital riesgo han de tener un capital mínimo de 200 millones de pesetas y su política de inversión se ha de concretar en suscripción o adquisición de acciones; concesión de préstamos participativos a empresas que puedan ser objeto de su actividad, estén participadas o no por SCR; otras formas de financiación, solo*

*para sociedades participadas (p. ej. Préstamos no participativos). La temporalidad se concreta en que las participaciones que se vendan deben tener una antigüedad en la SCR de más de 1 año y menos de 12, ampliable hasta 17 años en caso excepcionales, para poder acogerse a la exención parcial por las rentas que obtengan en la transmisión de acciones y participaciones en el capital de las empresas, recogida en el artículo 69 de la LIS. La materialización de la RIC en la suscripción de acciones de las SCR exigirá, para su encaje en el texto legal vigente, el cumplimiento de los requisitos establecidos por la letra c) del artículo 27. 4 de la Ley 19/1994. Algunos no plantean problemas, como el necesario desarrollo de la actividad de la SCR en Canarias, y el mantenimiento de la titularidad de sus acciones durante el tiempo exigido en el apartado 5 del aludido precepto. Otros, sin embargo, presentan alguna dificultad difícil de salvar, como la necesaria calificación de los activos en los que invierte la SCR, acciones y participaciones de entidades que no coticen en bolsa, como activo fijo del apartado a) del artículo 27, situado o recibido en el Archipiélago Canario, utilizado en el mismo y necesario para el desarrollo de actividades empresariales del sujeto pasivo. Por ello sería deseable una regulación ad hoc que permitiese materializar la RIC en acciones de SCR, siempre que éstas tuviesen como objeto de sus inversiones empresas canarias que cumpliesen determinados requisitos. Por un lado, sería necesario garantizar la localización en Canarias de la inversión, lo que llevaría a exigir que las empresas participadas por la SCR estuviesen domiciliadas en el Archipiélago Canario y ejerciesen en él su actividad principal. Por otro lado, habría que exigir a las sociedades participadas por la SCR que diesen a la financiación recibida un destino análogo al previsto en la letra a) del apartado 4 del artículo 27 de la Ley 19/1994 (inversión en activos fijos productivos), lo que significa acudir a una materialización de la RIC con intermediación de sociedades en dos niveles, fórmula no contemplada por la norma actual y que requeriría garantías adicionales”.*

## **I. 15. LA MATERIALIZACIÓN DE LA RIC EN INFRAESTRUCTURA PÚBLICA A TRAVÉS DEL SISTEMA DE CONCESIONES ADMINISTRATIVAS.**

El artículo 27. 4 a) “ *in fine* “de la Ley 19/1994, en la reforma operada por la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, señalaba lo siguiente:

*“La adquisición de activos fijos situados o recibidos en el archipiélago canario, utilizados en el mismo y necesarios para el*

*desarrollo de actividades empresariales del sujeto pasivo o que contribuyan a la mejora y protección del medio ambiente en el territorio canario. A tal efecto se entenderán situados y utilizados en el archipiélago las aeronaves que tengan su base en Canarias y los buques con pabellón español y matriculados en Canarias, incluidos los inscritos en el Registro Especial de Buques y Empresas Navieras. Se considerarán como adquisición de activo fijo las inversiones realizadas por arrendatarios en inmuebles, cuando el arrendamiento tenga una duración mínima de cinco años, y las inversiones destinadas a la rehabilitación de un activo fijo si, en ambos casos, cumplen los requisitos contables para ser consideradas como activo fijo para el inversor. A los efectos de este apartado, se entenderán situados o recibidos en el archipiélago canario las concesiones administrativas de uso de bienes de dominio público radicados en Canarias, las concesiones administrativas de prestación de servicios públicos que se desarrollen exclusivamente en el archipiélago, así como las aplicaciones informáticas, y los derechos de propiedad industrial, que no sean meros signos distintivos del sujeto pasivo o de sus productos, y que vayan a aplicarse exclusivamente en procesos productivos o actividades comerciales que se desarrollen en el ámbito territorial canario”.*

Se había introducido expresamente la posible participación empresarial en infraestructuras públicas a través del sistema de concesión. Tal posibilidad, sin embargo, ya había sido acogida favorablemente por la Comisión que suscribió el Informe de diciembre de 2000, pese a la muy vaga referencia legal, por no decir al absoluto silencio normativo:

*“Sin duda uno de los destinos más deseables para los fondos acumulados por la RIC, desde la óptica de los intereses generales, es la construcción de obras e infraestructuras públicas en el archipiélago canario, por lo que ha de estimularse la búsqueda de fórmulas que jurídica y económicamente lo hagan posible. Cuando la obra pública construida reúna condiciones económicas para su explotación con perspectivas razonables de beneficio (estructuras viarias con peaje, aparcamientos, plantas desaladoras o depuradoras de agua, etc.), podrá conseguirse la financiación privada de su construcción a cambio de la concesión administrativa del derecho a su explotación y a la gestión del servicio público al que se haya afectado. La explotación puede llevarse a cabo bien mediante el sistema concesional, para inversiones que permitan gestionar la producción y el cobro directo*

*de peajes a los usuarios, como en el caso de las autopistas, o conforme el sistema de peaje virtual o peaje sombra, variante del anterior en la que la recuperación de la inversión tendría lugar mediante el pago por la Administración de un peaje por unidad de servicio prestado. En relación con estas infraestructuras públicas, el inversor privado (de forma directa o a través de sociedades) podrá materializar su RIC en la adquisición de los siguientes tipos de activos:*

- 1. En la obtención de la concesión administrativa de explotación de la infraestructura construida y, en su caso, de la prestación del servicio público al que pueda afectarse. Se trata de un activo inmaterial que podrá ser considerado apto para la materialización de la RIC en las condiciones ya analizadas.*
- 2. En los activos materiales necesario para la explotación concedida que hayan sido adquiridos o construidos por el concesionario y cuya titularidad le corresponda, deban o no revertir a la administración concedente.*
- 3. En la propia infraestructura u obra pública construida por el inversor privado cuando, pese a su condición de bien de dominio público derivada de su condición de soporte de un uso público o un servicio público, haya sido contabilizada por el concesionario como activo material por aplicación de las normas contables o fiscales.*

*En este sentido, ha de recordarse que las sociedades concesionarias de autopistas, túneles, puentes y otras vías de peaje, como recoge la adaptación a estas empresas del Plan General de Contabilidad, aprobada por Orden del Ministerio de Economía y hacienda de 10 de diciembre de 1998, incluyen entre su activo material la “Inversión en autopistas, túneles, puentes y otras vías de peaje en construcción, y otras inmovilizaciones materiales en curso”, subgrupo 23, cuyas cuentas se cargarán por la recepción de obras y trabajos que corresponden a los tramos de autopistas, túneles, puentes y otras vías de peaje en construcción y se abonarán una vez terminadas dichas obras y trabajos, con cargo a la cuenta 225, “Inversión en autopistas, túneles, puentes y otras vías de peaje”, rúbrica que reflejará la inversión revertible al Estado o a otras Administraciones Públicas de acuerdo con la concesión correspondiente”.*

Incluso también, por la Consulta Vinculante de la DGT de 25 de abril de 2001:

*“Se desea saber, qué activos fijos inmateriales de los contemplados en el Plan General de Contabilidad pueden ser considerados aptos para la materialización de la RIC. En*

*particular, ¿Podrán ser válidos las concesiones administrativas, los derechos de propiedad industrial, las aplicaciones informáticas, las patentes de invención, modelos de utilidad y modelos y dibujos industriales?. La actual redacción del artículo 27. 4 de la Ley 19/1994 establece que los activos fijos adquiridos para materializar la RIC estén “situados o recibidos en el archipiélago canario...” requisito que, analizado a la luz de los fines del beneficio fiscal y de la realidad social y económica del momento actual, no debe interpretarse de forma que suponga una negación absoluta de la aptitud de todos los activos inmateriales para la materialización de la RIC. Por el contrario, cuando el tipo de activo inmaterial permita asegurar de forma razonable que se localizan en Canarias los efectos económicos y sociales que se derivan de la explotación del mismo, garantizando así su utilidad para el desarrollo económico canario, su adquisición puede ser válida para la materialización de la RIC. En concreto podrán ser aptos para materializar la RIC los siguientes activos inmateriales:*

- *Concesiones administrativas de uso de bienes de dominio público radicados en Canarias y de prestación de servicios públicos que se desarrollen exclusivamente en el archipiélago.*
- *Derechos de propiedad industrial que no sean meros signos distintivos del sujeto pasivo o de su productor y que vayan a aplicarse exclusivamente en procesos productivos o actividades comerciales que se desarrollen en el ámbito territorial canario. En particular, las patentes de invención, modelos de utilidad y modelos y dibujos industriales debidamente inscritos en el Registro de la Propiedad Industrial.*
- *Aplicaciones informáticas vinculadas a actividades económicas desarrolladas en Canarias”.*

Si la opinión de la Comisión podía suscitar alguna duda, esa sombra la despejaba la consulta vinculante que acabamos parcialmente de reproducir. Por supuesto que, como en tantas otras ocasiones en la vida del incentivo fiscal, el TEAR de Canarias podía sumarse o no a estas consideraciones, pero lo cierto es que no hubo pronunciamiento en contra del Tribunal, pese a lo cual, el empresariado canario no se acogió a esta clase de materialización. “ El gato escaldado del agua fría huye “, dice con toda razón el refrán, y los empresarios habían sufrido ya muchas quemaduras por el agua caliente de las múltiples interpretaciones que el beneficio fiscal concitaba. Ante tal estado de cosas, representantes de Coalición Canaria y del Partido Popular (a la sazón, formación política que tenía encomendada la tarea de gobernar) trabajaron en la modificación normativa a lo largo del año 2002, poniendo buen cuidado en significar que la futura reforma legal no era

otra cosa que “meras interpretaciones de la normativa y no auténticas innovaciones” que respondían a la voluntad de aclarar e interpretar el texto anterior.

Con esta estrategia, se pretendía conjurar los perjudiciales efectos que podía comportar una innovación del ordenamiento que implicara una ruptura de planteamientos, pero lo cierto y verdad es que la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden social, nada dijo al respecto en su Exposición de Motivos, alimentando de nuevo las dudas sobre el alcance del cambio legislativo y su posible aplicación retroactiva o prospectiva respecto de los tres siguientes puntos:

- 1) La materialización en concesiones administrativas de bienes o servicios, aplicaciones informáticas y derechos de propiedad intelectual (todos ellos recogidos en la Consulta DGT de 25 de abril de 2001).
- 2) La materialización en inmuebles adquiridos para su rehabilitación si el coste de la misma fuese superior al coste de adquisición del inmueble sin el valor del suelo (Consulta DGT de 25 de abril de 2001).
- 3) La incompatibilidad de la RIC con los beneficios acogidos a la reinversión de beneficios extraordinarios y con la deducción por reinversión (Consulta DGT de 12 de julio de 2002).

El cambio legal se había habilitado con el ánimo de introducir mayores dosis de tranquilidad y seguridad jurídica, pero quizás se incurrió en los mismos vicios anteriores de la falta de claridad. Al menos ya se plasmaba claramente en la norma. Pero subsiste la interrogante: ¿era imprescindible este cambio en un punto que no



estaba tan necesitado de aclaración?<sup>81</sup>. ¿Y por qué no se hizo esto mismo en otros supuestos que sí lo necesitaban?

## **I. 16. OTROS ASPECTOS DONDE SE HAN PUESTO DE MANIFIESTO LAS CLARAS DIVERGENCIAS INTERPRETATIVAS ENTRE LA ADMINISTRACIÓN Y LOS CONTRIBUYENTES EN TORNO A LA RIC.**

Aludiremos en este apartado, agrupándolos, a otros motivos de discrepancia entre los sujetos de la relación tributaria que, por su heterogeneidad no permiten su adscripción a un ordinal determinado como hemos hecho en los puntos anteriores.

### **A) EL RECHAZO DE LA DOTACIÓN O MATERIALIZACIÓN DE LA RIC Y LA INAPLICACIÓN DE OTROS INCENTIVOS POR PARTE DE LA AEAT.**

Así, y en primer término, un motivo de fricción entre la Administración y los contribuyentes ha sido la actitud de la propia

---

<sup>81</sup> La Consulta de la DGT de 15 de abril de 2004, recuerda la posible materialización de la RIC en concesiones administrativas, no sólo desde enero de 2003, sino también con anterioridad: “A un sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades, le ha sido concedida una concesión administrativa de prestación de servicios públicos que se desarrollarán exclusivamente en el archipiélago canario. Posibilidad de que las concesiones administrativas de prestación de servicios públicos que se desarrollen exclusivamente en el archipiélago canario puedan ser considerados como activos fijos inmateriales para la materialización de la Reserva para Inversiones en Canarias. Contestación (...) Por lo tanto, las dotaciones a la RIC podrán materializarse en concesiones administrativas de prestación de servicios públicos que se desarrollen exclusivamente en el archipiélago. Por último conviene señalar que si bien es cierto que la norma ha sido modificada con efectos desde 1 de enero de 2003, ha de matizarse que la solución apuntada ya venía sosteniéndose por este Centro directivo con la anterior redacción del precepto, a pesar de que no contemplara de forma expresa como destino de la RIC las concesiones administrativas de prestación de servicios públicos que se desarrollen exclusivamente en el archipiélago”

Inspección a la hora de rechazar –regularizándola– la dotación o materialización de la RIC por cualquier motivo (plazo, aspectos formales, cálculo erróneo, inobservancia de todos los requisitos necesarios para ello, etc.). Cuando este ha sido el caso, la AEAT no ha brindado habitualmente la posibilidad de aplicar otros incentivos fiscales (deducción por inversiones, por ejemplo) que podían atemperar el rigor de la actuación inquisitiva, salvo que el contribuyente o su representante así lo hubieran solicitado expresamente. En términos generales y sin circunscribir la cuestión al ámbito específico de la RIC, este constituye un comportamiento generalizado de la Inspección.

Efectivamente, el criterio de la AEAT, corroborado luego por las resoluciones de los TEAR y del TEAC, se apoya en la defensa numantina del alcance de las actuaciones inspectoras y en el carácter formal de las actas levantadas, calificadas siempre y en todo caso como previas. La experiencia demuestra que dicho carácter y el referido alcance –que parecen ser siempre “*res sacrae*”–, son fácilmente alterables por la Administración Tributaria cuando alberga la más mínima sospecha de que la deuda levantada pudiera ser mayor (basta pensar la facilidad con que los funcionarios mutan el alcance de las actuaciones inspectoras, sin recabar para ello siquiera la autorización del Inspector Jefe). Sin embargo, en todos estos casos se ha aducido por parte de los funcionarios de la Agencia que “el objeto de la comprobación alcanza exclusivamente a la bonificación o incentivo fiscal” por lo que “cualquier cuestión ajena deberá plantearse ante el órgano competente presentando las oportunas declaraciones complementarias”.

La única razón existente para ello es que a través de esta curiosa forma de regularización, la Inspección cubre sus objetivos de levantamiento de deuda, importando poco que luego en vía gestora hayan de corregirse los efectos de esas actas previas. Sin embargo, y como bien señala la Resolución del TEAC de 22 de noviembre de 1995, el mandato contenido en la LGT exige la regularización definitiva de la

situación tributaria. En el mismo sentido se pronuncia la Resolución del TEAC de 21 de febrero de 1996, para la que la correcta regularización tributaria de los sujetos inspeccionados supone la aplicación completa de las normas jurídicas, incluidas las que establecen beneficios fiscales. En este sentido, afirma el TEAC, si en la comprobación se pone de manifiesto que el sujeto no aplicó un beneficio fiscal al que tenía derecho, la Inspección debe aplicarlo de oficio en la propia regularización:

*“Que, a este respecto, el artículo 1.º del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, de 25 de abril de 1986, dispone que «constituyen la Inspección de los Tributos los Organos de la Administración de la Hacienda Pública que tienen encomendada la función de comprobar la situación tributaria de los distintos sujetos pasivos o demás obligados tributarios con el fin de verificar el exacto cumplimiento de sus obligaciones y deberes para con la Hacienda Pública, procediendo, en su caso, a la regularización correspondiente». Por su parte, el artículo 2.º del propio texto legal recoge al enumerar las funciones que corresponden a la Inspección de los Tributos: «... b) La integración definitiva de las bases tributarias mediante el análisis y evaluación de aquéllas en sus distintos regímenes de determinación o estimación y la comprobación de las declaraciones y declaraciones-liquidaciones para determinar su veracidad y la correcta aplicación de las normas, estableciendo el importe de las deudas tributarias correspondientes; ... g) Verificar el cumplimiento de los requisitos exigidos para la concesión o disfrute de cualesquiera beneficios, desgravaciones o restituciones fiscales ...»; de los preceptos reseñados se desprende que una de las funciones primordiales de la Inspección de los Tributos en relación con los sujetos pasivos de los distintos impuestos es la «regularización» de la situación tributaria de los mismos, determinando las deudas tributarias que correspondan mediante la correcta aplicación de las normas, incluidas, lógicamente, las que establecen beneficios fiscales. Ello supone que si durante el proceso de comprobación se pone de manifiesto que el sujeto pasivo, en el ejercicio inspeccionado, podía disfrutar de un determinado beneficio fiscal que no aplicó en el momento de efectuar la correspondiente declaración impositiva, por desconocimiento o por cualquier otra razón, la Inspección, una vez que verifique que concurren todos los requisitos necesarios para disfrutar de aquel beneficio, deberá tenerlo en cuenta a la hora de concretar la correspondiente deuda tributaria, ya que, de no hacerlo así, la regularización tributaria no sería completa. Que, en el caso que nos ocupa, y según se desprende de la documentación obrante en este Tribunal, la entidad interesada en la declaración*

*del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1986 no aplicó, por entender que no tenía derecho a ello, el beneficio contemplado en el artículo 35.1 de la Ley 27/1984 , a cuyo tenor: «Los gastos de investigación y desarrollo realizados por las empresas podrán reducir la cuota íntegra del Impuesto sobre Sociedades, en el año en que se produzcan, en la cuantía del 15 por 100 de los gastos en intangibles y del 30 por 100 del valor de la adquisición de los activos fijos aplicados al proceso de investigación y desarrollo». La Inspección en el acta instruida, el 19 de septiembre de 1990, no admitió tal beneficio al considerar que, dado el «carácter opcional de los beneficios fiscales derivados del régimen de Deducción por Inversiones», si la entidad no lo aplicó en su momento significaba que había renunciado implícitamente al mismo, prueba de ello es que la sociedad no impugnó la autoliquidación de 1986, impugnación que sí se produjo respecto de la relativa al ejercicio 1987 y por la circunstancia controvertida. Este criterio de la Inspección, en base a lo expuesto en el Considerando que antecede, no puede admitirse, a mayor abundamiento hay que manifestar que la entidad interesada, efectivamente, impugnó, con fecha 21 de julio de 1989, la autoliquidación del ejercicio 1987, en base a lo dispuesto en el artículo 121 del Reglamento de 1981, que, en la redacción anterior a la dada por el Real Decreto 1163/1990, fijaba el plazo de un año para impugnar las autoliquidaciones, lo que suponía que en tal fecha (21 de julio de 1987) ya no se podía impugnar la concerniente a 1986. El citado Real Decreto dio nueva redacción al artículo 121, suprimiendo toda alusión a plazos, lo que implicaba que la impugnación podía efectuarse dentro del período de prescripción, cinco años; no obstante, cuando la sociedad pudo impugnar su autoliquidación de 1986, acertadamente consideró que ello ya no era necesario, habida cuenta que estaba en curso la comprobación inspectora cuyo resultado final tenía que ser necesariamente la completa regularización tributaria de los ejercicios inspeccionados que, lógicamente, conllevaba la aplicación del beneficio controvertido, lo cual, como se ha puesto de manifiesto, no tuvo lugar. En consecuencia, procede estimar la cuestión planteada y ordenar a la Oficina Gestora la práctica de nueva liquidación en la que se tenga en cuenta, una vez verificado que se cumplen todos los requisitos necesarios para ello, la deducción recogida en el artículo 35.1 de la Ley 27/1984 .»*

La Sentencia de la Audiencia Territorial de Lérida de 16 de Noviembre de 1988 abunda en esta cuestión, reconociendo que la deducción por inversiones no reflejada en la autoliquidación procede ser computada en el acta de Inspección, pues así lo exige un elemental principio de buena fe en las relaciones Administración-administrado:

*“Ante el Tribunal Económico-Administrativo Provincial el recurrente obtuvo parcial satisfacción de sus peticiones, de modo que sólo acude a esta Sala ahora para impugnar los extremos de la liquidación provisional relativos a la desgravación por inversiones, y a las pérdidas por la actividad agraria. En la primera de ambas cuestiones le asiste toda la razón, puesto que tras haber consignado en la declaración anual las partidas de inversiones que a su juicio le daban derecho a desgravar (instalación de riego por goteo en finca, suscripción de acciones y obligaciones, aportación financiera a una Caja Rural, todo ello cuantificado en ptas.) dejó de reflejar el «importe de la deducción» en el apartado correspondiente del impreso, porque el resultado final de su autoliquidación reflejaba un saldo negativo. Si tras la rectificación de su liquidación, efectuada por un Subinspector, el saldo final deviene positivo, lo que resulta incomprensible es que se omita la consideración de las partidas desgravables, con el formalismo de que «no se cuantificaron las deducciones por el sujeto pasivo», un elemental ejercicio de la buena fe en las relaciones Administración-administrado lleva a reflejar en las liquidaciones finales todos los datos, positivos o negativos, que consten, y del mismo modo que la Hacienda Pública no exime de cuantificar la cuota sobre la base, por el hecho de que el contribuyente omita hacerlo, de ese modo, debe calcular el importe de la deducción o desgravación cuando aquél le ofrece los datos de las inversiones sobre las que girar el porcentaje de desgravación. En realidad la contestación a la demanda formulada por el Sr. Abogado del Estado, viene a coincidir en esta conclusión, si bien defiriéndola al momento en que «la Inspección compruebe la declaración y compruebe tales inversiones», ocasión en que, a su juicio, ha de cuantificarse el importe. Pero tal postura no puede mantenerse, aunque sólo fuera por el hecho de que si no hay ulterior actuación inspectora, el contribuyente quedaría privado de su derecho a la desgravación. De modo que, en tanto tal actuación no se produzca, es procedente reconocer el derecho que asiste al actor a que le sean computadas, según las normas legales entonces vigentes, las cantidades efectivamente invertidas como base para la desgravación que corresponda, sin perjuicio, según queda dicho, de la ulterior actuación inspectora”.*

Por lo que a la RIC se refiere, la práctica habitual de la Inspección ha sido la de guardar silencio sobre los beneficios fiscales que cabía aplicar una vez rechazada la dotación o materialización del incentivo, postura ratificada por el TEAR de Canarias. Así, por ejemplo, en la Resolución de 24 de febrero de 2003 se admite la reordenación en la

asignación de inversiones entre la RIC y la deducción por inversiones, pero siempre que previamente se hubiese solicitado a la Inspección expresa y formalmente. En la Resolución de 27 de marzo del mismo año, el TEAR desestima la petición del contribuyente en sede revisora, por no haber pedido la aplicación subsidiaria de otros incentivos en su debido momento a la Inspección. Eso sí, al menos, el TEAR de Canarias tiene la gentileza de informar al contribuyente de su derecho a presentar declaraciones complementarias para aplicarse la referida deducción por inversiones:

*“Tampoco va a estimarse la otra pretensión de la reclamante en el sentido de poder acogerse al beneficio fiscal de la deducción por inversiones en activos fijos nuevos por adquisición de elementos del inmovilizado para la materialización de la RIC, lo que determinaría, inexcusablemente, la estimación de la reclamación con anulación de las liquidaciones practicadas, y ello por un doble motivo: en primer lugar por cuanto la citación para la comprobación inspectora se circunscribe única y exclusivamente a la comprobación de los ajustes al resultado contable del impuesto sobre Sociedades en los períodos antes reseñados y, en segundo término, porque en el escrito de alegaciones previo a la incoación del acta presentado el ....de 2001, a que alude la interesada, no consta tal solicitud que se dice formulada, instándose únicamente a que se haya constar que la asociación....ha llevado a cabo las inversiones con cargo a la RIC en tiempo y forma debida, con arreglo a lo establecido en el art. 27 de la Ley 19/1994, ello no obstante, la posibilidad que asiste al contribuyente de presentar declaraciones complementarias por los ejercicios inspeccionados, computando las deducciones, a su juicio, procedentes”.*

En la Resolución de 30 de abril de 2003, el TEAR de Canarias estima la petición del contribuyente, ya formulada en vía inspectora, a la aplicación subsidiaria de otros incentivos fiscales aplicables una vez rechazada la RIC:

*“También se alega que la Inspección ha procedido sin más a regularizar la deducción por inversiones en activos fijos nuevos en Canarias sin considerar que la entidad manifestó su deseo de que fuesen tenidos en cuenta a efectos de la materialización de la RIC de 1995. Sobre esta cuestión, dado que las facultades del Tribunal*

*son meramente revisoras, la reordenación temporal y el trasvase de inversiones de un incentivo fiscal a otro viene admitiéndolo a condición de que la solicitud se haya formulado previamente en vía de gestión, entendida ésta en sentido amplio, tal como ha sucedido en el presente caso, por lo que anula la liquidación impugnada a fin de que se tenga en cuenta esta circunstancia por la Inspección”.*

De estas tres Resoluciones cabe colegir que la doctrina del TEAR de Canarias es incorrecta, en la medida en que hace depender la reordenación y aplicación subsidiaria de otros incentivos de la solicitud formal del contribuyente en vía inspectora no revisora, ignorando el claro mandato que en sentido contrario puede inferirse de la LGT y de los principios jurídicos que la inspiran<sup>82</sup>.

---

<sup>82</sup> Especialmente duro con este planteamiento administrativo se ha mostrado MIRANDA CALDERIN, S. *La planificación de la Reserva para Inversiones....*, op. cit. pa.g. 427, cuando apunta lo siguiente: “Me parece especialmente criticable esta postura del TEARC de echar balones fuera. En mi opinión, la Inspección de los Tributos, al señalar los derechos del contribuyente en el cuerpo del acta, tendría también que advertirle de la posibilidad de aplicar otros incentivos con las inversiones en la materialización rechazada, como éste de la deducción por inversiones, siendo objeto de anulación el acta por su mera omisión. Si se trata de regularizar la aplicación de un incentivo fiscal tan complejo y sujeto a tantas “susceptibilidades”, la Administración no sólo tendría que examinar con lupa las obligaciones del contribuyente, sino también sus derechos. En este caso parece claro que el contribuyente nada dijo a la Inspección, pero luego sí incluyó en sus alegaciones el derecho a reordenar sus inversiones e incentivos aplicables. El TEARC tendría que haber anulado la liquidación y que la Inspección incoase nueva acta con ese derecho del contribuyente”. Y no mucho más ha aportado en este campo la jurisprudencia. Sólo conocemos una STSJ de Canarias en la que la empresa recurre porque la Inspección le retiró la dotación por incumplimiento del plazo de mantenimiento de la materialización, solicitando el acogimiento en ese caso a la bonificación sobre la exportación. El TSJ deniega dicha petición por cuanto la dotación correspondía al ejercicio 1994, habiéndose efectuado la regularización en el ejercicio del incumplimiento (1997), año en el que no había posibilidad de entrar porque no estaba afectado por la Inspección: “hace referencia a la procedencia de que en vez de la deducción por reserva de inversión se practique por la actividad exportadora. La argumentación de la parte recurrente parte de que por ignorancia y duda sobre la posibilidad en el ejercicio de 1994 sobre la posibilidad de deducción por actividad exportadora a través de una cooperativa se optó por la reserva para inversiones en Canarias. Y a la vista de que esta última no es viable se le reconozca la primera. En este sentido, hay que partir de que lo que se recurrió vía económica fue el ejercicio del IRPF del 97, no del 94. Que en este ejercicio, sea por la razón que sea, el actor practicó deducción por la reserva de inversión y en principio era correcta al darse los requisitos legales exigidos en la Ley 19/94. Sin embargo en el ejercicio del 97 y al incumplirse el plazo de permanencia en poder de la empresa del bien de inversión, no procede la deducción. Y ante ello la parte solicita que se le cambie por la de la actividad exportadora. Es evidente que es improcedente, dado que no consta que se haya impugnado el ejercicio del 94 y en modo alguno puede admitirse que se pueda llevar a cabo de modo tácito. La parte en 1994 dedujo por bienes de inversión y su

## B) EL INCUMPLIMIENTO Y SU REGULARIZACIÓN

Éste ha sido otro de los puntos cruciales donde no ha existido paz interpretativa entre los contribuyentes y la Administración. Como sabemos, la disposición de la RIC 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 (no realización de la inversión, plazo para materializar la dotación, tiempo en el que hayan de permanecer las inversiones en funcionamiento y cumplimiento de aspectos formales y sustantivos), implica el quebrantamiento de las condiciones del incentivo y la consiguiente necesidad de regularizar. Ahora bien, dicho esto, la Ley 19/94 es parca en palabras, pues sólo se refiere a que *el incumplimiento 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*, omitiendo cualquier otra especificación.

Tras bastantes dudas y no pocos esfuerzos dignos de mejor causa, la doctrina ha mostrado la taxonomía de las diferentes soluciones<sup>83</sup>:

- a) Disposición de la RIC con anterioridad al plazo señalado con inversiones en funcionamiento: el incumplimiento se produce en el ejercicio en que efectivamente se disponga de la reserva y su regularización debe hacerse en ese ejercicio determinado.

---

posteriormente, en 1997, no se le admitió por incumplimiento de requisitos legales, no puede pretender modificar la declaración de 1994 para cambiarla por otra deducción”.

<sup>83</sup> Seguimos en este punto a MIRANDA CALDERIN, S. *La planificación de la Reserva para Inversiones....*, op. cit. pag. 451.



- b) Materialización incorrecta en un elemento del activo fijo con plazo todavía para materializar: el incumplimiento se produce al final del plazo en que tendría que haberse materializado correctamente, no en el ejercicio en que se materializó incorrectamente.
- c) Incumplimiento del plazo de 4 años para la materialización: debe incrementarse la base imponible en el cuarto ejercicio contado a partir de la deducción de la dotación, o en el tercero a partir de la aplicación del saldo de Pérdidas y Ganancias con la dotación. Si se materializó tempestivamente pero sólo una parte de la dotación, la cantidad restante no materializada es la que habrá de regularizarse.
- d) Incumplimiento del plazo de cinco años de permanencia de los elementos del activo fijo: el incumplimiento se produciría en el ejercicio en el que los bienes se han cedido (alquilado, vendido, etc.)habiéndose de incrementar la base imponible de ese ejercicio.
- e) Cuando se incumplen los aspectos formales atinentes a la dotación la regularización ha de hacerse en el ejercicio en que no se contabilizó la dotación, es decir, en el año en que la Junta General aprobó la dotación, pero no se incorporó a la contabilidad. Si dicha irregularidad se produce con ocasión de la interrupción de la dotación en la contabilidad, la regularización habría de producirse en ese mismo ejercicio.

- f) Por fin, si la declaración se presentó fuera de plazo y no se puede demostrar por cualquier otro medio que la dotación se efectuó tempestivamente, la Inspección y el TEAR han llegado a la conclusión de que ha de regularizarse en el ejercicio en que se presentó fuera de plazo dicha declaración.

No obstante, en alguno de estos supuestos también se han producido divergencias interpretativas entre el propio TEAR de Canarias. Tal es el caso de las Resoluciones de 26 de noviembre de 2002 en la que se manifiesta que la dotación de 1995, incumplida por no llevar contabilidad, se ha de regularizar en 1996, mientras que en la Resolución del mismo Tribunal de 29 de Octubre de 2002, se señala que un exceso de dotación sobre la máxima legal posible debe regularizarse en el mismo ejercicio en que se dotó.

### **C) LOS INTERESES DE DEMORA EN LOS CASOS DE REGULARIZACIÓN.**

Tradicionalmente se venía dudando de la concurrencia de dichos intereses en los casos de existencia de bases imponibles negativas en el año que corresponda incrementar la base imponible. Ello podría acontecer por muchas razones, fundamentalmente por falta de liquidez o por el deseo de no incrementar el endeudamiento de la empresa. En estos supuestos, lógicamente, dicha base imponible se incrementaría con la dotación incumplida, pero bien podría acontecer que a pesar de ello continuara siendo negativa o cero, por lo que se había interpretado que no era necesario calcular intereses de demora. Y se interpretó tanto por parte de la Inspección en algunos casos, como unánimemente por todos los asesores fiscales. El TEAR de Canarias, sin embargo, en

Resolución de 24 de febrero de 2003, dejó claro –aludiendo a las dos posibles interpretaciones existentes- que la cuota a regularizar es la que en su día no se ingresó y no la resultante del ejercicio en que se regulariza, debiéndose aplicar los intereses de demora sobre la cuota que dejó de ingresarse en el año en que se dotó la RIC posteriormente regularizada, interpretación ésta del artículo 27 de la Ley 19/94 aplicable no sólo a los ejercicios con regularización y base imponible negativa, sino también a aquellos que teniendo base imponibles positivas compensaban bases imponibles negativas de ejercicios anteriores:

*“El Tribunal entiende que la primera interpretación, relativa al interés girado sobre la cuota resultante de la regularización en el ejercicio en que se efectúa dicha regularización, da lugar a una cuota del impuesto de un ejercicio en el que no se ha disfrutado del mencionado beneficio, lo que parece incoherente con la propia naturaleza del interés de demora. No es lógico exigir intereses de demora (de naturaleza compensatoria), sobre una cantidad determinada en el momento actual, ya que su función es resarcir a la Hacienda Pública de ingresos no recibidos en períodos pasados, y por tanto girados sobre cantidades históricas y no actuales como la cuota del ejercicio de regularización (momento actual en el que se realiza la regularización). En el caso de ....SA, tanto en el ejercicio de 1997 como en el ejercicio de 1998, a los que hacen referencia las actas, además no habría cuota del Impuesto sobre Sociedades sobre la que girar los intereses, pues al compensar bases imponibles negativas de ejercicios anteriores queda una base imponible de cero, poniéndose de manifiesto nuevamente la incoherencia de esta interpretación con la naturaleza intrínseca del interés de demora que es ser una modalidad indemnizatoria como consecuencia de un retraso en el pago de una cantidad de dinero. La segunda interpretación incide en que lo previsto en el párrafo anterior es el ejercicio en que se ha de regularizar ese incumplimiento y no la cuota, es decir, hace referencia al momento y no a la cantidad sobre la que se deben aplicar los intereses, puesto que ésta lógicamente, tiene que ser la que inicial y originariamente dio derecho al beneficio y que como consecuencia del mismo, se retrasó en el tiempo de pago”<sup>84</sup>.*

---

<sup>84</sup> La Resolución del TEAR de Canarias de 31 de enero de 2006 analiza un caso similar atinente a la compensación en el ejercicio de incumplimiento de bases imponibles negativas que ya estaban pendientes en el ejercicio de aplicación del beneficio fiscal. Se trata de una entidad que a pesar de integrar en la bases imponible del ejercicio de

El TEAC, sin embargo, en Resolución de 29 de junio de 2006, ha llegado a otras conclusiones diametralmente opuestas:

*“De este precepto se desprende que las cantidades que indebidamente redujeron la base imponible en su día han de integrarse en la base imponible el ejercicio en que se incumplen los requisitos o se dispone de la Reserva con anterioridad al plazo de mantenimiento; y correlativamente, en el párrafo segundo de este apartado se impone al contribuyente la obligación de incluir intereses de demora que ha de calcular sobre la cuota que resulte de ese ejercicio en que se regulariza la RIC e integrar las cantidades indebidamente deducidas en su día; y el plazo de cómputo de ese interés corre desde el último día del plazo de ingreso voluntario de la liquidación originaria en que indebidamente realizó la reducción de la base. Con conformidad con el precepto expuesto en el anterior fundamento –señala después-, en la declaración del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2002, el sujeto pasivo al regularizar su situación tributaria, incrementando la base imponible en el importe de la reducción aplicada en el año 1999, dado que, como consecuencia de la compensación de bases imponibles negativas, la integración de tales cantidades quedó neutralizada y resultó una cuota cero del ejercicio 2002, no había base para el cálculo del interés de demora, por lo que obró correctamente al no incluir cantidad alguna por tal concepto de intereses”*

---

incumplimiento la cantidad correspondiente de la cuota final de la autoliquidación fue cero a causa de la compensación de bases imponibles negativas. Y además de la alegación consistente en la literalidad del apartado 8º del art. 27 de la Ley 19/1994 antes de su actual vigencia, la reclamante se apoya en un argumento adicional consistente en la inexistencia de perjuicio económico alguno para la Hacienda Pública. Dicho razonamiento es recogido por la referida Resolución del TEAR, para luego ser desestimado en los siguientes términos: “Ello no significa en modo alguno perjuicio económico para la Administración, por cuanto al mismo resultado se hubiese llegado si por la entidad que represento se hubiese optado en el ejercicio 1996 por no realizar la dotación de la RIC y compensar en ese momento las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, por lo que de no realizarse una integración en la base imponible del ejercicio 2000, sino una declaración complementaria del ejercicio 1996 la consecuencia hubiera sido la misma: la aplicación del derecho a la compensación de las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores. Esta postura ciertamente ingeniosa, no se ajusta a las previsiones normativas y por otra parte no deja de ofrecer flancos; por ejemplo, pudiera suceder que en el ejercicio 1996 no hubiera bases imponibles negativas a compensar y sí en los ejercicios siguientes. Además sí existe con el proceder que propone la entidad perjuicio económico para la Administración ya que lo compensado en el ejercicio 1996 ya no puede compensarse en los ejercicios siguientes 1997, 1998, etc.. Y finalmente se está planteando un simple ejercicio teórico apoyado en una conducta que pudo suceder, pero que no sucedió”.

Esta última doctrina se ha visto confirmada por la también Resolución del TEAC de 19 de abril de 2007 y, lógicamente, ha obligado a modificar la postura del TEAR de Canarias<sup>85</sup>. Además, con la reforma operada en la Ley 19/1994, que creó el nuevo apartado 16º de dicho precepto, las cosas no han mejorado especialmente, antes bien, se han visto todavía más complicadas si cabe, pues como ha sido bien advertido por SANCHEZ BLÁZQUEZ, la integración en la base imponible del ejercicio del incumplimiento de las cantidades que en su día dieron lugar a la reducción de aquélla, no deja de constituir otra cosa que un error técnico de gran importancia, pues dicha metodología de regularización comporta unos efectos que no se circunscriben solo con el simple pago de un impuesto que no se realizó en su momento al aplicarse de forma provisional el beneficio fiscal que luego se convierte en indebido, sino que con dicha integración se contribuye a la determinación de la cuota del ejercicio de incumplimiento, provocando una suerte de comunicación sustantiva entre períodos impositivos que incide no solo en los intereses, sino también en los tipos de gravamen

---

<sup>85</sup> En este sentido la Resolución del TEAR de Canarias de 26 de octubre de 2007, ratificará dicho cambio con el siguiente razonamiento: “El criterio que venía manteniendo este Tribunal atendiendo a la redacción del anterior apartado relativo a la regularización en caso de incumplimiento de los requisitos sobre materialización o mantenimiento consistía en que la liquidación de los intereses de demora se debía efectuar sobre la cuota tributaria que se habría tenido que ingresar si no se hubiera disfrutado de este beneficio fiscal, es decir, en la presente reclamación sobre la cuota que corresponde a la autoliquidación del ejercicio 1998. Parece evidente que si la filosofía de la liquidación de los intereses no es otra que la compensación del perjuicio ocasionado a la Hacienda Pública por la falta de ingreso dentro de plazo, la base sobre la que se han de calcular es el importe inicialmente dejado de ingresar en la fecha en que el beneficio fiscal supuso una menor tributación y no en ejercicios posteriores en los que como en esta situación es posible que no exista carga tributaria por obtención de pérdidas sin ajustes que las conviertan en bases positivas. Por lo tanto, la anterior liquidación, aun cuando según el criterios que venía manteniéndose por este Tribunal resultaba procedente ya que a pesar de la literalidad del artículo 27.8 de la Ley 19/1994 los intereses se debían calcular sobre la cuota que inicialmente se dejó de ingresar al beneficiarse del incentivo fiscal en consonancia con el artículo 137. 3 del Texto Refundido 4/2004, no debe reputarse conforme a derecho, en este caso, por resultar las cantidades reintegradas parcialmente compensadas con los resultados negativos del ejercicio de reintegro, siendo procedente la liquidación sobre los intereses de demora de la reclamante sobre cuota del ejercicio de regularización según resoluciones del TEAC de 29 de junio de 2006 y de 19 de abril de 2007 por lo que procede su anulación”.

aplicables, por lo que “de forma urgente, debería reformarse el modo de regularizar el beneficio fiscal mismo de la RIC perdido”<sup>86</sup>

Pero los problemas no cesaban llegados aquí, pues una vez resuelto lo anterior, también han surgido dudas respecto del propio cálculo de los intereses cuando la regularización la lleva a cabo la Administración. Desde una perspectiva general, la metodología es relativamente sencilla. En primer lugar, se determina el ejercicio en que debe incrementarse la base imponible (ya nos hemos referido a ello) sobre la que habrán de girarse los intereses de demora por la parte de la cuota derivada del incumplimiento. En segundo término, se fija el tiempo sobre el que los intereses deben calcularse, que no es otro que el transcurrido desde el final del plazo del período voluntario de pago con la dotación efectuada hasta la fecha en la que se regulariza el incumplimiento. Sin embargo, la Administración, cuando regulariza, viene considerando que el contribuyente debió regularizar voluntariamente el incumplimiento sumando, o debiendo sumar, a la base imponible la dotación incumplida e ingresando los correspondientes intereses de demora generados hasta ese momento, y al no hacerlo, la AEAT incrementa la base imponible del ejercicio en que se produjo el incumplimiento, calculando intereses de demora sobre dos cantidades diferentes:

---

<sup>86</sup> SANCHEZ BLÁZQUEZ, V. M. *Pérdida de la reserva....*, op. cit. pag. 224. Con anterioridad, el propio autor, en la pág. 202, llegará a decir: “desde esta perspectiva y teniendo en cuenta el fundamento o justificación más profundos de la obligación de intereses de demora en estos casos, que nos permitiría identificar una obligación tributaria nacida, líquida y exigible que, sin embargo, no se paga inicialmente por la situación de interinidad o provisionalidad en la que se encuentra aquel “importe no ingresado en plazo” sería claro: la parte de cuota derivada de las cantidades que han reducido la base imponible del ejercicio en el que se aplicó el beneficio fiscal y, por tanto, según el tipo de gravamen aplicable en éste. Puesto que es dicha parte de cuota la que se ha dejado de ingresar por la aplicación provisional del beneficio fiscal como consecuencia del incumplimiento de alguno de sus requisitos futuros. No obstante, si el resultado de aquella autoliquidación hubiera sido a devolver y la cantidad de cuota derivada de las cantidades a que alcanzó la reducción fuera inferior a la cantidad devuelta, la base de cálculo de los intereses de demora en estos supuestos sería, dicho con más precisión, el importe de la cantidad devuelta equivalente a aquella cuota”.

- Por la cuota no ingresada en su día desde la dotación hasta la finalización del plazo voluntario de presentación.
- Por la suma del importe de la cuota no ingresada más los intereses devengados con el cálculo anterior, volviendo a girar nuevos intereses de demora hasta la fecha de incoación del acta de regularización.

Ante tal estado de cosas, la doctrina ha mostrado su disconformidad<sup>87</sup>, pero lo cierto es que el TEAR de Canarias ha bendecido tal práctica (Resoluciones de 20 y 25 de febrero de 2002 y 2003, respectivamente):

*“Tampoco se estimarán las pretensiones de la reclamante en lo que al cálculo de los intereses de demora se refiere dado que el mismo resulta correcto sobre la base de la naturaleza compensatoria que estos cumplen. En definitiva se trata de la remuneración de la falta de disponibilidad de determinado dinero que le corresponde al Fisco. La idea es sencilla: en determinado ejercicio (E) hay que devolver lo indebidamente disfrutado por un determinado beneficio fiscal (B) más los intereses de demora (I) calculados por el tiempo que se ha disfrutado el mismo indebidamente. Si dicha cantidad (B+I) no se devuelve y posteriormente la Inspección al cabo de (X) años contados a partir de (E) la reclama, sobre la misma (B+I) deberá girar intereses de demora por el tiempo (X)” (Resolución de 20 de febrero de 2002)”<sup>88</sup>.*

---

<sup>87</sup> Como escribe MIRANDA CALDERIN, S. *La planificación de la Reserva para Inversiones...*, op. cit. pag. 457, “la inspección de los Tributos calcula correctamente la cuota que supone el beneficio presuntamente incumplido y le añade los intereses de demora calculados desde el mes de junio o julio (IRPF o Sociedades) del año siguiente al que se dotó la RIC, hasta el momento en que el obligado tributario hubiese tenido que regularizar la cuota. Así, si la dotación de la RIC que se rechaza corresponde al año 1994, gira intereses desde junio de 1995 hasta junio de 1998. A su vez, al monto total obtenido (cuota más intereses de demora desde la última fecha señalada hasta la fecha del acuerdo de liquidación. Creemos que no se deben calcular intereses de demora sobre intereses de demora, ya que la finalidad de los mismos es resarcir al Tesoro Público de una mayor recaudación que hubiese tenido: los intereses de demora tienen naturaleza compensatoria, por lo que no debe penalizarse al contribuyente con un doble cálculo de intereses sobre intereses”.

<sup>88</sup> Asimismo se recoge este criterio en las Resoluciones de 10 de julio de 2002, 29 de octubre de 2002 y 24 de febrero de 2003.

El TEAC, sin embargo, en alguna de sus resoluciones del año 2005, optaba por la tesis contraria, señalando la imposibilidad de calcular intereses sobre intereses en las regularizaciones administrativas motivadas por la RIC (Resoluciones de 21 de abril y 25 de noviembre de 2005), al entender que a partir de lo establecido en el art. 69 del RGIT de 1986 y la Disposición Final 1ª del Derogado Real Decreto 1930/1998, la conclusión alcanzada por el TEAR era incorrecta:

*“...el proceder de la Inspección implica la exigencia de intereses sobre intereses de demora por convertir los intereses en cuota tributaria y ello, según criterio reiteradamente mantenido por este Tribunal Económico-Administrativo Central no es conforme a Derecho”.*

También el TSJ de Canarias, en Sentencia de 16 de octubre de 2006, se decanta por la misma conclusión. El deber de excluir los intereses de demora de la base de cálculo de los intereses a regularizar por parte de la AEAT, obedece al hecho de que el interés de demora no forma parte del “contenido esencial de la deuda tributaria”:

*“Al no formar parte el interés de demora del contenido esencial de la deuda tributaria, integrándose aquél en ésta sólo en supuestos ocasionales (art. 58 de la Ley General Tributaria), deviene claramente que los intereses de demora que ha de satisfacer la entidad recurrente por no materialización de la RIC dotada en el ejercicio 1995 han de calcularse de una sola vez, con devengo de los mismos desde la fecha en que debió haberse ingresado la cuota correspondiente al ejercicio 1995 (25 de julio de 1996) hasta la práctica de la liquidación tributaria de 1 de octubre de 2002 realizada por la Administración, confirmatoria de lo consignado al efecto en el Acta de disconformidad”<sup>89</sup>.*

---

<sup>89</sup> Una idea compartida por algunos tributaristas como PEREZ ROYO, F. *Derecho financiero y tributario*. Parte General, 16ª ed. Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2006, pag. 200 y SARTORIO ALBALAT, S. *La Ley General Tributaria e interés de demora. Naturaleza y régimen jurídico*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 1999, pag. 196 y ss.



Y dicha doctrina parece haber pesado en el ánimo del TEAR de Canarias, que en dos Resoluciones de 26 de octubre de 2007, parece haber cambiado de postura, si bien lo hace “ *obiter dicta* “ y no como “ *ratio decidendi* “ a partir de dos razonamientos:

- a) El principio de resarcimiento en virtud del cual no cabe la aplicación de intereses sobre intereses, a los que se refiere expresamente para las obligaciones civiles el artículo 1109 del Código Civil y que no aparece regulado expresamente en precepto alguno de naturaleza tributaria.
  
- b) La doctrina reiterada del TEAC en diversas resoluciones como la 3305/2003, acerca de la “imposibilidad de liquidar intereses sobre intereses. “

En realidad, como ha apuntado correctamente SANCHEZ BLAZQUEZ, la cuestión no es tanto dogmática cuanto de una adecuada regulación normativa donde se previese específicamente la no aplicación de intereses sobre intereses en los supuestos de pérdida de beneficios fiscales, pues el posible giro de intereses sobre intereses no es en sí mismo ni un fenómeno repudiable, ni mucho menos extraño, bastando referirse, por ejemplo, a los intereses devengados en período ejecutivo que se calculan sobre toda la deuda tributaria de la que ya forman parte la cuota y los intereses de demora. Constituye este, por tanto, un nuevo botón de muestra de la deficiente regulación del incentivo:

*“Pues bien, en este contexto, en lo que a nosotros aquí interesa y centrándonos en el Derecho positivo hoy vigente, habrá que tener muy en cuenta el art. 26. 3 de la LGT. Puesto que según este precepto “el interés de demora se calculará sobre el importe no ingresado en plazo (...)”. Por tanto, a partir de lo dispuesto en este precepto, a falta de una regulación específica sobre el supuesto objeto de nuestra atención, la base de cálculo de los intereses de demora en los supuestos de regularización administrativa de la RIC por incumplimiento de los requisitos futuros a que está condicionada será “el importe no ingresado en plazo”. Y de entenderse que la autoliquidación del ejercicio de incumplimiento, a partir de lo dispuesto en el antiguo*

*apartado 8º o en el actual apartado 16º del art. 27 de la Ley 19/1994, deba incluir los intereses de demora por el disfrute indebido del beneficio fiscal, ante la falta de su ingreso en el plazo de aquella autoliquidación, este “importe no ingresado en plazo” alcanzaría también a aquellos intereses de demora (...) Desde esta perspectiva, parece claro que el cálculo de unos intereses de demora sobre otros intereses de demora, como ocurriría en estos supuestos de regularizaciones administrativas de la RIC, no ha de pasar necesariamente por convertir aquellos intereses de demora, base de cálculo de otros intereses de demora en cuota tributaria. Siguen siendo intereses de demora, como lo revela incluso el apartado específico previsto para los mismos en el modelo de declaración del IS (...) No obstante, se trata de unos intereses de demora que al no haberse ingresado en el plazo previsto para ello (al existir la obligación de su autoliquidación e ingreso en plazo), a su vez generan la reacción del ordenamiento de los intereses de demora. Aunque esta solución es la que creemos acorde con nuestro Derecho positivo, no por ello consideramos que es la solución correcta. Puesto que en nuestra opinión no deberían calcularse intereses sobre intereses en las regularizaciones administrativas de pérdida de beneficios fiscales. La razón fundamental para defender esta solución de lege ferenda estriba en que dado el contenido de muchos de los requisitos futuros de los que depende la consolidación del beneficio fiscal de la RIC, no son sencillos en cuanto a su estructura. Una simple lectura de la prolija enumeración de inversiones válidas para la materialización de la RIC, así lo pone de relieve de forma clara. Esto trae consigo que en muchos casos el sujeto pasivo no es consciente de que ha incumplido los requisitos futuros, por lo que en ningún caso procederá voluntariamente a regularizar siguiendo lo indicado en el apartado 16º del art. 27. Por este motivo, dejando a un lado algunos supuestos donde el incumplimiento sí es patente, la consecuencia mediata derivada de la obligación de autoliquidar los intereses de demora es quizá excesiva: cálculo de interés de demora sobre otros intereses de demora. Sería suficiente en estos casos calcular intereses de demora sobre el beneficio fiscal disfrutado indebidamente, a la vista del incumplimiento de sus requisitos futuros. Pero para ello sería necesaria una norma expresa. Así ocurre en nuestro ordenamiento en aquellos casos en los que se quiere introducir algún tipo de matización acerca de la base de cálculo de intereses de demora a lo que resultaría de una aplicación de las normas generales previstas al respecto. De este modo el RGR precisa que la base de cálculo de los intereses de demora del período ejecutivo no incluirán nunca el recargo de apremio (art. 72. 2). La explicación que cabe dar a esta previsión normativa es la propia naturaleza del recargo de apremio”<sup>90</sup>*

---

<sup>90</sup> SANCHEZ BLÁZQUEZ, V. M. *Pérdida y regulación....*, op. cit. pag. 225.

Otro problema añadido a este del cálculo de los intereses ha sido la extensión de su metodología de cálculo a los expedientes sancionadores incoados, pues la base de la sanción acumula la cuota calculada por el ahorro fiscal indebidamente disfrutado y los propios intereses de demora y además considera dichos intereses como gasto no deducible, al pasar a formar parte de la propia cuota exigida por la regularización. Esto último resulta especialmente llamativo y ha sido objeto de recurso por parte de los contribuyentes sin éxito alguno en el TEAR de Canarias. La Resolución de 29 de junio de 2004, recoge en su exposición fáctica los argumentos de la empresa reclamante contra tal estado de cosas:

*“(...)que en cuanto a la deducibilidad fiscal de los intereses de demora se considera que son gastos deducibles porque así lo establece la Dirección General de Tributos, según resolución de 10/06/1997; 23 /12/1997 y 03/03/1998; que se entiende que de la lectura literal del artículo 27. 8 de la Ley 19/1994 no se desprende que los intereses de demora forman parte de la cuota como manifiesta el actuario. La cuota del impuesto, según la Ley del Impuesto sobre Sociedades, es la que resulta de aplicar a la base imponible el gravamen correspondiente, en este caso el 35%; que con respecto a que los intereses de demora no tienen carácter de ciertos, se entiende que el actuario confunde la autoliquidación que X...S. A. practica voluntariamente por haber incumplido con la inversión de la dotación a la RIC con un acta de inspección incoada por infracción tributaria; que los intereses de demora son tan ciertos que se contabilizan el 31 de diciembre de 1997 como deuda tributaria y se liquidan en 1998 porque el plazo establecido por la Administración Tributaria es a partir de 1 de julio hasta el 25 del citado mes; que en cuanto a la manifestación de la inspección tributaria relativa a la forma de contabilizar esta deuda tributaria como una provisión para riesgos y gastos y no como gastos financieros, haciendo mención al boletín nº 42 de junio del 2000 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, se considera que confunde la interpretación de la consulta ya que cuando dice que se deberá dotar una provisión para riesgos y gastos, se entiende que deberá recoger la obligación a pagar en una cuenta pasiva de provisiones para impuestos, pero las correspondientes cuentas de contrapartidas serán aquellas cuentas de gastos para naturaleza que determina el Plan General de Contabilidad: la cuota del Impuesto sobre Sociedades se recogerá como gasto del ejercicio por impuesto sobre beneficios, la parte de intereses imputables a ejercicios anteriores se considerarán como gastos financieros, los*

*intereses imputables a ejercicios anteriores se considerarán como gastos de ejercicios anteriores y la sanción ocasionará un gasto extraordinario; que en el caso de X...SA. los intereses de demora que autoliquida constituyen una deuda tributaria cierta, hasta el punto que la ingresa dentro del plazo establecido y por tanto es gasto deducible como así lo corrobora la Dirección General de Tributos en diferentes consultas emitidas y que de aplicarse el criterio que mantiene la inspección tributaria, nunca los intereses de demora por infracciones tributarias serían deducibles”.*

Unos argumentos que son completamente desestimados por el TEAR:

*“La cuestión que plantea el expediente consiste en determinar como debe regularizarse la situación tributaria en el Impuesto sobre Sociedades cuando se produce la pérdida del derecho a la aplicación de la Reserva para Inversiones en Canarias por incumplimiento de los requisitos a que está condicionada, en el presente caso el de la obligada materialización en plazo. A tal respecto, dado que la regularización tiene como resultado un importe a ingresar, en principio el sistema idóneo sería el de presentación de autoliquidación complementaria, con cuota e intereses de demora perfectamente diferenciados. Este sistema de regularización, que el general, sin embargo, cuando se trata de incentivos fiscales cuyo disfrute está condicionado al cumplimiento de requisitos que se proyectan en el tiempo, tiene el grave inconveniente que cuando debe presentarse la declaración complementaria relativa al período en el que el beneficio se aplicó, lo normal es que el mismo esté prescrito, sobre todo si la regularización no es voluntaria. Por ello el legislador ha previsto en estos casos que la regularización no se efectúe mediante autoliquidación complementaria sino en la propia autoliquidación correspondiente al ejercicio de incumplimiento del requisito, en la que el interés de demora si bien debe tenerse en cuenta, pierde sus señas de identidad en el sentido de que la deuda tributaria, a diferencia de la autoliquidación complementaria nada más tiene un componente: cuota o líquido a ingresar. Así está establecido en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (artículo 57 del Reglamento) en el de Sociedades (artículo 143), con carácter general en la Ley General Tributaria de 17 de diciembre de 2003 (artículo 122) y en definitiva en la propia norma reguladora de la RIC (apartado 8, artículo 27 de la Ley 19/1994). A este sistema o forma de regularización, se ha atendido la Inspección cuya actuación en consecuencia debe confirmarse, no sin antes señalar que la regularización debe hacerse integrando en la base imponible la parte de dotación a la RIC no materializada, tal como se establece*

*en el apartado 8 del artículo 27 de la Ley 19/1994. En su virtud, este Tribunal, en sesión de hoy, reunido en sala y resolviendo en única instancia acuerda DESESTIMAR la reclamación presentada de acuerdo con lo expuesto en los anteriores Fundamentos de Derecho”.*

Este planteamiento administrativo ha sido objeto de duras críticas doctrinales, puesto que por “el simple hecho de que materialmente se incluyan, dentro de la autoliquidación del ejercicio de incumplimiento, los intereses de demora y que ello, unido a la cuota del ejercicio de incumplimiento, determine una magnitud identificada por el modelo de autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades como “líquido a ingresar o a devolver”, no significa que tales intereses de demora pierdan su identidad. Siguen siendo intereses de demora que, además, aparecen perfectamente identificados e individualizados en la autoliquidación. A ello nos debe conducir el que no se trate en ningún caso de un recargo, por declaración extemporánea o del período ejecutivo, o de una sanción, que son las prestaciones derivadas de la falta o del retraso en el pago de las deudas tributarias, cuya deducibilidad es excluida expresamente por la normativa reguladora del IS”<sup>91</sup>.

Y así también lo ha entendido así el TSJ de Canarias en su Sentencia de 20 de noviembre de 2006, cuando sostiene que:

*“el hecho de que la RIC incumplida se haya de regularizar en la declaración del ejercicio en que se produzca el incumplimiento y no vía declaración complementaria del ejercicio en que se efectuó la dotación, no desvirtúa la naturaleza propia de los intereses de demora como pretende el TEAR de Canarias, al afirmar que “el interés de demora pierde sus señas de identidad”. La jurisprudencia del Tribunal Supremo ha dejado claro que la naturaleza del interés de demora es puramente indemnizatoria, al tratar de resarcir a la Hacienda Pública del perjuicio económico ocasionado como consecuencia del pago tardío y resulta evidente que dicho objetivo se logra alcanzar con la fórmula de*

---

<sup>91</sup> SANCHEZ BLÁZQUEZ, V. M. *Pérdida y regulación...*, op. cit. pags. 209 y 224.

*determinación de los intereses de demora prevista en el art. 27. 8 apartado tercero, al disponer este precepto que el tiempo sobre el que habrán de calcularse será el transcurrido desde el final del plazo del período voluntario de pago del impuesto en que se efectúa la dotación (en el caso de autos desde el 26 de julio de 1995) hasta la fecha en que se regulariza el incumplimiento (que en el caso de autos es hasta el 25 de julio de 1998). En consecuencia debe señalarse que del art. 27. 8 no se deduce la conversión de los intereses demora en cuota de regularización como pretende la Administración Tributaria, siendo éstos, por tanto, un gasto fiscalmente deducible”.*

**CAPITULO II**

**LA RIC Y LOS ASPECTOS**

**FORMALES**

## **CAPITULO II. LA RIC Y LOS ASPECTOS FORMALES.**

### **II. I. LA IMPORTANCIA DE LAS FORMALIDADES LEGALES EN LA RIC. UN CAMPO ABONADO PARA LA CONTROVERSIA.**

Constituye este uno de los campos de batalla donde más bajas se han producido en las diferencias interpretativas habidas entre la Administración y los contribuyentes<sup>92</sup>. La Ley 19/1994 poco o nada regulaba expresamente al respecto, pero no era difícil imaginar que los conflictos entre los sujetos de la relación tributaria se multiplicarían, con interpretaciones encontradas también entre los órganos revisores y la propia DGT. Como puede verse, algo no muy distinto de lo acontecido en el ámbito de la regulación sustantiva, pero si cabe más recrudescido. Una vez más el legislador tuvo que salir al paso de la creciente litigiosidad habida hasta la fecha, a través de la reforma del apartado 8 del artículo 27 para el año 2003, pero dichos cambios comportaron de nuevo divergencias irreconciliables entre los contribuyentes y la Hacienda Pública.

---

<sup>92</sup> Algunas de las consideraciones vertidas por DORTA VELÁZQUEZ, J. A. y CORREA RODRIGUEZ, A. "La RIC y el comportamiento empresarial...", op. cit. pag. 438, pueden ayudar a apuntalar la afirmación: "El 76, 85% de los encuestados está en desacuerdo o totalmente en desacuerdo con que el incumplimiento de formalidades administrativas (altas en el IAE, permisos oficiales de apertura, no acreditación de las dotaciones en el libro de actas, etc.) suponga la pérdida del beneficio fiscal de la RIC, lo cual podría tener lógica si se considera la inclinación de los asesores por la salvaguarda de los intereses económicos de sus clientes. Ahora bien, esta evidencia está más acentuada en la Provincia de las Palmas. Los encuestados también rechazan la presentación fuera de plazo del Impuesto de Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como causas que justifiquen la pérdida del beneficio fiscal de la RIC, siendo más críticos los asesores de la provincia de las Palmas. Existe una mayor predisposición por parte de los asesores fiscales a aumentar la cuantía de la dotación de la RIC en el caso de que varíe al alza el beneficio contable por ajustes en la normativa mercantil o fiscal. En este sentido, pese a la existencia de un 19, 44% de encuestados que se oponen a dicha práctica, un 53, 71% están de acuerdo o totalmente de acuerdo con esta proposición. Los encuestados se muestran partidarios de modificar la normativa que regula la memoria de las cuentas anuales, de modo que permita identificar las dotaciones realizadas, las cantidades materializadas (inversiones directas, inversiones indirectas y deuda pública) y las dotaciones pendientes de materialización (...) Respecto a la conveniencia de determinar la dotación de la RIC conforme a unos estados contables que no ofrezcan anomalías sustanciales y reflejen fielmente la imagen de la empresa, se aprecia una posición de confrontación, pues un 44, 86% se muestra abiertamente partidario frente a un 41, 72% que opina en sentido contrario".



Así, por ejemplo, la presentación dentro del plazo legal de la declaración tributaria (IS o IRPF) en la que se hubiera aplicado el incentivo, podía interpretarse no como una necesidad (otra cosa bien distinta ha sostenido el TEAR de Canarias), sino simplemente como el requisito, que a falta de otras pruebas, daba validez a la voluntad del contribuyente de acogerse a la RIC. En este caso, y a falta de dotación, con el libro de actas, cuentas anuales aprobadas, contabilidad o cualquier otra prueba válida en derecho, debería ser suficiente, como señalara en su día la doctrina, “que se hubiese presentado la declaración del impuesto en plazo con la dotación (IS) o con la deducción practicada por la RIC (IRPF), no debiéndose rechazar, en teoría por la Administración (...) Los Tribunales de Justicia ni siquiera consideran que la presentación fuera de plazo del IS lleve aparejada la pérdida de incentivos fiscales con carácter general, pero a los que han dotado la RIC se les ha querido exigir el cumplimiento riguroso de toda la batería de formalidades fiscales, contables y mercantiles, mientras que el art. 27 sólo especifica, en esta materia, que deberá figurar en los balances con absoluta separación y título apropiado (art. 27, apartado 3). Si el legislador hubiese pretendido alguna formalidad más, así lo hubiese especificado (...) parece ser que después de comprobar administrativamente la realidad de la inversión por parte de la empresa haya que buscar cualquier contingencia para rechazar la materialización efectuada”<sup>93</sup>.

Los errores padecidos en este ámbito en una materia tan conflictiva y confusa como la RIC han tenido consecuencias probablemente desmedidas para el contribuyente, al que se le ha negado la posibilidad de corregirlos. Tal sería el caso, por ejemplo del rechazo de una dotación por no figurar en un ejercicio, aunque sí en los siguientes. Sobre ello también se han suscitado discrepancias interpretativas generalmente desfavorables a la aplicación del incentivo,

---

<sup>93</sup> MIRANDA CALDERIN, S. *La planificación....*, op.cit, pag. 387.

aunque sería injusto no apuntar determinados pronunciamientos proclives a la consideración de la realidad sobre la mera formalidad:

*“Entiende esta Sala que similar razonamiento debe operar en el supuesto de la Reserva para Inversiones en Canarias, en el sentido de que una vez que se verifique la existencia real de las inversiones en que se materializa la misma, comprobada también la idoneidad de dicha materialización en las inversiones aptas que señala la Ley 19/1994, el requisito de la permanencia y los demás de naturaleza no formal requeridos por la norma, siendo así que en el caso que nos ocupa la contabilidad societaria recogía en 1995 la materialización en activos fijos nuevos y la citada reserva, la ausencia de la misma con posterioridad no ha de determinar la pérdida del beneficio fiscal puesto que el incumplimiento de esta exigencia, que se estableció precisamente para garantizar el cumplimiento de las previsiones legales de carácter sustancial, no puede determinar la inexistencia de la realidad de lo acontecido; cuando por otras vías la Inspección puede llegar al convencimiento de que el resto de las obligaciones de carácter sustantivo resultan cumplidas. Es por ello que debe ser anulado el acto que se impugna” (Resolución del TEAR de Canarias de 20 de febrero de 2002).*

Este benigno criterio, sin embargo, fue luego prontamente abandonado (Resolución del TEAR de Canarias de 25 de septiembre de 2002):

*“En el acta incoada se hace constar que en las cuentas anuales correspondientes al período 1994 se refleja por el contribuyente una distribución de resultados por una cuantía coincidente con la reducción practicada en la base imponible por RIC a dicha reserva, sin que en la contabilidad figure su dotación. Esta Sala concluye, de la simple lectura del precepto, que el requisito exigido en el número 3 del art. 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, debe calificarse como continuado, esto es, la RIC debe figurar en los balances de los sucesivos ejercicios mientras que los bienes en que se materializó deban permanecer en la empresa, lo que supone que esta exigencia legal respecto de la reducción en la base imponible practicada por un determinado período puede cumplirse en uno, varios o todos los ejercicios. En el presente supuesto, es un período prescrito, 1995, en el que se constata que la RIC no figura en el balance de la sociedad, pero no es menos cierto que en 1996, tampoco figura, y, por tanto, también en este*

*período se produce el incumplimiento legal, procediendo pues la regularización...”*

De esta forma, se ha llegado a afirmar por el TEAR de Canarias que la dotación, su especificación en el balance, su mantenimiento continuado en la contabilidad y su indisponibilidad, son todos ellos verdaderos requisitos sustanciales, que no formales, no ocurriendo lo propio con la separación de cuentas y el título adecuado, a los que se les ha considerado como requisitos formales:

*“En cuanto a los aspectos contables de la RIC, la Ley 19/1994, de modo expreso en el apartado 3 del art. 27, condiciona el ejercicio del derecho al beneficio fiscal al requisito de que figure en los balances con absoluta separación y título adecuado. Teniendo en cuenta que, según se dispone en el propio apartado 3, la Reserva es indisponible, en tanto que los bienes en que se materializó deban permanecer en la empresa, es requisito sustancial el que la Reserva figure en los sucesivos balances sancionándose su incumplimiento a tenor del apartado 8, con la pérdida del beneficio fiscal, mientras que los requisitos de absoluta separación del resto de las cuentas del Pasivo y con título adecuado tienen un claro matiz adjetivo o formal dada la flexibilidad del Plan General de Contabilidad en este aspecto, y se justifican básicamente como medida de seguimiento y control de la Reserva por parte de la Administración, cuyo incumplimiento, por tanto, si bien constituye una clara negligencia no debe conducir a la pérdida del incentivo fiscal, lo cual por otra parte sería desproporcionado, sin perjuicio de la incoación del expediente sancionador por infracción tributaria simple” (Resolución del TEAR de Canarias de 29 de marzo de 2004).*

Sin embargo, lo cierto y verdad es que el TEAC no ha sido exactamente de la misma opinión, al concluir que no procede el beneficio fiscal de la RIC por el hecho de que no se hubieran cumplido todos los requisitos necesarios para aplicarla, en concreto la exigencia de su dotación contable y que figurase en los balances con absoluta separación y título apropiado:

*“El artículo 27 de la Ley 19/1994, ya transcrito, implica una distribución de resultados de la sociedad, en la que se decida la parte de los mismos que se distribuye y la que no, y respecto de esta última, el destino concreto a la Reserva para Inversiones en Canarias. No hay que olvidar que la reducción por la dotación de la Reserva para Inversiones en Canarias es un beneficio fiscal, y por ello, es importante el cumplimiento de los presupuestos establecidos en la Ley para su disfrute, siendo jurisprudencia reiterada de los Tribunales de Justicia la exigencia de una interpretación estricta y restrictiva a la hora de aplicar beneficios fiscales. Este Tribunal Central considera que no se trata simplemente de unos requisitos meramente formales, sino que es un presupuesto necesario que los socios acuerden la distribución de resultados, y en ella realicen la dotación a la Reserva para Inversiones en Canarias de forma expresa y todo ello en el plazo previsto en la normativa mercantil, hecho que no se produjo en el presente caso, ya que en el presente caso no es una cuestión discutida por el interesado el hecho de que la entidad recurrente destinó los beneficios a «Reservas Voluntarias», salvo en el ejercicio 2001 en el que también se destinó parte a la Reserva Legal, y no dotó contablemente la RIC. El hecho de que los beneficios se distribuyeran a reservas voluntarias, reservas que son de libre disposición por la entidad recurrente, incumple el carácter de reserva de carácter indisponible previsto en el artículo 27.3 de la Ley 19/1994. Además en este caso, tampoco figura en el pasivo de los balances de la entidad la reserva indisponible de la RIC, ya que la entidad destinó sus beneficios a «Reservas Voluntarias». Este Tribunal Central ya señaló en Resolución de fecha 19 de mayo de 2005 (RG: 424/2002) que: «(...) Queda claro por lo tanto, que si el contribuyente quiere acogerse a este beneficio fiscal, por mandato de la Ley 19/1994 debe cumplir todos y cada uno de los requisitos establecidos en el artículo 27, entre los que figura la constitución en el pasivo del Balance de una cuenta de reservas indisponibles lo que a su vez implica que ésta se contabilice correctamente. (...)». Este Tribunal Central concluye que no procede el beneficio fiscal de la RIC por el hecho de que no se han cumplido todos los requisitos necesarios para aplicar la RIC previstos en el artículo 27 de la Ley 19/1994, en concreto la exigencia de la dotación contable de la RIC y que figure en los balances con absoluta separación y título apropiado y con el carácter de indisponible para la entidad en tanto que los bienes en que se materializó deban permanecer en la empresa”.*

Un tema crucial donde se ha puesto de manifiesto el tradicional celo administrativo por los aspectos formales ha sido el de la presentación extemporánea de la declaración impositiva. La AEAT ha rechazado la aplicación de la RIC en aquellos casos en los que las

declaraciones del IS o del IRPF se presentaban fuera de plazo. El TEAR, en Resolución de 10 de julio de 2002, llegará a decir a este respecto lo siguiente:

*“Sin embargo, este principio ha de entenderse siempre que las correspondientes declaraciones por el Impuesto sobre Sociedades se hayan presentado dentro del plazo legalmente establecido. En efecto, los libros de contabilidad deben ser considerados como documentos privados, cuyos datos se transcriben a la declaración tributaria presentada por el Impuesto sobre Sociedades –que representa el ejercicio de la opción del sujeto pasivo de acogerse a la reserva para inversiones- lo que, a su vez, permite entender la existencia de una previa dotación realizada en el momento y de la forma oportunas, cosa que no ha sucedido en este expediente, lo que llevará a desestimar, en este extremo, la presente declaración”.*

Y parecido criterio es el que seguirá la Resolución del mismo Tribunal de 26 de noviembre de 2002, considerando que el beneficio fiscal de la RIC se condiciona a las personas físicas con un límite temporal para dotarlo: el ejercicio siguiente al de la obtención de los beneficios, sin que pueda rebasarse la fecha de cierre de presentación de la declaración de renta, pues en caso contrario no sólo se rechazaría la aplicación de la RIC, sino que la conducta del contribuyente sería merecedora de la correspondiente sanción:

*“Así, de acuerdo con lo aludido, en la conducta sancionada se concluye el elemento de la culpabilidad, no apreciándose ningún supuesto exculpatario de la conducta del sujeto pasivo, al entenderse que su conducta no parece derivarse de una interpretación jurídica razonable de las normas tributarias ni de una laguna en las mismas, evidenciándose un claro incumplimiento en cuanto al ejercicio de la opción por el beneficio fiscal que supone la reserva para inversiones, sometido a determinados plazos, que no se respetaron, y una falta de la debida diligencia en el cumplimiento de las obligaciones fiscales del sujeto pasivo, que llevará a concluir sin más en la desestimación de la presente reclamación”.*

En otras Resoluciones se insiste en el hecho de que no es requisito sustancial para rechazar la dotación el dato de que los libros contables carezcan de diligenciación, ni que las cuentas no hayan sido depositadas en el Registro Mercantil, a condición de que la declaración del impuesto no se haya producido extemporáneamente (Resoluciones de 10 de julio y 23 del mismo mes de 2002 y 24 de febrero de 2003)<sup>94</sup>.

Todo ello no deja de ser más que otra interpretación sesgada y dudosa de la Ley, pues, incluso después de la reforma operada en

---

<sup>94</sup> La Resolución de 10 de julio de 2002, llegará a decir al respecto: “Comprobado en el expediente que la declaración por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al período inspeccionado se presentó en plazo, este Tribunal, a la vista de los preceptos citados en el anterior Fundamento de Derecho, va a estimar la pretensión de la reclamante y ello por cuanto de su lectura se desprende que el requisito de la legalización de los libros contables no es una exigencia de carácter sustancial, que priva de toda eficacia frente a terceros del contenido que se ha hecho constar en las cuentas, debiendo ser considerados dichos libros como documentos privados cuyos datos, al coincidir con los que se reflejan en la declaración tributaria presentada, permiten entender –precisamente por transcribirse en elle la contabilidad del sujeto pasivo- la existencia de una previa dotación realizada en el momento y de las formas oportunas”. A análoga conclusión llegan las resoluciones de 24 de septiembre de 2003, 29 de enero y 29 de marzo de 2004. La Resolución de 24 de septiembre de 2003 señalará que “respecto del depósito de las cuentas anuales, en primer término debe hacerse constar que no todo empresario tiene inexcusablemente la obligación del depósito de las mismas (artículo 365 del Real Decreto 1784/1996 de 19 de julio de 1996, por el que se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil: “....3. Los demás empresarios inscritos podrán solicitar, con arreglo a las disposiciones del presente Reglamento, el depósito de sus cuentas debidamente formuladas”) de lo que fácilmente se colige que no puede vincularse al citado depósito la prueba de las correctas dotaciones a la reserva para inversiones en Canarias ni su mantenimiento. Por otro lado, este Tribunal a la vista de los preceptos citados en el anterior Fundamento de Derecho, de su lectura se desprende que tal requisito no es una exigencia de carácter sustancial que priva de toda eficacia frente a terceros del contenido que se ha hecho constar en las cuentas, no debiendo en ningún caso ser confundidas las consecuencias de los actos necesariamente inscribibles (regulados en los artículos 94 y 175 y siguientes del Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil) y no inscritos, con las que se derivan de la falta de publicación, por no haberse procedido al depósito o haberse éste hecho extemporáneamente, aún con posterioridad al inicio de la actuación inspectora. En el primer caso juega el principio de la publicidad material en sentido negativo (inoponibilidad a terceros de buena fe de lo no inscrito) mientras que en el segundo, al no encontrarnos ante un caso de publicidad legal, sino de información genérica que recae sobre la sociedad, instrumentada mediante el sistema de publicidad registral, que no da fe, sino que informa sobre el estado de las cuentas, simplemente se generaría una sanción. El mismo razonamiento debe aplicarse en cuanto al diligenciado de los libros de contabilidad. Es de reseñar que la propia Ley General Tributaria, artículo 50, en relación al artículo 64. 2 el Real Decreto 939/1986 no configura la falta de legalización y/o depósito de los libros en plazo como un incumplimiento sustancial de las obligaciones contables, ni permite equiparar dichos defectos con la falta de contabilidad, cabiendo pues entender que tales exigencias no tienen carácter sustancial, que pueden privar de toda eficacia frente a terceros del contenido que se ha hecho constar en las cuentas....”.

diciembre de 2002, lo que señala esta es que la dotación de la reserva puede entenderse probada cuando el sujeto pasivo hubiese presentado dentro del plazo correspondiente la declaración tributaria en la que se aplicase el incentivo, pero no lo limita o restringe las posibilidades probatorias hasta el punto de que esta sea la única prueba de la voluntad de acogerse al incentivo<sup>95</sup>. Una vez más, se pone de manifiesto que ni siquiera con los cambios legales operados se ha pacificado la cuestión interpretativa entre las partes de la relación tributaria. Aunque no dejar de ser cierto tampoco, que en una Resolución aislada del TEAR de Canarias, se aprecian fisuras en la monolítica interpretación de la tempestividad de la declaración, admitiendo que la presentación fuera de plazo no implicaría necesariamente la invalidación automática de la dotación, lo que equivale a decir que dicha declaración extemporánea no invalida la dotación de la RIC siempre que ésta pudiera ser demostrada con otros medios de prueba (libro de actas, contabilidad, cuentas anuales, etc.):

*“El mismo razonamiento debe aplicarse en cuanto al diligenciado de los libros de contabilidad. Es de reseñar que la propia Ley General Tributaria, artículo 50, en relación al artículo 64. 2 del Real Decreto 939/1986 no configura la falta de legalización y/o depósito de los libros en plazo como un incumplimiento sustancial de las obligaciones contables, ni permite equiparar dichos defectos con la falta de contabilidad, cabiendo pues entender que tales exigencias no tienen carácter sustancial, que pueden privar de toda eficacia frente a terceros del contenido que se ha hecho constar en las cuentas. De acuerdo con la legislación mercantil fiscal transcritas las entidades deben aprobar sus resultados y distribución en tiempo y forma, y sobre todo antes del cierre del plazo de presentación de la declaración del Impuesto sobre Sociedades, vertiéndose aquellos en ésta. Ahora bien, los libros de contabilidad y demás documentos en los que se plasman los Acuerdos de aprobación y distribución de resultados son*

---

<sup>95</sup> Como ha señalado MIRANDA CALDERIN, S. *La planificación...*, op. cit. pag. 448, la reforma legal operada en diciembre de 2002 lo fue en un intento del legislador de facilitar al contribuyente la prueba del cumplimiento de los aspectos formales de la RIC. Sin embargo, el cambio legal “se ha convertido en un requisito más a cumplir: el presentar la declaración en plazo, en la interpretación que ha hecho la DGT y el TEARC de este cambio legislativo”.

*privados y requieren su fehaciencia frente a la Administración Tributaria. Teniendo en cuenta el concepto de fehaciencia, que, conforme al Diccionario de la Real Academia de la Lengua, es todo aquello que hace fe en juicio, y que la fecha de los documentos privados se computa respecto de tercero no solo en los tres supuestos que menciona el artículo 1227 del Código Civil, como ha establecido una jurisprudencia reiterada, que viene a declarar aplicable el citado precepto solo cuando no existan otros medios que justifiquen la realidad de la fecha consignada en ellos, encontrándonos que esa fehaciencia requerida se producirá normalmente con el depósito de cuentas en el Registro Mercantil y presentación de la declaración en plazo, documentos que entregan a funcionario por razón de su oficio. Pudiera ocurrir el depósito temporáneo de cuentas con declaración extemporánea o a la inversa, lo cual también sirve. Finalmente puede suceder que la declaración complementaria o no, se presente fuera de plazo, o no se presente, sin existencia de depósito de cuentas o depósito extemporáneo de las mismas en el Registro Mercantil, con lo cual la fehaciencia debe probarse por otros medios. En el presente caso nos encontramos ante una declaración complementaria presentada fuera de plazo, sin que se aporte ningún dato sobre el depósito de cuentas pero en todo caso se sabe que al acuerdo originario de aprobación de resultados no contenía el aumento de beneficio de la complementaria, aspecto material o de contenido del documento. La consecuencia es que la dotación complementaria a la RIC se hizo fuera de plazo y no sirve; procede en consecuencia desestimar las alegaciones en este punto. Respecto a las sentencias que se aportan, se refieren a otra cuestión diferente a las dotación cual es la contabilización de la materialización y efectos de su ausencia o extemporaneidad. No obstante, se anula la sanción, por no apreciarse la negligencia en la conducta de la entidad exigida por el artículo 77 de la Ley General Tributaria”.*

Los Tribunales de Justicia tampoco puede decirse que hayan sido muy generosos en la interpretación de los problemas formales que han rodeado a la RIC. Es el caso, por ejemplo, de la STSJ de Canarias de 26 de Octubre de 2004, que aborda la cuestión relativa a un empresario que se deduce el incentivo pero sin hacer el asiento contable de dotación, carecía de legalización de sus libros de contabilidad, se había equivocado en el cálculo del propio beneficio, pero había presentado la declaración tempestivamente. Pese a la invocación del contribuyente sobre la inanidad de las anteriores carencias que, en su opinión, serían, como mucho, merecedoras de una sanción por infracción leve, el TSJ



considera que “en el presente caso, sin embargo, no puede estimarse que concurra una interpretación razonable, puesto que el tenor del art. 27. 9 es claro en el modo y cálculo de la cantidad a deducir”. Es verdad que el Tribunal no otorga mayor importancia al hecho de que los libros no estuviesen legalizados, sin embargo considera fundamental que no aparezca la dotación en el asiento de distribución del beneficio:

*“Procedería analizar en 1999, en cambio, el cumplimiento de los requisitos contables establecidos para el beneficio fiscal de la RIC que el obligado tributario haya aplicado en el ejercicio 1998. Tal y como se deriva de la autoliquidación del IRPF correspondiente a 1998 presentada por el obligado tributario, éste practicó una deducción por reserva para inversiones por importe de 2.500.000 pts. Examinados los libros de contabilidad exhibidos correspondientes al ejercicio 1999, resulta que en los mismos no aparece reflejado asiento alguno de constitución de la RIC a partir del beneficio del ejercicio 1998. En efecto, el beneficio del ejercicio 1998 es objeto de distribución según se refleja en el asiento 736 de fecha 30 de abril de 1999, y entre las partidas a las que dicho beneficio se aplica no figura ninguna correspondiente a la RIC. Dado que la nueva liquidación se limita a la comprobación de las cantidades destinadas a la RIC en el ejercicio 1998 que debería aparecer contabilizados en el año 1999, dado que el art. 27. 3 establece 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”, no procede la estimación del recurso”.*

También resulta a nuestro modo de ver, inadecuada (por contradecir el espíritu del REF) la STSJ de Canarias de 29 de octubre de 2004, en la que el órgano judicial resuelve el caso de una contabilización de la RIC transcurrido el plazo de presentación de la declaración, de manera que el empresario se había acogido a la RIC en el ejercicio 1996, contabilizando la dotación el 31 de diciembre de 1997, en lugar del mes de junio de 1997, aunque, eso sí, había presentado su declaración impositiva (por IRPF) en el plazo oportuno. Pese a que en su recurso el contribuyente clamaba contra una interpretación que primara la irregularidad contable sobre la efectiva materialización de la dotación, el Tribunal insiste en que la RIC ha de estar dotada antes de

la presentación de la declaración, sin que sea prueba suficiente dicha presentación en plazo:

*“El núcleo esencial del litigio estriba en determinar si, a efectos de la declaración del IRPF del ejercicio 1996 que efectuó el recurrente, tiene o no derecho éste a reducir en la base imponible la cantidad que destinó de sus beneficios a la reserva para inversiones en Canarias de acuerdo con lo establecido en el art. 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del REF de Canarias, pues mientras la Administración Tributaria ha considerado que no procede tal reducción en la cuota íntegra por Reserva para Inversiones en Canarias (RIC), en cuanto el actor contabilizó el 31 de diciembre de 1997 la dotación a la reserva para inversiones por un importe de 10.375.577 pts y no obstante la incluyó en la declaración del IRPF del ejercicio 1996, aumentando así la cuota en dicha cantidad y disminuyéndola, a la vez, en 197.623 ptas. por la aplicación de la deducción por inversiones en activos fijos nuevos del ejercicio, sucede, por el contrario, que el recurrente, pese a afirmar ser esencial para el disfrute de la deducción por RIC que la dotación a la Reserva para Inversiones en Canarias a partir del beneficio del ejercicio, se efectúe correctamente tanto en forma, con adecuado reflejo contable mediante el asiento de distribución correspondiente en el ejercicio en que se dota la RIC, como en tiempo, dotando la reserva antes de la aplicación de la deducción como consecuencia de la presentación de la autoliquidación del IRPF del ejercicio correspondiente, sostiene, sin embargo, que el requisito formal de la contabilidad no puede primar, a efectos de la privación al sujeto pasivo de un beneficio fiscal, sobre la efectiva materialización de la dotación a la RIC, que, según el actor, había cobrado vida real en el caso cuando, en 20 de junio de 1997, autoliquidó y presentó la declaración del IRPF correspondiente al ejercicio 1996, deduciendo en la cuota íntegra, por ser ya conocido, el importe de la dotación de la RIC y calculando tal deducción mediante la aplicación del tipo medio de gravamen a las dotaciones anuales a la reserva en los términos previstos en el art. 27 9 de la Ley 19/1994, de 6 de julio. (...) no cabe duda que si la aplicación de este beneficio fiscal está sujeta al cumplimiento de los requisitos previstos en los apartados 3 a 8 del mencionado art. 27 de la Ley 19/1994, en los mismos términos exigidos a las sociedades y demás entidades jurídicas, resulta evidente que dicho beneficio fiscal no deriva de una inversión ya realizada, sino de un compromiso de inversión futura que se contrae creando o incrementando en el pasivo de la sociedad o del empresario individual, dentro de fondos propios, una reserva especial, por lo que siendo el beneficio fiscal un derecho, necesario es para su ejercicio que éste haya nacido, cosa que tiene lugar con la adopción del compromiso de inversión, esto*

*es, creando o incrementando la reserva en el pasivo, exigencia que contemplada desde el punto de vista de que la reducción o deducción de la RIC ha de practicarse en la cuota íntegra que figure en la declaración del IRPF, aplicando el tipo medio de gravamen a las dotaciones anuales a la reserva (art. 27. 9 de la Ley 19/1994), conduce necesariamente a la convicción de que la dotación a la reserva de inversión ha de estar materializada antes de que se autoliquide y presente por el contribuyente la declaración del IRPF en la que se incluya aquélla, cosa que naturalmente puede acreditarse por cualquiera de los medios de prueba admitidos en derecho, sin que el actor haya sido obediente a ello, puesto que aunque diga que antes del 20 de junio de 1997, fecha en que autoliquidó y presentó la declaración del IRPF del ejercicio 1996, existía en toda su realidad la dotación a la RIC declarada, no hay ninguna prueba que así lo refrende, sino que, por el contrario, lo único constatable es que la dotación a la RIC no figura en la contabilidad del recurrente hasta el 31 de diciembre de 1997, circunstancia ésta que no puede relegarse, como se pretende en la demanda, al carácter de accidental y no esencial, habida cuenta que si la reserva para inversiones debe figurar en los balances con absoluta separación y título apropiado (art. 27. 3 de la Ley 19/1994, de 6 de julio), lógico es que el recurrente obrara de manera consecuente con ello antes de la declaración del IRPF que presentó el 20 de junio de 1997, declaración-liquidación ésta que por sí sola no es bastante para demostrar que la dotación a la RIC en ella inserta, estuviera constituida con anterioridad, ya que no puede olvidarse que si ante toda autoliquidación, la Administración está obligada a dictar un acto (expreso o tácito, confirmatorio o revocatorio de lo realizado por el contribuyente) que cierra la relación jurídico tributaria y, caso de que no lo haga, el contribuyente puede a tal fin excitar la actividad administrativa – Sentencias del Tribunal Supremo de 2 de diciembre de 1992, 2 de junio de 1993 y 15 de diciembre de 1994, entre otras-, lógica es la deducción de que los datos consignados por el actor en su autoliquidación del IRPF, ejercicio 1996, no podían ser concluyentes e inequívocos de antemano y la Administración estaba en disposición de comprobar la veracidad o no de los mismos”<sup>96</sup>.*

---

<sup>96</sup> La SAN de 2 de junio de 2008, entiende que si la declaración del IS del ejercicio se presentó fuera de plazo y no se puede acreditar por otro medio de prueba que se efectuó la dotación a la RIC, el beneficio no puede aplicarse: “En la demanda de este recurso, alega la actora, como motivos de impugnación de la anterior resolución del TEAC que la presentación extemporánea de la declaración del impuesto sobre sociedades del ejercicio 2000 no produce el efecto invalidante de la dotación a la RIC y ello es así porque existe dicha dotación por acuerdo de la Junta General de Socios y que en todo caso el acuerdo de dotación no se anula automáticamente sin la previa declaración judicial de nulidad. Asimismo, considera que no existe un requisito temporal en el artículo 27 para dotar dicha reserva y que se han cumplido en todo caso los plazos mercantiles. El Abogado del Estado se opone a la demanda razonando sobre el incumplimiento de los requisitos establecidos en el art. 27 de la Ley 19/1994 (...)No niega la recurrente que la declaración del impuesto sobre sociedades

Como puede apreciarse, el TSJ de Canarias en esta sentencia se limita a rechazar la aplicación del incentivo porque el asiento contable se realiza algún mes después de la fecha considerada correcta, a pesar de haberse plasmado en el mismo ejercicio y presentado la declaración en plazo, lo que demuestra bien a las claras que el Tribunal no le ha dado mucho pábulo al cambio legal operado en el apartado 8 del art. 27 de la Ley 19/1994 y del que hemos dado ya cuenta más arriba, probablemente considerando que el mismo innova el ordenamiento y no supone una mera interpretación retroactiva de la norma hasta entonces vigente<sup>97</sup>. Con posterioridad se ha perseverado en esta doctrina, aunque

---

correspondiente al ejercicio 2000, se presentó extemporáneamente el día 25 de octubre de 2001, y según se desprende del artículo 31 de los Estatutos de la sociedad, el ejercicio social se iniciaba el 1 de enero y concluía el 31 de diciembre de cada año. Por otra parte, consta en autos que el Libro Diario de Contabilidad del año 2000 se legalizó mediante diligencia del Registro Mercantil el 5 de octubre de 2001, que la Junta General en que se aprobaron las cuentas y se acordó la distribución de resultados del citado ejercicio se celebró el 31 de julio de 2001, siendo depositadas las cuentas en el Registro Mercantil el 20 de septiembre siguiente. De todo lo expuesto se concluye que, al haber presentado extemporáneamente la declaración del impuesto y no poder acreditar por otro medio de prueba que se efectuó la dotación a la RIC en plazo, no se reúnen los requisitos establecidos en la legislación aplicable para considerar correctamente efectuada tal dotación. Asimismo, del tenor del art. 27 de la Ley 19/94, se deduce claramente, que el beneficio fiscal en el previsto, requiere el cumplimiento de una serie de requisitos, que atañen, no solo a los posibles sujetos pasivos (núm. 1 y núm. 9 del art. 27), límite de la dotación ..., sino también al cumplimiento de deberes contables, núm. 3 del mismo. De manera que si el beneficio regulado consiste en la obtención de una deducción en la cuota íntegra por los «rendimientos netos de explotación que se destine a la reserva para inversiones», será necesario que conste cuales son dichos rendimientos destinados a la RIC, y la forma de acreditarlo será mediante el asiento contable que le es exigible conforme al reiterado número 3 del artículo. Sin que pueda alegarse que se trata simplemente de un requisito formal, ya que, por el contrario se trata de un presupuesto necesario que los socios acuerden la distribución de resultados y la dotación a la RIC dentro del plazo que marca la normativa. Todo ello sin olvidar que las normas reguladoras de este impuesto son conocidas con carácter previo a la presentación de dicha declaración, por lo es posible la realización de aquellos cálculos que sean necesarios a fin de determinar la cuantía de la dotación a la RIC, respetando el límite fijado en el art. 27.9, practicando, en consecuencia, el asiento contable exigido legalmente”.

<sup>97</sup> Otra STSJ de Canarias que adopta una acentuada postura proclive a desestimar el incentivo cuando de por medio han existido incumplimientos formales por parte del contribuyente es la de 30 de septiembre de 2004. En la misma se dirime la contradicción en la que incurrió una empresa que había dotado la RIC pero que no la había mantenido todo el tiempo obligatorio, al haberse producido una sucesión empresarial, por lo que dejó de figurar en la contabilidad de la nueva empresa: “El acta levantada con relación al año 1999 establece que se integraron deducciones practicada en concepto de reserva por los años 1995 y 1997 y que las mismas no cumplieron con lo que exige el artículo 27 de la Ley 19/1994 desde el punto de vista del mantenimiento de las cantidades ya dotadas. Y esto se prueba por la fecha del último apunte contable que es de 31 de diciembre de 1998; y de otro lado porque la

en algún caso, lo cierto es que la dotación ni siquiera se había recogido pertinentemente en la contabilidad de la actividad:

*“La cuestión a discernir en el presente procedimiento consiste en determinar si la resolución del TEAR de Canarias antes indicada en relación con la reclamación asimismo descrita efectuada por el Sr. R... es o no ajustada a derecho, alegando la actora que no dotó ni mantuvo en contabilidad la reserva tempestivamente, considerando que dejaba constancia suficiente como para disfrutar del beneficio por el hecho de reflejar la existencia de la reserva en su declaración del IRPF correspondiente al ejercicio 1995, además de por las referencias contables relativas a su materialización, resultando que la indicada omisión puede ser subsanada sin pérdida del beneficio fiscal por parte del empresario concurriendo los hechos probados de constitución material de la reserva y materialización de inversiones legalmente aptas. Debe señalarse, en primer lugar, que la resolución del TEAR de que se trata anula la liquidación practicada por la Agencia Tributaria ordenando la práctica de nueva liquidación por considerar indebida la deducción fiscal llevada a cabo por el recurrente acogiéndose al Régimen fiscal de la RIC, siendo por tanto, como indicó la administración demandada en su escrito de contestación, el núcleo del litigio determinar si el recurrente cumplió los requisitos a los que la ley supedita el derecho a acogerse al repetido beneficio y las consecuencias de tal incumplimiento. Como quiera que el propio recurrente reconoce en su demanda que no hizo figurar la dotación en su contabilidad, se trata de precisar si ello es causa de pérdida del beneficio, entendiéndolo el recurrente, como se indicó, que es suficiente haberse acogido a la RIC en la declaración del IRPF presentada en junio de 1996. Ello no obstante, y pese a que efectivamente se constituyó la dotación, debe señalarse que el art. 27,3 de la Ley 19/1994 de 6 de julio de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias establece 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, señalando por*

---

empresa sucesora de la de los actores no reflejó en la contabilidad cuentas de reserva. Y ello como decimos acredita ese incumplimiento porque en materia de sucesión de empresas no solo se asumen las obligaciones y deudas sino también los beneficios como puede ser el derivado de las deducciones por inversión en Canarias. Frente a lo expuesto, la parte recurrente en unas alegaciones confusas y casi ininteligibles trata de desvirtuar lo antes establecido sin que exista una prueba que lo desvirtúe. Y lo mismo pasa con respecto a la sanción, que es imputada a título de negligencia y tipificada a los efectos de culpabilidad en dejar de ingresar parte de la deuda tributaria como consecuencia de la improcedencia por el incumplimiento de los requisitos exigidos para el disfrute del beneficio que supone la reserva de inversiones y sin que quepa aludir a una interpretación razonable de la misma- Todo lo cual debe de conducir a la desestimación del presente recurso”.

*su parte el párrafo octavo del mismo precepto que el incumplimiento de dicho requisito dará lugar a la integración en la base imponible del ejercicio en que ocurriera tal circunstancia de las cantidades que en su día dieron lugar a la reducción de la misma. Igualmente, debe destacarse que el TEAR en la resolución impugnada trae a colación diversa jurisprudencia, si bien referida al antecedente de la RIC, a saber, el Fondo de Previsión para Inversiones, donde se pone de relieve que el repetido requisito es sustancial y no meramente formal, como pretende la actora, por lo que no puede acogerse la argumentación de la demanda en el sentido de que deba primar el hecho de la efectiva dotación. En definitiva, a tenor de lo expuesto resulta que el acto administrativo impugnado aplica la previsión legal contenida en el citado art. 27 de la Ley 19/1994, por lo que debe reputarse ajustada a derecho la resolución impugnada, con desestimación del presente recurso contencioso-administrativo” (STSJ de Canarias de 18 de febrero de 2005)<sup>98</sup>.*

---

<sup>98</sup> También apoya esta solución el TEAR de Canarias en Resolución de 29 de octubre de 2002, para la que no procede la aplicación de la deducción ya que el sujeto pasivo no ha cumplido la obligación de llevanza de libros contables, que a pesar de no ser exigida por el CCom., si el sujeto pasivo pretende acogerse al beneficio fiscal de la Reserva para Inversiones en Canarias debe cumplirla, pues la reserva debe figurar en los balances de forma separada y con el título apropiado: “No se estimarán, a la vista del expediente y del artículo transcrito en el Fundamento de Derecho anterior, las alegaciones de la interesada y ello por cuanto, aun no existiendo en el presente supuesto la obligación de llevanza de la contabilidad que se regula en el Código de Comercio, es lo cierto que, si el sujeto pasivo pretende acogerse al beneficio fiscal que supone la reserva para inversiones en Canarias, por expreso mandato de la Ley 19/1994, debe cumplir todos y cada uno de los requisitos que se establecen en los números 3 a 8 de su artículo 27, entre los que figuran la constitución en el pasivo del balance de la cuenta de la reserva, y su mantenimiento, lo que implica necesariamente la llevanza de los libros contables. Mantener la tesis de la reclamante resulta no sólo contrario a la letra de dicha norma sino, además, a su espíritu. En efecto, en la Exposición de Motivos de la Ley 19/1994 queda plasmado el objetivo que se persigue mediante la regulación del régimen especial de la reserva para inversiones, que no es otro que el empresario canario acceda a importantes cotas de ahorro fiscal como contrapartida a su esfuerzo inversor. Pues bien: no queda en absoluto probado tal esfuerzo inversor si no se garantiza plenamente que, finalmente, las inversiones realizadas lo han sido exclusivamente con fondos procedentes de los beneficios obtenidos por los sujetos pasivos en los ejercicios en cuestión, razón por la cual el requisito de constitución y de mantenimiento de la reserva se torna en sustancial, y, por tanto, su incumplimiento acarreará la pérdida del beneficio indebidamente disfrutado. La letra a) del apartado 4 de la ya mencionada Ley 19/1994 dispone que el plazo máximo para invertir es de tres años contados desde la fecha de devengo del impuesto correspondiente al ejercicio en que se ha dotado la reserva, es decir, del ejercicio siguiente a aquel en que se obtuvo el beneficio, que es cuando se aprueba la cuenta de resultados, su distribución y el balance, o sea, cuatro años a partir de la fecha de devengo del impuesto. Este plazo es objetivo y debe aplicarse también a los sujetos pasivos del IRPF, tal como se dispone en el apartado 9 del propio artículo 27, por lo que el empresario individual de forma parecida al societario tiene como límite temporal para dotar la Reserva el ejercicio siguiente al de la obtención del beneficio, sin que pueda, obviamente, rebasarse la fecha de cierre de presentación de la declaración de renta. Como respecto a los ejercicios 1996, 1997 y 1998 el incumplimiento de dotar la Reserva, según el límite temporal analizado, se produce en 1997, 1998 y 1999, respectivamente, el ajuste debe realizarse en la declaración de la

Más ponderado, sin embargo, es el planteamiento realizado por la STSJ de Canarias de 13 de junio de 2008, para la que la aplicación del beneficio debe ir precedida de un acuerdo formal de la Junta General sobre la dotación a la RIC y de su contabilización en el balance de la entidad, pues si la declaración tributaria se presenta en plazo existe una presunción de que se han cumplido los requisitos formales indicados en la norma, mientras que si se presenta de manera extemporánea deberá probarse la dotación y la correcta contabilización. En el caso enjuiciado, la entidad trataba de probar la aprobación de la RIC en 2001 mediante actas de la Junta y documentos contables, que, entiende el Tribunal, son documentos privados que solo prueban desde la fecha de su legitimación notarial en 2004, pero al haberse presentado la declaración con anterioridad a la fecha en que se consideraba acreditada la dotación del incentivo, no se admitió su aplicación:

*“De acuerdo con tal precepto parece claro que la aplicación del beneficio debe ir precedido de un acuerdo formal de la Junta general en el que se acuerde la dotación de la reserva en los términos cuantitativos expresados y de una contabilización en el balance de las características indicadas en el inciso final de tal precepto. De esta forma se acredita que los beneficios provienen de una explotación económica situada en Canarias, que los beneficios corresponden al ejercicio de que se trate y que se destinan a la reserva. Nada dice la Ley respecto del requisito temporal en que puede dotarse la Reserva y por lo tanto del régimen aplicable a aquellas dotaciones que se efectúen extemporáneamente en relación con la fecha en que deben aprobarse las cuentas sociales y la presentación del auto declaración del impuesto. Sin embargo, el apartado 8 del indicado precepto, en la redacción vigente desde el año 2003, recogía que:«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.» Con tal redacción se puede considerar aclarados dos extremos: a) que la dotación de la reserva y el consiguiente beneficio fiscal puede realizarse extemporáneamente y b) que si la declaración tributaria se presenta en plazo, existe una presunción iuris tantum*

---

renta de estos últimos ejercicios, y no como ha supuesto la Inspección, lo que obligará la estimación de la reclamación formulada”.

de que efectivamente se ha efectuado la dotación de la RIC y se han observado los requisitos formales contemplados en el precepto. Ello implica que quien niegue la dotación de la RIC deberá probarla. A sensu contrario, si la declaración tributaria se presenta extemporáneamente, quien pretenda acogerse al beneficio deberá probar el cumplimiento de la dotación y correcta contabilización e indisponibilidad de la RIC. Para tal prueba es admisible cualquiera de los medios admitidos en Derecho. Descendiendo a los actos objeto de recurso, la entidad demandante trata de demostrar el cumplimiento de tales requisitos por medio de la certificación de los acuerdos de la Junta General en que se aprueban las cuentas y balance del ejercicio 2001. Tales documentos, -actas de junta general y documentos contables-, son documentos privados y como tales perfectamente admisibles en Derecho. Ahora bien, de acuerdo con el art. 1.227 del Código civil «La fecha de un documento privado no se contará respecto de terceros sino desde el día en que hubiese sido incorporado o inscrito en un registro público, desde la muerte de cualquiera de los que le firmaron, o desde el día en que se entregase a un funcionario público por razón de su oficio». De acuerdo con tal precepto la fecha que en el supuesto controvertido han de surtir efectos ante terceros los documentos privados, son el día 26 y 30 de abril de 2004, días en que se legitima las firmas ante Notario y que se presentan en el Registro mercantil respectivamente. En consecuencia no se ha probado que la dotación y demás requisitos formales exigibles para acogerse al beneficio fiscal debatido, se hubiese realizado con la anterioridad que reclama el precepto legal. No es óbice a tal conclusión la fecha en que la modificación del párrafo 8 del artículo examinado, entró en vigor, dado que el que no estuviese explicitado en el texto legal, no supone que el régimen fuera distinto. Tanto la STS de 20 de marzo de 1998 y la de la Audiencia Nacional de 22 de marzo de 2001, y en relación con el antecedente de la RIC que era el Fondo de previsión de inversiones, habían recogido la exigencia de cumplimiento de los requisitos formales o condiciones legales. Si a la anterior conclusión se llega por aplicación de las reglas comunes sobre la valoración de las pruebas y en concreto del valor de los documentos privados, igual conclusión se obtiene por aplicación de las normas fiscales y mercantiles. El artículo 105 de la Ley 58/2003 que dispone que los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo, siendo válidos conforme al artículo 106 los medios y valoración de pruebas contenidas en la Ley 1/2000 salvo que la Ley establezca otra cosa. El art. 327 de esta Ley dispone que la utilización de los libros de los comerciantes como medio de prueba se estará a lo dispuesto en las leyes mercantiles. El artículo 25.1 del Código de Comercio establece que todo empresario deberá llevar una contabilidad ordenada, adecuada a la actividad de su empresa que permita un seguimiento cronológico de todas las operaciones, así como la elaboración periódica de balances e



*inventarios. Por su parte el artículo 26 del Código de Comercio contiene la normativa relativa a la obligatoriedad del libro de actas en las que constarán, al menos, todos los acuerdos adoptados por las juntas generales y especiales y los demás órganos colegiados de la sociedad con expresión de los datos relativos a la convocatoria y a la constitución del órgano y el artículo 27 de la misma norma la necesidad de que los Libros obligatorios se encuentren diligenciados por el Registro Mercantil del lugar en el que empresario tuviera su domicilio. La regulación de las cuentas anuales de las sociedades de responsabilidad limitada se efectúa en el artículo 84 de la Ley 2/1995 por remisión al régimen de las sociedades anónimas. La regulación de la Junta General aparece en los artículo 93 y siguientes de la Ley de sociedades anónimas disponiendo el artículo 95 que la junta general ordinaria, se reunirá necesariamente dentro de los seis primeros meses de cada ejercicio para censurar la gestión social, aprobar, en su caso, las cuentas del ejercicio y resolver sobre la aplicación del resultado, debiendo presentarse para su depósito dentro del mes siguiente aprobación en el Registro Mercantil certificación de los acuerdos de la junta general aprobación de las cuentas anuales y de aplicación del resultado, a la que se adjunta ejemplar de las citadas cuentas. El incumplimiento de los condicionantes legales, implica la necesidad de acreditar por otros medios probatorios la autenticidad de los documentos privados y por lo que ahora interesa la eficacia temporal de los acuerdos de la junta general en las que se aprobaron las cuentas y dotación a la RIC de la entidad recurrente es posterior incluso a la propia declaración tributaria del ejercicio 2001 realizada el 20 de febrero de 2004. Todo ello implica la desestimación del recurso”<sup>99</sup>.*

---

<sup>99</sup> En un contexto parecido, para la STSJ de Canarias de 14 de Enero de 2005, la dotación a la Reserva para inversiones en Canarias tiene que efectuarse antes de que se autoliquide y presente la declaración del IS, pues si la entidad presentó fuera de plazo las declaraciones y, además, después de iniciarse la comprobación inspectora, y también efectuó tardíamente el depósito de las cuentas anuales en el registro mercantil, aunque la declaración tardía no le priva de su derecho a efectuar la deducción de la Reserva para inversiones en Canarias, sí le despoja de la presunción de tener aprobada la dotación, lo cual no ha podido acreditar teniendo en cuenta que se depositaron las cuentas con posterioridad: La entidad actora, que presentó las declaraciones del IS de los ejercicios 1997, 1998 y 1999 en la tardía fecha de 16 de noviembre de 2000, momento éste ulterior al inicio de las actuaciones de la Inspección Tributaria en 25 de octubre de 2000, sostiene en la demanda que, contrariamente a lo que se argumenta en el auto recurrido, no puede suponer una pérdida del derecho a la reducción por la Reserva para inversiones en Canarias en la base imponible del IS el que se haya presentado la declaración de este impuesto fuera del plazo legal, al afirmar la accionante que al no ser la declaración tributaria más que un acto de comunicación a la Administración de los datos que ésta precisa para liquidar los impuestos, no puede privarse a la dotación a la Reserva para inversiones en Canarias de su virtualidad por el simple hecho de que tal declaración se presente extemporáneamente, defecto determinante sólo de sanción tributaria, en cuanto la misma no es válida para acreditar dicha dotación, que únicamente se prueba con los libros de Actas y los balances de la sociedad, por lo que en función de ello, es de

También nos parece que se encuadra en la línea inadecuada que prima los aspectos formales sobre los materiales, la SAN de 11 de junio de 2008, para la que la contabilización de la reserva para inversiones en Canarias debe tener lugar en la cuenta de pérdidas y resultados y en ningún modo en la de capital, siquiera sea de modo transitorio:

*“En el presente recurso contencioso-administrativo se impugna la resolución de fecha 15 de junio de 2006 del Tribunal Económico-Administrativo Central que desestima la reclamación económico-administrativa n.º NÚM000 interpuesta contra la resolución de fecha 11 de noviembre de 2003 de la Delegación de Hacienda de Santa Cruz de Tenerife, que aprueba liquidación por IRPF, ejercicio de 1997, y sanción, cuantía de 246.488,65 euros. Son hechos acreditados en autos que se deducen del expediente administrativo o son reconocidos por las partes, sin perjuicio de lo*

---

significar que sin perjuicio de estas consideraciones, las cuales tienen en principio apoyo en que el cumplimiento de los requisitos contemplados en el art. 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, puede acreditarse por los medios de prueba admitidos en derecho (apartado 8 del citado art. 27), lo realmente cierto es que aun cuando la presentación extemporánea por la actora de la declaración del IS de los ejercicios 1997, 1998 y 1999 no necesariamente privaba a aquélla del beneficio fiscal por dotación a la Reserva para inversiones en Canarias, si le vino a despojar de la presunción que le asistía de tener por probada la dotación de la reserva, obligándole, en consecuencia, a la demostración inequívoca de la misma por cualquiera de los medios probatorios establecidos en Derecho, cosa que la sociedad recurrente no ha conseguido en el litigio, pues abstracción del contrasentido que encierra hablar de dotaciones a la Reserva para inversiones en Canarias en las Actas de las Juntas Generales de 30 de junio de 1998, 30 de junio de 1999 y 30 de junio de 2000, sin haber efectuado en tiempo las declaraciones del IS de los ejercicios 1997, 1998 y 1999, deduciendo en la base imponible del impuesto aquellas dotaciones, actividad que se vino a poner en práctica tardíamente el 16 de noviembre de 2000 y luego de haberse ya iniciado las actuaciones de la Inspección Tributaria, hay que poner de relieve que como quiera que las Actas de las Juntas Generales de la sociedad actora de 30 de junio de 1998, 30 de junio de 1999 y 30 de junio de 2000, documentos en los que se consignan las dotaciones a la Reserva para inversiones en Canarias que aquélla pretende deducir de la base imponible del IS correspondiente a los ejercicios antes señalados, no fueran presentadas en el Registro Mercantil sino en la fecha de 2 de febrero de 2001, con manifiesta inobservancia de lo ordenado en el art. 218 de la vigente Ley de Sociedades Anónimas, en relación con el art. 26.1 de la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada, obvio es que el valor probatorio de tales actas frente a terceros, incluida la Hacienda Pública, no cobró efectividad, acorde con los arts. 1.218 y 1.227 del Código Civil y 31 del Código de Comercio, más que a partir de la indicada fecha de 2 de febrero de 2001, con la lógica consecuencia de ser éste el momento en que deba tenerse por realizada la dotación a la Reserva para inversiones en Canarias, cerrándose así la posibilidad de deducirla en la base imponible del IS que referido a los ejercicios 1997, 1998 y 1999, fue declarado en 16 de noviembre de 2000, instante en que todavía carecían de eficacia frente a la Administración las dotaciones a la Reserva para inversiones en Canarias examinadas”.

que se exponga en ulteriores fundamentos jurídicos, que con fecha 16 de mayo de 2003 fue incoada acta de disconformidad n.º NÚM001, por el concepto y período referidos, en la que se regularizaba una deuda tributaria de 246.488,65 euros comprensiva de cuota e intereses de demora respecto de los sucesores de Alicia, igualmente se incoa en fecha 16.5.2003 expediente sancionador formulándose propuesta de sanción de 95.009,49 euros, correspondientes al 50% del importe de la cuota tributaria. Del cuerpo del Acta, del informe ampliatorio y del acuerdo de liquidación se deduce que iniciado expediente de comprobación el 24 de marzo de 2003 el obligado tributario aplicó en el ejercicio 1996 la deducción por dotaciones a la Reserva para Inversiones en Canarias, (en adelante RIC), por importe de 29.122.716 ptas. (175.031,05 euros). Que dicha dotación figura contabilizada con fecha 30 de junio de 1997, siendo la fecha de presentación de la declaración por el ejercicio 1996, el 20 de junio de 1997. Que la dotación contable a la RIC correspondiente al ejercicio 1996 se efectuó con cargo a la cuenta de capital. Que el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias, en fecha 29 de octubre de 2002, en el expediente de reclamación NÚM002, formulado por el propio obligado tributario, contra la liquidación practicada por la Inspección relativa a la deducción practicada en el ejercicio 1996, manifiesta en su fundamento de derecho sexto, que se declare improcedente la deducción por RIC como consecuencia del incumplimiento de los requisitos contables establecidos en la normativa reguladora de este beneficio fiscal, y ordena que se regularice en el ejercicio en que se debió dotar la reserva, que es el siguiente a aquel en que se aplica la deducción en este caso en 1997. La deuda alcanza la cifra de 190.018,98 euros por cuota y los intereses de demora la de 56.469,17 euros. Frente a dicha acta el interesado no presentó alegaciones a la propuesta de liquidación contenida en el acta, y la Inspectora-Jefe, en fecha 11 de noviembre de 2003, dicta acuerdo de liquidación, confirmatoria con la propuesta de liquidación contenida en el acta, en virtud del cual, la deducción improcedente del ejercicio 1996, junto con sus intereses de demora, se integran en la liquidación correspondiente al ejercicio 1997. Asimismo, y en la misma fecha, y sin que tampoco el interesado hiciera uso de su derecho a alegar, se dicta acuerdo de resolución del expediente sancionador por infracción tributaria grave. No conforme con los anteriores acuerdos, notificados el 13 de noviembre de 2003, los interesados interponen reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Central en fecha 28.11.2003, siendo la misma desestimada por Resolución de fecha 15 de junio de 2006. Frente a la resolución impugnada alega la recurrente que la reserva para inversiones en Canarias ha sido efectivamente realizada, habiéndose cumplido las obligaciones sustanciales, sin que el incumplimiento de las obligaciones formales pueda tener la relevancia que le ha dado la Inspección de Tributos. Cita diversa

*jurisprudencia del Tribunal Supremo que entiende de aplicación al caso. Y además considera que la inclusión de dicha dotación en una cuenta de capital ha sido de forma transitoria a través de una cuenta puente hasta que ha tenido lugar la contabilización en la cuenta de pérdidas y ganancias. Respecto de la sanción alega la no realización de la infracción imputada, así como la existencia de una interpretación razonable de la norma tributaria que determina una falta de culpabilidad. Lo cierto es que para la resolución del presente recurso contencioso-administrativo hay que tener en cuenta que la cuestión relativa al ejercicio en que debe imputarse la dotación para inversiones en Canarias que los recurrentes han contabilizado en fecha 30 de junio de 1997, es precisamente en dicho ejercicio, como así lo ha declarado la resolución del TEAR de Canarias, Sala de Santa Cruz de Tenerife, de fecha 29 de octubre de 2002, cuyo pronunciamiento ha resultado firme, no constando impugnación alguna de contrario. Por consiguiente, todos los motivos invocados y relacionados con el ejercicio en que debe ser imputada la citada reserva en relación con el art. 27 de la ley 19/1994 de 6 de julio, no deben ser objeto de examen en el presente recurso por haber quedado ya resueltos. Por consiguiente la única cuestión que debe ser objeto de examen e el presente recurso es la relativa a la forma de contabilización de la citada reserva, siendo así que la cuestión queda centrada en el examen sobre si debe exigirse a los autores, como entiende la Administración demandada, que dicha contabilización deba tener lugar precisamente en la cuenta de pérdidas y resultados o en la de capital, como hicieron los recurrentes. Lo cierto es que a la vista de la documental obrante en el expediente, así ... del diario de contabilidad, se deduce que la mencionada reserva para inversiones en cuantía de 54.731.662 ptas. se recogió en la cuenta de capital, no obstante, las alegaciones de la recurrente en sentido contrario, resultado que dicha anotación contable en dicha cuenta no responde a la finalidad implícita en el art. 27.3 de dicha ley 19/1994 cuando indica: «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», toda vez que conforme al criterio de la Inspección, recogido en el Informe ampliatorio, se trata de acreditar que dicha reserva proviene de los rendimientos netos de dicho ejercicio conforme a lo indicado en el apartado 9.º de dicho art. 27, al objeto de su inversión en Canarias, y no con otra procedencia, lo que explica que figure en la cuenta de pérdidas y resultados; criterio este que acepta la Sala en línea con lo indicado en la STS de 20 de marzo de 1998 y el art. 36.1 del Decreto 3359/1967 de 26 de diciembre precedente del precepto ahora examinado, sin que la actora hay aportado, prueba pericial contable de contrario que desvirtúe lo expuesto, como hecho constitutivo de su pretensión que le es exigible, conforme a lo dispuesto en los art. 114 de la LGT 230/1963 de 28 de diciembre y 217.2 de la LEC 1/2000 de 7 de*

*enero de aplicación al caso. Lo expuesto debe conllevar la confirmación de la liquidación practicada, más no de la sanción impuesta, toda vez que han de ser estimadas las alegaciones relativas sobre la vulneración del principio de culpabilidad e interpretación razonable de la norma tributaria pues, lo cierto es que debe ser traída a colación la doctrina, que extraída del art. 77.4 de la LGT de 28.12.1963, y recogida por la jurisprudencia del TS (STS 76/90 de 26 de abril y STS 9.1.1991, 13.4.1996, 26.9.1996, 7.7.1997, 26.7.1997, 9.12.1997, 18.7.1998, 17.5.1999, 16.10.2000, 13.7.2002, 31.1.2003, 8.3.2003, 11.11.2003 por todas, así como de la Circular de 24 de febrero de 1988 por la Dirección General de Inspección Financiera) permite excluir el ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración Tributaria si la actuación del sujeto pasivo deriva de una interpretación razonable de la norma tributaria y no ha existido ocultación documental alguna, y ello en la medida en que la complejidad de la institución ahora examinada, la razonabilidad del criterio contable adoptado por el actor -no obstante todo lo anteriormente expuesto- a la vista del contenido de las alegaciones formuladas justificarían la improcedencia de imponer sanción alguna al actor por los hechos imputados”.*

## **II. 2. LA FALTA O EL RETRASO EN LA LEGALIZACIÓN DE LOS LIBROS CONTABLES COMO EXPONENTE DE CUALQUIER OTRO INCUMPLIMIENTO FORMAL.**

El TEAR de Canarias, en Resolución de 23 de julio de 2002, advertía a este respecto que el requisito de la legalización de los libros no constituía una exigencia de carácter sustancial que privase de toda eficacia frente a terceros del contenido de las cuentas, en especial cuando los datos coincidiesen con los de la declaración tributaria presentada en plazo:

*“El artículo 25 del CCom., redactado por la Ley 19/1989, de 25 de julio, dispone: «1. Todo empresario deberá llevar una contabilidad ordenada, adecuada a la actividad de su Empresa que permita un seguimiento cronológico de todas sus operaciones, así como la elaboración periódica de balances e inventarios. Llevará necesariamente, sin perjuicio de lo establecido en las leyes o disposiciones especiales, un libro de Inventarios y Cuentas anuales y otro Diario. 2. La contabilidad será llevada directamente por los empresarios o por otras personas debidamente autorizadas, sin perjuicio de la responsabilidad de aquéllos. Se presumirá concedida la autorización, salvo prueba en contrario.». Igualmente*

el artículo 27 (redactado por la Ley 19/1989, de 25 julio) del mismo texto legal determina: «1. Los empresarios presentarán los libros que obligatoriamente deben llevar en el Registro Mercantil del lugar donde tuvieren su domicilio, para que antes de su utilización, se ponga en el primer folio de cada uno diligencia de los que tuviere el libro y, en todas las hojas de cada libro, el sello del Registro. En los supuestos de cambio de domicilio tendrá pleno valor la legalización efectuada por el Registro de origen. 2. Será válida, sin embargo, la realización de asientos y anotaciones por cualquier procedimiento idóneo sobre hojas que después habrán de ser encuadernadas correlativamente para formar los libros obligatorios, los cuales serán legalizados antes de que transcurran los cuatro meses siguientes a la fecha de cierre del ejercicio. En cuanto al libro de actas, se estará a lo dispuesto en el Reglamento del Registro Mercantil...» El artículo 31 de dicho Código (redactado por la Ley 19/1989, de 25 de julio) establece: «El valor probatorio de los libros de los empresarios y demás documentos contables será apreciado por los Tribunales conforme a las reglas generales del Derecho.» Por su parte, el artículo 115 de la LGT se remite a la Ley de Enjuiciamiento Civil, cuyo artículo 299 (Ley 1/2000, de 7 de enero) dispone: «1. Los medios de prueba de que se podrá hacer uso en juicio son: 1.º Interrogatorio de las partes. 2.º Documentos públicos. 3.º Documentos privados. 4.º Dictamen de peritos. 5.º Reconocimiento judicial. 6.º Interrogatorio de testigos. 2. También se admitirán, conforme a lo dispuesto en esta Ley, los medios de reproducción de la palabra, el sonido y la imagen, así como los instrumentos que permiten archivar y conocer o reproducir palabras, datos, cifras y operaciones matemáticas llevadas a cabo con fines contables o de otra clase, relevantes para el proceso. 3. Cuando por cualquier otro medio no expresamente previsto en los apartados anteriores de este artículo pudiera obtenerse certeza sobre hechos relevantes, el tribunal, a instancia de parte, lo admitirá como prueba, adoptando las medidas que en cada caso resulten necesarias.» Comprobado en el expediente que la declaración por el IRPF correspondiente al período inspeccionado se presentó en plazo, este Tribunal, a la vista de los preceptos citados en el anterior Fundamento de Derecho, va a estimar en este punto la pretensión de la reclamante y ello por cuanto de su lectura se desprende que el requisito de la legalización de los libros contables no es una exigencia de carácter sustancial, que priva de toda eficacia frente a terceros del contenido que se ha hecho constar en las cuentas, debiendo ser considerados dichos libros como documentos privados cuyos datos, al coincidir con los que se reflejan en la declaración tributaria presentada, permiten entender -precisamente por transcribirse en ella la contabilidad del sujeto pasivo- la existencia de una previa dotación realizada en el momento y de la forma oportuna. Hay que reseñar que la propia LGT, artículo 50, en relación con el artículo 64.2 del Real Decreto 939/1986 no configura la falta de legalización de los libros como

*un incumplimiento sustancial de las obligaciones contables ni permite equiparar dichos defectos con la falta de contabilidad. Es por este motivo que, teniendo el Acta incoada el carácter de previa (por cuanto se limita a la comprobación de la reserva para inversiones en Canarias) y por lo tanto la liquidación que se contiene en ella es provisional (a expensas de que pueda ser modificada por consecuencia de la comprobación de los distintos elementos del hecho imponible que no se han contemplado en la actuación inspectora), no se aceptará la provisionalidad otorgada en el acto administrativo con respecto a la reserva para inversiones dotada por el ejercicio 1999, condicionada la posterior legalización en plazo de los libros contables, declarándose la improcedencia del dictado de otra liquidación que en su caso se practicara, en lo atinente a la modificación de la cuantía y/o momento de la dotación realizadas por la reclamante”.*

Pero no debe creerse que todos los pronunciamientos administrativos eran tan benévolos. Hasta el año 2003, la configuración legal de la potestad interpretativa de la Administración respecto del adecuado cumplimiento de las obligaciones formales de la RIC podía tildarse sin reservas de extremadamente rigurosa. A las disposiciones que bajo la denominación de circular, resolución o instrucción, se dictaban con frecuencia desde los distintos órganos directivos dependientes de la Secretaría de Estado de Hacienda, se unían otros factores como eran la concurrencia de posibles opiniones discrepantes emitidas por la propia Administración, lo que generaba un elevado grado de inseguridad, pues a su calor menudeaban interpretaciones meramente fiscalistas o recaudatorias de la normativa tributaria incompatibles con el conjunto de derechos constitucionales atinentes al deber de contribuir<sup>100</sup>.

En el contexto de privatización de la gestión tributaria es el contribuyente el que debe liquidar sus impuestos, realizando los juicios de valor, las calificaciones jurídicas o las operaciones de cálculo que ello comporta. En tal tesitura, parece lógico que paralelamente, se le

---

<sup>100</sup> Vid. sobre ello, el interesante trabajo de CALDERÓN CARRERO, J. M. y ALVAREZ BARBEITO, P. “La potestad interpretativa en materia tributaria: aspectos problemáticos y perspectivas de reforma”, *Revista del Centro de Estudios Financieros CEF* núm. 221 y 222, 2001, pag. 5 y ss.

reconozca una serie de derechos y garantías concretados, entre otros aspectos, en la asistencia e información que la Administración debe prestarle y en la exoneración de responsabilidad por infracción tributaria cuando el sujeto pasivo actúe de acuerdo con las indicaciones de aquélla, aunque posteriormente éstas sean modificadas o anuladas. Nada de esto ha acontecido en la aplicación de la RIC

El criterio interpretativo formal o fiscalista al que ha recurrido la Inspección es el de “sancionar” el incumplimiento de determinadas obligaciones de índole formal con la pérdida de derechos sustanciales. Tal es el caso, por ejemplo, de los efectos tributarios que se han derivado hasta el año 2006 del retraso de la diligenciación de los Libros de Contabilidad. Tampoco ha sido inhabitual que la Inspección haya impuesto sus preferencias sobre la forma de contabilizar la dotación a dicha reserva, ignorando que la normativa reguladora de la materia no establecía criterio imperativo alguno, otorgando libertad al sujeto pasivo para que contabilizase como tuviese por conveniente siempre que se respetase y salvaguardase la finalidad perseguida con el establecimiento de la bonificación fiscal que es la inversión en el archipiélago de beneficios obtenidos en el ejercicio.

Sin embargo, lo cierto es que la Ley 19/94 fue parca al configurar el requisito de contabilización, otorgando flexibilidad para su constancia contable, bastando con que figurase “en los balances con absoluta separación y título apropiado”. Siempre y cuando se diera cumplimiento a las condiciones expresadas, los demás detalles de contabilización resultaban irrelevantes a efectos fiscales, pudiendo ser factibles varios métodos o mecánicas de contabilización de la dotación para la RIC que salvaguardara los mandatos de “absoluta separación” bajo “título apropiado”, porque, en definitiva, la normativa fiscal se somete al principio de libertad contable.



Ahora bien ¿puede defenderse que el mero retraso de un solo día en la legalización de los libros contables o la contabilización en la forma no querida por la Inspección comporte la pérdida del beneficio fiscal establecido por el legislador?. La respuesta debe ser negativa. Veamos las razones que pueden avalar dicha postura.

## **II. 2. 1. LA CONTABILIDAD: OBLIGACIONES FORMALES Y SUSTANCIALES.**

Como se sabe, la regulación originaria de la Reserva para Inversiones en Canarias señalaba los requisitos precisos para la práctica del beneficio fiscal:

- a) Materialización de la reserva en alguna de las inversiones legalmente establecidas.
- b) Que la inversión se realizase en plazo, sin que fuese precisa su materialización provisional.
- c) Mantenimiento de las inversiones durante un plazo de cinco años.
- d) Contabilización de la reserva, de manera que la inversión constase en los balances de la sociedad con absoluta separación y título apropiado.

En virtud del propio artículo 27.8 de la Ley 19/1994, el incumplimiento de cualquiera de los requisitos establecidos para gozar del régimen, implicaba la integración de las cantidades que en su día redujeron la base imponible del Impuesto sobre Sociedades -o la pérdida de la deducción practicada en el IRPF, según procediese- en el tributo correspondiente al ejercicio en que concurriese cualquiera de

estas circunstancias, aplicándose sobre la parte de cuota derivada de ese hecho el correspondiente interés de demora, calculado desde el último día del plazo de ingreso voluntario de la liquidación en la que se hizo efectiva la reducción de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades o la deducción en la cuota del IRPF.

Este beneficio fiscal, como ya ha quedado dicho, supone un estímulo instrumental que actúa a través de un mecanismo desgravatorio y que, de conformidad con lo establecido por el artículo 133. 3 de la Constitución, se establece en virtud de Ley, siendo ésta la que fija las condiciones para su aplicación. Entre éstas, las tres primeras (materialización de la reserva, plazo de la misma y mantenimiento de la inversión) son de naturaleza claramente material, mientras que la última (contabilización) constituye un requisito formal cuya finalidad es precisamente la de dar cuenta fidedigna de la realidad de la inversión y del cumplimiento del objeto de la Reserva, así como facilitar las labores de control por parte de la Administración.

Tal distinción entre requisitos materiales y formales para el adecuado goce del beneficio fiscal resultaba absolutamente capital, pues habiendo sido todos ellos objeto de mención legal expresa, no cabe duda que los primeros resultaban de una importancia cualitativamente superior sobre los segundos, pues de parangonar ambos habría de concluirse que la mera contabilización de una inversión –irregularmente practicada o aun ficticia- daría lugar, en teoría, a la aplicación del régimen (al menos hasta tanto no se produjese la correspondiente inspección fiscal), mientras que la tempestiva materialización efectiva de la reserva pero irregularmente contabilizada (cualquiera que fuese la causa de ello) impediría de todo punto el disfrute del beneficio fiscal.

Desde tal punto de visto se ha afirmado que para los profesionales (no así para los empresarios) los deberes de contabilización de la Reserva para Inversiones en Canarias se

configuraban no como una obligación o un deber, sino como una carga<sup>101</sup>. El concepto de carga –elaborado en el ámbito del Derecho procesal, donde los actos procesales no se imponen a las partes litigantes bajo la amenaza de una sanción ni existen derechos correlativos a deberes propiamente inexistentes- ha encontrado acogida como elemento eventual y accesorio de algunos contratos civiles e, incluso, la legislación administrativa, refiriéndose a la propiedad urbana, habla de cargas de planeamiento. No obstante, no existe unanimidad doctrinal acerca de su calificación como una auténtica situación jurídica, diferenciada del deber y de la obligación. La carga puede diferenciarse de la obligación en que no existe un sujeto titular de un derecho que pueda reclamar y exigir en su propio interés el cumplimiento de aquélla. Del deber se diferencia en cuanto que no concurre un poder jurídico garante de la misma, de forma que su eventual incumplimiento no daría origen a una conducta ilícita, sino a la simple pérdida de las ventajas asociadas a su adecuada observancia<sup>102</sup>.

---

<sup>101</sup> Para la adecuada diferenciación entre los conceptos de obligación y deber, vid. SANCHEZ SERRANO, L. *La declaración tributaria*, IEF, Madrid, 1977 op. cit. pag. 20 y ss.; HERNANDEZ GONZALEZ, F. “Divergencias en el régimen jurídico del deber de llevanza de la contabilidad en el Derecho Mercantil y en el Derecho Tributario”, *Impuestos* núm. 5, 1990, pag. 30 y ss. GARCIA TORRES FERNANDEZ, M. J. *El deber de contabilidad en Derecho Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 2001, pag. 8 y ss.

<sup>102</sup> A esta correcta interpretación del concepto de carga se ha referido la doctrina en los siguientes términos: “Si el sujeto de un poder, una vez que ha pasado el momento de la simple incertidumbre en que la facultad estriba, lejos de fijar positivamente el término de su influencia y de poner en marcha la acción correspondiente, permanece en una actitud de inhibición y, expresa o tácitamente, abandona la posibilidad de selección que le está atribuida, se coloca en un plano negativo cuya significación no puede ser, notoriamente, la misma en que se hallaba con anterioridad. En efecto, este sujeto se nos aparece, en tal caso, en un supuesto, no ya de atenuación o menoscabo, sino de pérdida radical de aquel predominio de su autonomía que le era conferido por el poder. La superioridad jurídica que atribuye el poder a un sujeto sobre otro viene, así, a desvanecerse definitivamente y, en lugar de la ventaja social que el poder de derecho trata normalmente de asegurar, surge un resultado desfavorable, un inconveniente o riesgo, en cuanto que el tenedor del poder desciende del puesto superior en que se encontraba, a otro inferior en que la influencia social no marca ningún efecto real y determinado. Esto es lo que da a conocer la noción de carga que no es otra cosa que la contemplación del poder desde el punto de vista de los inconvenientes que arrastra, como la acción es la contemplación del poder desde el punto de vista de las prevalencias reales que determina. La carga es, por lo tanto, una figura jurídica que pertenece al campo de los poderes, de ninguna manera al campo de

Ahora bien, conviene no perder de vista que la llevanza de contabilidad en general se articula como un deber aplicable a todo empresario sin distinción de tamaño, actividad o forma jurídica, cuyo contenido resulta homogéneo para todo tipo de empresas, con independencia de la clase e importancia de la actividad desarrollada por cada una. Deber que se establece en beneficio de una serie de intereses diversos pero al fin y al cabo convergentes<sup>103</sup>:

- El del propio empresario, que de esta forma tiene un conocimiento exacto de la marcha del negocio.
  
- El de los acreedores en que los balances recojan la auténtica situación de la empresa.
  
- El de los socios y trabajadores, cuyos derechos están vinculados a la situación patrimonial de la empresa.

---

los deberes u obligaciones. No es el poder en sí, pero sí algo que todo poder lleva consigo, es decir, la desventaja que produce el no ejercicio de una libertad, desde el momento en que es la libertad, y sólo ella, la que permite obtener los efectos de la influencia social en que todo poder consiste” (GUASP, J. Derecho, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1971, pag. 99). “En determinados casos la norma jurídica fija la conducta que es necesario observar cuando un sujeto quiera conseguir un resultado jurídicamente relevante. En tales hipótesis, un determinado comportamiento del sujeto es necesario para que un fin jurídico sea alcanzado, pero, de otro lado, el sujeto mismo es libre de organizar la propia conducta como mejor le parezca, y, por consiguiente, también eventualmente en sentido contrario al previsto por la norma (...) En tal modo, la figura de la carga ha venido adquiriendo una consistencia propia en la sistematización jurídica junto a la de obligación, caracterizada esta última por el vínculo impuesto a la voluntad del obligado por un interés ajeno: vínculo cuya violación comporta una ilicitud, en cuanto es violación de un mandato que no deja al obligado libertad de elección. En sustancia, pues, la norma jurídica o bien indica una conducta que debe ser observada en interés ajeno (eventualmente bajo pena de sanción jurídica), o bien una conducta que debe ser observada por el interesado si éste quiere conseguir un fin, de otra manera no alcanzable” (G. A. MICHELI, *La carga de la prueba*, traducción de S. Sentís Melendo, Buenos Aires, 1961, pag. 60). Vid. SAINZ DE BUJANDA, F. “Teoría jurídica de la exención tributaria”, en *Hacienda y Derecho* III, IEP, Madrid, 1963, pag. 461, y GARRIDO FALLA, F. *Tratado de Derecho administrativo*, I, 5ª ed. IEP, Madrid, 1970, pag. 397-399, donde se alude a las posturas extremas que conciben la carga, fundamentalmente, bien como una situación de poder, bien como una situación de deber, de conformidad con las tesis de M. S. GIANNINI.

<sup>103</sup> Vid HERNANDEZ GONZALEZ, F. “Divergencias en el régimen jurídico del deber de llevanza de la contabilidad en el Derecho Mercantil y en el Derecho Tributario”, *Impuestos* núm. 5, 1990, pag. 30 y MARINA GARCÍA TUÑÓN, A. *Régimen jurídico de la contabilidad del empresario*, Lex Nova, Valladolid, 1992, pag. 61 y ss.

- El del propio Estado que, por razones económicas y fiscales, desea conocer los resultados de la empresa.

De esta forma, todo empresario debe llevar una contabilidad ordenada, adecuada a la actividad de su empresa, que permita el seguimiento cronológico de todas sus operaciones, así como la elaboración periódica de balances e inventarios<sup>104</sup>. Tal deber, establecido por el ordenamiento mercantil, no se ve garantizado, sin embargo, por un sistema sancionador (salvo las excepciones constituidas por las situaciones concursales o la falta de depósito de las cuentas anuales) dejando en manos de la norma tributaria su concreción práctica, que se circunscribe a los empresarios personas jurídicas y a los empresarios personas físicas que desarrollen actividades empresariales cuyo rendimiento se determine en la modalidad normal del régimen de estimación directa.

La configuración de este deber legal general de llevanza de contabilidad exige hacer las siguientes puntualizaciones:

- En primer lugar, no puede confundirse –como decíamos– con una obligación jurídico-pública cuyo cumplimiento sea jurídicamente exigible ante los Tribunales (STS de 30 de junio de 1976), sino que ha de asimilarse más bien a la figura jurídica de la carga, impuesta a los que ostentan el “ *status* ” jurídico de empresario, cuyo incumplimiento o cumplimiento defectuoso acarrea perjuicios a su autor [pérdida de la

---

<sup>104</sup> Sobre la importancia de la contabilidad, vid. PONT MESTRES, M. “Incidencia del Derecho Tributario en la Contabilidad”, Civitas *REDF* núm. 39, 1983, pag. 381. GARCIA NOVOA, C. *La amortización en el Impuesto sobre Sociedades. Tratamiento jurídico tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1994, pag. 31. FERNANDEZ PIRLA, J. M. *Teoría económica de la Contabilidad*, Impr. López, Madrid, 1963, pag. 21. Sobre las relaciones entre contabilidad y fiscalidad, vid. COMBARROS VILLANUEVA, V. E. *La empresa y su valoración en el Impuesto sobre el Patrimonio: análisis contable y jurídico-tributario*, Instituto de Planificación Contable, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987, pag. 225 y ss.

posibilidad de utilizar la contabilidad como prueba, calificación de la quiebra como culpable (art. 889. 1 del C Com.) o fraudulenta (art. 890. 3 Ccom.), imposibilidad de invocar la suspensión de pagos (art. 3 LSP), etc.]]<sup>105</sup>. Recogido todo ello en la actualidad, en la Ley Concursal 22/2003 de 9 de Julio.

- La contabilidad no es más que la transcripción, a través de una concreta técnica, de toda una serie de documentos (facturas, contratos, etc.), de forma que el valor probatorio de aquélla queda sensiblemente disminuido cuando falta el soporte documental de los asientos y de ahí que el Código de Comercio mencione siempre, junto con los libros de contabilidad, a los demás documentos contables y registrales<sup>106</sup>.
  
- Su desatención puede ser sancionable tanto en el ámbito penal como en el administrativo, en la medida en que aquella conducta constituya delito o infracción administrativa, es

---

<sup>105</sup> Desde tal punto de vista no es difícil comprender que en esta materia, el ámbito subjetivo de los deberes tributarios resulta considerablemente más amplio que el propio del Derecho Mercantil.

<sup>106</sup> Con buen criterio sostiene tal tesis la Resolución del TEAC de 2 de julio de 1991, para la que no resulta aplicable la deducción por gastos en el IS cuando las anotaciones contables no estén justificadas mediante el soporte documental oportuno: "... de lo que se infiere que la deducción está supeditada a la prestación real y efectiva de los servicios objeto de remuneración y que éstos están relacionados con la actividad productiva de la sociedad; para lo cual es necesario, no sólo que hayan sido debidamente reflejados en los libros de contabilidad, sino que además esas anotaciones según los principios más elementales de contabilidad, estén debidamente justificadas mediante el soporte documental oportuno, normalmente un recibo o una factura suscrito por la persona que realizó la operación; ya que de no ser así quedaría al arbitrio del sujeto pasivo la fijación del beneficio neto, por el sencillo procedimiento de hacer figurar, como perceptor de los pagos realizados, a personas no identificadas, lo que impide su comprobación y consiguientemente la determinación de si realmente fueron prestados. En el caso enjuiciado, en la diligencia llevada a efecto por la Inspección el 29 de octubre y 5 de noviembre de 1986, la sociedad interesada presentó como justificación de las cantidades objeto de controversia, una relación manuscrita con un conjunto de nombres, primer apellido y especificación de la cantidad percibida, pero sin aparecer ninguna otra identificación ni firma de los supuestos perceptores, o careciendo los aportados de unas garantías mínimas de autenticidad lo que impide, de acuerdo con lo razonado, el que puedan ser admitidas como gasto fiscalmente deducible".

decir, que el deber de contabilidad, tal como resulta en su configuración mercantil, se convierte verdaderamente en tal cuando al mismo se superpone la obligación tributaria; obligación, como se sabe, de naturaleza eminentemente pública.

- La única infracción mercantil autónoma en materia contable, además de la que puede derivarse de situaciones concursales, se establece en relación con la publicidad de la información contable de la empresa, materializada en el depósito de las cuentas anuales de las sociedades mercantiles en el Registro Mercantil (art. 218 y 221 LSA).
- La necesidad de que las cuentas anuales persigan la imagen fiel de la actividad económico-empresarial implica en derecho contable una preferencia del fondo sobre la forma, para lo cual, si es preciso, habrán de desecharse las disposiciones en materia contable que contravengan ese objetivo general<sup>107</sup>.

De cuanto se ha señalado, se aprecia con claridad un extremo: que no puede predicarse una distinta naturaleza del deber general de llevanza de contabilidad impuesto por el C com. a todo empresario, de la carga particular que supone la correcta formalización de los libros contables para profesionales que quieran invertir en Canarias sujetándose a lo establecido por la Ley 19/1994. En ambos casos estamos ante una carga con consecuencias indudables para el que debe –en un supuesto- o quiere –en el otro- reflejar contablemente las operaciones realizadas en su tráfico económico. Por ello, puede afirmarse que la solución que haya de darse a los incumplimientos derivados de la referida carga en ambos casos dependerá del grado de constricción a que se vean sometidos por la normativa mercantil y

---

<sup>107</sup> BLASCO LANG, J. J. “De la contabilidad creativa al delito contable”, *Partida Doble* núm. 85, 1998, pag. 34.

tributaria, pudiéndose aplicar en las dos situaciones soluciones jurisprudenciales que, con referencia a los incumplimientos de obligaciones formales, velan a fin de que éstas y otras posibles irregularidades no impliquen, a la postre, un desdoro al adecuado cumplimiento de principios constitucionales tan relevantes como el de capacidad económica, proporcionalidad y tutela judicial efectiva<sup>108</sup>.

Siguiendo una distinción doctrinal ya clásica, el contenido del deber de contabilidad puede concretarse distinguiendo en el mismo dos aspectos bien distintos a los que con anterioridad se ha aludido: el plano formal y el material<sup>109</sup>. El aspecto formal, se refiere a los libros de

---

<sup>108</sup> Fuera de los casos excepcionales donde la llevanza de la contabilidad se reputa como una carga, los caracteres del deber de contabilidad en Derecho tributario son fundamentalmente los cuatro siguientes: a) Es un deber formal o instrumental; b) Pertenece al Derecho tributario formal, cuya esencia, según el profesor SANCHEZ SERRANO es la de tutelar intereses y proporcionar la satisfacción de utilidades instrumentales, a través de las cuales pueda obtenerse otra utilidad material o final, la de la realización del crédito tributario que la ley atribuye al Estado; c) Es un deber de hacer; d) Es un deber autónomo respecto de la obligación tributaria material pero se encuentra relacionado íntimamente con ella.

<sup>109</sup> Cfr. MORAN BOVIO, D. "La contabilidad de los empresarios", en JIMENEZ SANCHEZ, G. J. *Derecho Mercantil*, 3ª ed. Ariel, Barcelona, 1995, pag. 118. VICENT CHULIA, F. Introducción al Derecho Mercantil, 9º ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 1996, pag. 101 y ss. COLAO MARIN, P. *La amortización del inmovilizado en el Impuesto sobre Sociedades*, Aranzadi, Pamplona, 1995, pag. 242 y ss. FERRE OLIVE, J. C. El delito contable. Análisis del art. 350 bis del Código Penal, Barcelona, Editorial Praxis, 1988, pag. 105 y ss.; SANCHEZ PINILLA, F. "Obligaciones formales y comprobación en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades", *RDFHP* núm. 166-167, pag. 1044; GARRIGUES, J. Tratado de Derecho Mercantil, tomo I, Madrid, 1947 pag. 299; RODRIGUEZ FLOREZ DE QUIÑONES "La contabilidad y las disciplinas jurídicas", *RDM* núm. 93, 1964, pag. 179; GARRIGUES, J. y OLIVENCIA, M., en GARRIGUES y URÍA *Comentarios a la Ley de Sociedades Anónimas*, t. II 3º ed. Madrid, 1976 (revisada, corregida y puesta al día por MENENDEZ y OLIVENCIA), pag. 377; MARINA GARCÍA TUÑÓN, A. *Régimen jurídico de la contabilidad del empresario*, Lex Nova, Valladolid, 1992, pag. 100; BANACLOCHE PEREZ, J. "Aspectos jurídicos del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades", *Crónica Tributaria* núm. 42, pag. 39. DURAN-SINDREU BUXADE, A. *Obligaciones contables y formales en el ámbito tributario (consecuencias de su incumplimiento)*, Bosch, Barcelona, 1985, pag. 145; SANCHEZ FERNANDEZ DE VALDERRAMA, J. L. "Análisis de las connotaciones contables en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades", *RTC* núm. 421, pag. 16; QUINTAS BERMUDEZ, J. *Comentarios al Reglamento del Impuesto sobre Sociedades*, Civitas, Madrid, 1984, pag. 924; CARBAJO VASCO, D. "Las presunciones sobre contabilidad en el Impuesto sobre Sociedades", *RDFHP*, núm. 166-167, pag. 827), SANCHEZ-OSTIZ GUTIERREZ, P. *El delito contable tributario*, Aranzadi, Pamplona, 1995, pag. 80. GARCIA TORRES FERNANDEZ, M. J. *El deber de contabilidad en Derecho Tributario*, op. cit. pag. 29. En opinión de ORTIZ CALLE, E. *El régimen jurídico tributario de las amortizaciones en el Impuesto sobre Sociedades*, Colex, Valladolid,



contabilidad que debe cumplimentar el empresario y a los requisitos externos de su llevanza. El aspecto material, a los principios contables que deben observarse para la elaboración de las cuentas anuales (principios de imagen fiel, claridad, exactitud, veracidad, continuidad, prudencia, etc.). En el preámbulo de la Ley 16/1973, ya se percibía perfectamente esta distinción. El contenido formal de las obligaciones contables estaría constituido por unos requisitos extrínsecos (encuadernación, foliado, legalización) y otros intrínsecos (claridad, exactitud, orden, etc.); el contenido material, consistiría en llevar los libros de manera que sirviesen a su finalidad.

Evidentemente, supuestos que en modo alguno podrían por sí solos reputarse como anomalías sustanciales de la contabilidad a efectos tributarios serían:

- a) El retraso en la legalización o diligenciado de los libros.
- b) La no llevanza de los libros obligatorios pero sí de otros libros y documentos que permitiesen determinar, en régimen de estimación directa, la base imponible del sujeto pasivo.
- c) La llevanza de la contabilidad en soporte magnético legible por ordenador (siempre que pudiera traducirse a forma escrita).

---

2001, pag. 22, ninguna consecuencia trágica ha de tener el incumplimiento sustancial de las obligaciones contables, por lo que *"a fortiori"*, mucha menor incidencia habría de tener el incumplimiento de alguno de los aspectos que conforman la llamada contabilidad formal: "...precisamente porque el artículo 10. 3 LIS efectúa la remisión a esos criterios valorativos materiales y no tanto a la Contabilidad formal plasmada en los Libros y registros que regula dicho Plan, el incumplimiento sustancial de las obligaciones contables por parte del sujeto pasivo, en cuanto presupuesto habilitante para que la Administración aplique el régimen de estimación indirecta de bases imponibles, no tiene porqué provocar que ya no sea posible determinar la base ni en el régimen de estimación directa, ni en el de indirecta. Más bien, como consecuencia de ese incumplimiento sustancial, la Administración estará facultada, eventualmente y a través del ejercicio de la potestad que le atribuye el artículo 148 LIS, para "determinar el resultado contable, aplicando las normas a que se refiere el artículo 10. 3 de esta Ley".

- d) El retraso superior a cuatro meses de las anotaciones en los libros oficiales existiendo documentación auxiliar que permitiese el seguimiento diario de las operaciones realizadas.
- e) El incumplimiento del deber de transcribir cada año el balance y la cuenta de resultados o de elaborar trimestralmente los balances de comprobación de sumas y saldos cuando se llevase correctamente el libro diario.
- f) No ajustarse estrictamente a los principios y definiciones del Plan General de Contabilidad siempre que eso no afectase a la cuenta de resultados o sus consecuencias pudieran detectarse de la propia documentación contable.

Por lo general, las irregularidades formales en la cumplimentación de ese deber de contabilidad carecen de trascendencia jurídica en la práctica. Así, por ejemplo, el art. 27 del Ccom y los artículos 332 y 333 del RM se refieren a las formas de legalización de los libros de los empresarios, exigiendo que aquellos cuya legalización se pretenda “*a posteriori*” se practique antes de que transcurran los cuatro meses siguientes a la fecha del cierre del ejercicio. Sin embargo, la solicitud realizada fuera de plazo no tiene consecuencia material alguna, toda vez que en tal caso el Registrador Mercantil se limitará a dejar constancia del retraso en la diligencia que debe practicar en la primera de las hojas de los Libros. Por lo tanto, la trascendencia en la práctica del incumplimiento del plazo prescrito es escasa, por no decir inexistente, y, en principio, en nada afecta a la validez y al contenido material que de las anotaciones contables pueda y deba inferirse. A lo sumo, la diligencia de extemporaneidad en la presentación de un libro de contabilidad obligatorio fuera de plazo podría servir de indicio a la Administración Tributaria sobre un posible retraso del empresario en la llevanza de la contabilidad, lo que, de conformidad con la normativa tributaria vigente, constituiría infracción administrativa –incluso

agravada por la posible trascendencia que tendría tal situación en la gestión tributaria-, pero dicha presunción administrativa, desde luego, admitiría prueba en contrario que desvirtuase, mediante la oportuna demostración, que el retraso en la legalización no implica demora en la citada llevanza.

Es más, la falta de legalización de los libros obligatorios no da lugar a la inhabilitación de la contabilidad a efectos de determinación de la base imponible por el método de estimación directa, pues tan solo se trata de un incumplimiento formal que en modo alguno impide a la Inspección la correcta comprobación de la situación del contribuyente, salvo que se acrediten irregularidades en la misma<sup>110</sup>. A este respecto, el sentir mayoritario de la doctrina científica se inclina por entender que el diligenciado tan solo otorga una autenticidad externa sobre la existencia del medio documental, autenticidad ésta que en modo alguno garantiza la veracidad de su contenido<sup>111</sup>.

En tal sentido, un cualificado autor, ligado estrechamente a la Administración Tributaria en su condición de Inspector de Finanzas del Estado y, en su día, Subdirector General del Impuesto sobre Sociedades, llega a afirmar:

*“El diligenciado y sellado de libros obligatorios (legalización) no garantiza la verdad de su contenido, pero no por ello ha de tenerse por requisito superfluo, aun cuando la experiencia nos indique que la falsedad contable ha anidado en los libros oficiales. Mas tampoco*

---

<sup>110</sup> SANZ GADEA, E. *El Impuesto sobre Sociedades (Comentarios y casos prácticos)*, t. II, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 3ª ed. pag. 1329 y SANCHEZ PINO, A. J. y MALVAREZ PASCUAL, L. A. *La Estimación Indirecta en el ámbito de la Gestión Tributaria*, Aranzadi, Pamplona, 2000, pag. 119.

<sup>111</sup> BLANCO CAMPAÑA, J. *Régimen jurídico de la contabilidad de los empresarios*, Madrid, 1980, pag. 225; HERNANDEZ GONZALEZ, F. “Divergencias sobre el régimen jurídico del deber de llevanza de la contabilidad en el Derecho Mercantil y en el Derecho Tributario”, op. cit. pag. 23; MARINA GARCÍA TUÑÓN, A. Régimen jurídico de la contabilidad del empresario, op. cit. pag. 185; DUQUE DOMINGUEZ, J. “Libros de Comercio”, Nueva Enciclopedia Jurídica Seix, t. XV, 1973, pag. 523; FERNANDEZ LOPEZ, R. I. *La comprobación de hechos por la Inspección de los Tributos*, Marcial Pons, Madrid, 1998, pag. 206.

*debemos llegar al extremo de sacralizar la legalización, en tal forma que se afirme que quien no lleva libros legalizados no lleva contabilidad; sí lleva contabilidad, aunque en forma extrínseca irregular*<sup>112</sup>.

Para los restantes Libros Registro no exigidos por el Código de Comercio, sobre los que no recae la obligación de legalización, la normativa tributaria venía exigiendo que se presentasen para su diligenciado ante la Administración o Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria correspondiente al domicilio fiscal del sujeto pasivo (redacción originaria del art. 67. 7 del Reglamento del IRPF, aprobado por el RD 1841/1991). No obstante, se daba por cumplida esta obligación con la simple presentación de una comunicación (modelo 04) ante los citados órganos administrativos (Orden Ministerial de 4 de mayo de 1993, por la que se regulaba la llevanza y diligenciado de los libros registros en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas).

Esta obligación originaria de diligenciación de los libros registros exigidos por la propia normativa del IRPF, dejó de estar vigente, sin embargo, el 1 de enero de 1998, pues en la redacción dada por el artículo 1. 4º del Real Decreto 37/1988, de 16 de enero, al artículo 67 del anterior Reglamento ya se suprimió toda referencia al diligenciado de los libros. Únicamente cuando a la ausencia de legalización o diligenciación de los libros se le añadiesen otras irregularidades graves<sup>113</sup> podría la Administración Tributaria considerar tal omisión como sustancial y dar paso con ello a la estimación indirecta de bases (estimación ésta que, como veremos, lejos de suponer un instituto sancionador, persigue la fijación de la verdadera base imponible del contribuyente –ingresos, gastos, beneficios fiscales, exenciones, etc.-,

---

<sup>112</sup> SANZ GADEA, E. *Impuesto sobre Sociedades. Comentarios y casos prácticos*, op. cit. tomo III, pag. 2174.

<sup>113</sup> ARIAS VELASCO, J. “La estimación indirecta de bases imponibles”, *Crónica Tributaria*, núm. 43, passim y BOLLO AROCENA, M. C. “Estimación indirecta de bases imponibles. Requisitos formales y materiales para su aplicación”, *Crónica Tributaria*, núm. 45, passim.

para lo que la Administración Tributaria debe valerse de todos los medios de prueba que acrediten dicha realidad)<sup>114</sup>. Asimismo, tampoco puede apreciarse una anomalía contable grave en los casos en que se produzca el retraso e incluso la falta de transcripción de ciertas operaciones a los libros obligatorios, siempre que, claro está, el sujeto pasivo lleve correctamente su contabilidad y las anotaciones reflejadas en los mismos puedan contrastarse con otros documentos que acrediten la veracidad de las mismas<sup>115</sup>.

De igual manera, y por lo que respecta al plazo de legalización -15 días contados a partir de la fecha de su presentación en el Registro, ex art. 335 RRM suponiendo que la solicitud se hubiese realizado en la forma debida y los libros reuniesen los requisitos exigidos en cada caso-

---

<sup>114</sup> “Hemos de concluir sin lugar a dudas que las graves irregularidades detectadas en la contabilidad de la sociedad demandante que desde luego deben ser calificadas de sustanciales impiden a la Administración Tributaria las determinaciones de las bases imponibles por métodos de estimación completa, lo que conduce a la procedencia de acudir al régimen indirecto de determinación de bases imponibles tanto en relación al Impuesto sobre Sociedades como en atención al IVA. Y ello, puesto que en síntesis los libros diarios no legalizados no resultan fiables, lo que igualmente puede decirse de los inventarios existentes, que unido a la ausencia de documentos básicos y elementales para contrastar la veracidad de las anotaciones de dichos libros en hojas sueltas como son parte de los albaranes, facturas y tiras diarias de Caja, imposibilita a la Inspección Tributaria el conocimiento exacto y real de los beneficios obtenidos por la sociedad y de las ventas realizadas. Todo lo cual se va agravando por el resultado alcanzado por el muestreo llevado a cabo por los órganos inspectores en relación a los márgenes de beneficios de la entidad antes referida” (STSJ Navarra de 12 de febrero de 1997, F. J. 3º).

<sup>115</sup> “En el presente caso y a la vista de los hechos declarados probados es claro que la parte actora llevaba contabilidad y en principio parece que la lleva adecuadamente, y a través de la misma puede saberse el estado económico-financiero de la empresa, sus rendimientos y por lo tanto las bases imponibles. El problema es que tales datos contables no se han transcrito a los libros de contabilidad oficiales o legales que también posee la empresa debidamente legalizados (...) La Sala estima que la Empresa (...) en principio ha incumplido con su obligación formal de llevar la contabilidad en los libros oficiales y al margen de que tal conducta pueda o no ser objeto de algún tipo de sanción administrativa no parece que sea un incumplimiento sustancial tendente a que la Administración no pueda determinar la base imponible; más bien parece una mera omisión sin finalidad ninguna, lo que se desprende de los siguientes datos: a) La misma contabilidad llevada a cabo por fichas fue transcrita a los libros en lo referente a los años 1983 y 1984 y los soportes de las fichas de los años 1985 a 1987 ahí están, sin más requisito que el de su mera transcripción; b) Que al presentarse el Inspector se le puso de manifiesto toda la contabilidad, sin que se apreciara resistencia, excusa o negativa, por lo que no se observa ánimo de ocultar, desvirtuar o engañar” (STSJ Navarra de 29 de junio de 1993, F. J. 3º y 4º y en el mismo sentido STSJ de la Comunidad Valenciana de 25 de septiembre de 1996, F. J. 3º).

su incumplimiento por parte del Registrador Mercantil carece de toda trascendencia práctica. Es más, la falta de legalización o diligenciado de libros y registros obligatorios no determina en ningún caso, la comisión de un delito contable, porque tal desatención no es sino la prueba palmaria de que la omisión absoluta de la obligación de llevanza de contabilidad en ningún caso se ha producido. En tal sentido, la doctrina penal coincide en la imposibilidad de perseguir penalmente el incumplimiento de requisitos formales no sustanciales, sin perjuicio de que aquellos sean considerados como supuestos típicos de comisión de las correspondientes infracciones administrativas<sup>116</sup>. La misma opinión expresaba la Circular de la entonces Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria, de 16 de diciembre de 1986, al señalar que “no se comete delito por el simple incumplimiento de diligenciar los libros, o de otra obligación formal cualquiera, si de la contabilidad se pueden deducir las bases imponibles y la situación económico-patrimonial del sujeto pasivo”.

Desde la estricta perspectiva del ordenamiento mercantil, los incumplimientos formales que pudieran producirse en la llevanza de la contabilidad -tales como la inexistencia de los libros obligatorios, su confección sin atender a los requisitos establecidos (claridad; riguroso orden cronológico; inexistencia de espacios en blanco interpolaciones, tachaduras o raspaduras; corrección inmediata de los posibles errores padecidos; etc.), su falta de legalización, la carencia o extravío de justificantes, el incumplimiento de los plazos de conservación, etc.-, carecen de consecuencias salvo:

- a) Los apuntados casos de quiebra culpable (art. 889 Ccom.) o quiebra fraudulenta (art. 890 y 891 Ccom.), de conformidad con lo establecido por los artículos 259 a 261 del Código Penal.

---

<sup>116</sup> SIMON ACOSTA, E. *Cuestiones Tributarias Prácticas*, La Ley, Madrid, 1990, pag. 748 y 749; SANCHEZ-OSTIZ GUTIERREZ, P. *El delito contable tributario*, Aranzadi, Pamplona, 1995, pag. 81.

- b) Aquellos supuestos en que la llevanza irregular o la falta absoluta de llevanza de contabilidad, cuando el empresario esté obligado a llevarla por norma tributaria, determine la comisión de delitos contra la Hacienda Pública (art. 310 CP), infracciones tributarias o comporte la determinación de la base imponible del empresario en régimen de estimación indirecta.

Y lo mismo puede decirse en el ámbito tributario, más allá de la posible imposición de una sanción por la comisión de una infracción graduada de conformidad con el ordenamiento vigente, toda vez que la desvirtuación del valor probatorio de la contabilidad ha de proceder del incumplimiento de requisitos sustanciales, no meramente formales<sup>117</sup>. Puede afirmarse, por lo tanto, que los incumplimientos contables formales no constituyen por sí mismos supuestos que den lugar a la comisión de infracciones tributarias graves, aunque puedan ser tenidos en cuenta a la hora de graduar las sanciones aplicables. Paralelamente a esa obligación de llevanza de contabilidad, el Ccom. (art. 30. 1) se limita a señalar la obligación del empresario de conservar los documentos y justificantes concernientes a su negocio..

Por su parte, el Ordenamiento Tributario exige la conservación de las facturas recibidas, los justificantes contables y los duplicados de las facturas emitidas durante el período de prescripción del impuesto del que hubiesen constituido documentos formales para su liquidación. Pero además, existe lógicamente una estrecha relación entre los soportes justificativos de registros practicados y los libros de contabilidad, toda vez que los asientos practicados en el libro diario y, consecuentemente, los balances, cuenta de pérdidas y ganancias y

---

<sup>117</sup> SANCHEZ PINILLA, F. "Obligaciones formales y comprobación en el RIS", op. cit. pag. 1045 y 1046; CARBAJO VASCO, D. "Las presunciones sobre contabilidad en el Impuesto sobre Sociedades", op. cit. pag. 819; QUINTAS BERMUDEZ, J. *Impuesto sobre Sociedades. Comentarios al Reglamento*, Escuela de Inspección Financiera y Tributaria, Madrid, 1984, pag. 339 y 340 y DURAN-SINDREU BUXADE, A. *Obligaciones contables y formales en el ámbito tributario*, op. cit. pag. 181.

demás documentos contables que de ellos traen causa, deben tener soporte oportuno en los justificantes correspondientes<sup>118</sup>.

Nada establece la normativa mercantil sobre las consecuencias que cabe inferir de la falta o insuficiencia de soportes justificativos de los registros contables. El incumplimiento de dicha obligación comporta lógicamente, una indudable incidencia sobre el valor que, a efectos de prueba cabe atribuir a los libros de contabilidad, de acuerdo con las reglas generales del Derecho (art. 1214 a 1253 CC y art. 299 y ss. de la Ley 1/2000 de reforma de la Ley de Enjuiciamiento Civil). Y desde la perspectiva fiscal se apuntan tres posibles consecuencias:

- a) La imposibilidad de deducir las cantidades cuya realidad no pueda determinarse a través de factura en regla con todos los requisitos exigidos por la normativa tributaria.
- b) La destrucción de la presunción “ *iuris tantum* “ de la idoneidad de los registros correspondientes.
- c) La aplicación del régimen de estimación indirecta de bases imponibles en caso de incumplimiento sustancial de estas obligaciones registrales.

Desde una óptica estrictamente mercantil, la eficacia probatoria de la contabilidad se remite a la libre apreciación que de la misma puedan hacer los Tribunales, toda vez que los libros de contabilidad y la documentación complementaria que le sirve de soporte constituye

---

<sup>118</sup> En tal sentido le asiste la razón a GARCIA TORRES FERNANDEZ, M. J. *El deber de contabilidad en Derecho Tributario* op. cit. pag. 22 cuando señala que en el caso de perecimiento de los libros y registros de contabilidad, si se conservan los justificantes, la base imponible podría ser cuantificada siguiendo el método directo de determinación de la base imponible, extremo éste no tan claro de haberse producido la situación inversa, es decir, la pérdida de los justificantes pero no de los libros de contabilidad.



documentación privada especializada que supone una declaración de conocimiento por parte de quien la lleva y que goza de una presunción de veracidad *iuris tantum*. De esta manera, y dado que la contabilidad de los empresarios no tiene, como ya se ha dicho, naturaleza jurídica pública (STS 30 de junio de 1976) deberá estarse a lo dispuesto por el Código Civil, según el cual: los asientos y documentación contable hacen prueba contra el que los ha escrito en todo aquello que conste con claridad, pero el que quiera aprovecharse de ellos habrá de aceptarlos en la parte que le perjudique (art. 1228 del Código Civil)<sup>119</sup>.

En todo caso, el valor probatorio de la contabilidad no se ve disminuido por la existencia de errores puntuales, retrasos, omisiones o falsedades de escasa significación, debiendo estarse a lo que se infiere del conjunto de los libros y demás documentación contable<sup>120</sup>, de conformidad con lo establecido por el artículo 31 del Código de Comercio, a cuyo tenor, “el valor probatorio de los libros de los empresarios y demás documentos contables será apreciado por los Tribunales conforme a las reglas generales del Derecho”. Tan claro mandato aleja cualquier atisbo de consideración en torno a la contabilidad y sus posibles omisiones como una suerte de prueba tasada, fortaleciendo la tendencia seguida últimamente en este terreno del Derecho probatorio en el que cada vez es más frecuente la admisión de la libre valoración de las pruebas en cada caso por parte de los Tribunales<sup>121</sup>.

---

<sup>119</sup> Vid. sobre ello con abundante jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo GARCIA TORRES FERNANDEZ, M. J. *El deber de contabilidad en Derecho Tributario*, op. cit. pag. 128y ss. La autora enfatiza en dos hechos muy relevantes, en primer término que la contabilidad admite su compatibilidad con otros medios de prueba, en segundo lugar, que la eficacia de la prueba queda supeditada a que los documentos presenten claridad suficiente, “si bien es posible la admisión de aquellos documentos que no ejecutasen sus respectivos condicionantes legales, en conjunto con otros medios probatorios y en atención a las circunstancias del caso, en el sentido de que la irregularidad no desvirtúe por sí sola su posible eficacia”.

<sup>120</sup> FERNANDEZ GONZALEZ, F. J. “Obligaciones formales”, *Revista Centro Estudios Financieros*, CEF núm. 42, 1996, pag. 79.

En esta misma línea se encuentran las Sentencias del Tribunal Supremo de 7 de octubre de 1992 o la de 5 de febrero de 1997. También la Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de marzo de 1993, para la que la anotación global de las amortizaciones del ejercicio en una sola cuenta de gastos y la acumulación en el balance en una única cuenta resulta aceptable siempre que la imprescindible información acerca de cada activo, su valor neto contable o su amortización acumulada, pueda deducirse de los registros auxiliares (en igual sentido Sentencias de la Audiencia Nacional de 22 de noviembre de 1994, 9 de mayo de 1995 y 18 de junio de 1996)<sup>122</sup>. Incluso, en ocasiones y siguiendo esa tendencia

---

<sup>121</sup> MAGRANER MORENO, F. “La contabilidad como medio de prueba en Derecho Tributario”, *Tribuna Fiscal* núm. 10 y 11, 1991, pag. 100; PRADA LARREA, J. L. “La prueba en materia tributaria: un repaso a la jurisprudencia y a la doctrina administrativa”, *Impuestos*, t. II, 1994, pag. 209.

<sup>122</sup> “...No tiene sentido exigir la contabilización de la amortización como requisito imprescindible para practicarse la correspondiente deducción, cuando estamos determinando la base imponible mediante el régimen de estimación indirecta, que exige –entre otros motivos- para su aplicación, el incumplimiento sustancial de las obligaciones contables, como dispone expresamente el artículo 50 de la LGT. Si la Inspección acudió al régimen de estimación indirecta como única posibilidad para determinar la base imponible del sujeto pasivo, y el motivo al que se acogió para la aplicación de tal régimen fue el incumplimiento sustancial y grave de las obligaciones contables del mismo, procediendo a estimar la citada base mediante índices, presunciones y antecedentes, y aplicando la deducción de unos gastos que no estaban correctamente contabilizados, no puede luego exigir para que la amortización sea deducible que esté correctamente contabilizada. Esta exigencia va en contra del propio régimen de estimación que se vio obligada a aplicar para la determinación de las bases imponibles del sujeto pasivo, puesto que no sólo las amortizaciones no estaban contabilizadas, sino la mayoría de los gastos que aplicó en la liquidación del sujeto pasivo estaban sin contabilizar, y sin embargo, sí los entendió como deducibles. Aceptar lo apuntado por el TEAC sería condenar al sujeto pasivo inspeccionado, no sólo a la imposibilidad de deducirse las amortizaciones, sino de cualquier gasto que no estuviese contabilizado, incrementándose, de esta manera, las sanciones impuestas (la no deducibilidad de un gasto supone una mayor base imponible, una mayor cuota, más intereses y mayores sanciones)” (SAN de 18 de junio de 1996). Del mismo parecer que el pronunciamiento judicial son ORTIZ CALLE, E. *El régimen jurídico tributario de las amortizaciones en el Impuesto sobre Sociedades*, Colex, Valladolid, 2001, pag. 38; RAMALLO MASSANET, J. “Las nuevas reglas de determinación de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades”, en AA VV, *Presente y futuro de la imposición directa en España*, Asociación Española de Asesores Fiscales- Lex Nova, Valladolid, 1997, pag. 549; PONT MESTRES, M. “Acerca de la facultad de la Administración para determinar el resultado contable a tenor del artículo 148 de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades”, GF núm. 147, 1996, pag. 67 y ss.; SOTO GUINDA, J. *Tributación de las sociedades en España*, Ed. Guadiana de Publicaciones, Biblioteca Universitaria de Economía, Madrid, 1973, pag. 198. HERRERA MOLINA, P. M. *Capacidad económica y sistema fiscal (Análisis del ordenamiento español a la luz del derecho alemán)*, Marcial Pons, Madrid, 1998, pag. 413 y ss. GARCIA NOVOA, C. La amortización..., op. cit. pag. 198. COLAO MARIN, P. La amortización..., op. cit. pag. 327. BARQUERO ESTEVAN, J. M. *La función del tributo en el Estado Social y*

de libre apreciación de la prueba, el Tribunal Supremo ha corroborado la absoluta irrelevancia del valor probatorio de la contabilidad correctamente llevada desde el punto de vista formal. Es el caso, por ejemplo, de la STS de 27 de febrero de 1989, al señalar que “la simple afirmación de que la partida en cuestión se halla contabilizada en forma por la empresa [...] es un argumento a todas luces rechazable” o la STS de 14 de diciembre de 1989, donde, a efectos de deducción de determinados gastos en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, apostilló que “el mero apunte contable nada dice por sí solo”.

Sobre la base de esta patente flexibilidad demostrada por la jurisprudencia en sus distintos pronunciamientos, la doctrina científica ha enfatizado un hecho significativamente: los libros y demás documentos contables poseen un protagonismo subsidiario o meramente residual respecto a su hipotético valor probatorio en los procedimientos tributarios, dependiendo así de la libre apreciación que efectúen la Administración o los propios Tribunales en el supuesto concreto<sup>123</sup>, ya que, o bien quedan relegados –en el mejor de los casos– al papel de meros documentos privados con todas las limitaciones inherentes a esta calificación jurídica (art. 1228 del Código Civil), o bien

---

*Democrático de Derecho*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2002, pag. 80 y 134, cuando señala que “el principio de capacidad económica ha continuado y continúa ocupando un lugar central en las construcciones teóricas como principio de justicia tributaria, lo que en nuestro país viene en buena medida propiciado por su expreso reconocimiento constitucional, y como principio no meramente formal, sino dotado de un cierto contenido material (...) de lo que no cabe duda es de que la constitución pretende que la contribución de los ciudadanos al levantamiento de las cargas públicas (o, lo que es lo mismo, el reparto de éstas) se haga conforme a la capacidad económica de aquellos, a través de un sistema tributario que tiene que respetar una serie de cánones de justicia. El principio de capacidad económica no es sólo uno de ellos, sino el que ocupa el lugar central, ya sea como criterio de igualdad o como concreta manifestación en el ámbito tributario de la idea de igualdad, y constituye una referencia fundamental para comprender el resto de principios que en la Constitución definen la idea de justicia tributaria”. Parcialmente en contra vid. GARCIA-OVIES SARANDESES, I. *Gastos deducibles en el Impuesto sobre Sociedades*, Lex Nova, Valladolid, 1992, pag. 95.

<sup>123</sup> SANZ GADEA, E. *Impuesto sobre Sociedades...*, op. cit. tomo I, pag. 138; MERINO JARA, I. *Facturas y Registros: requisitos y efectos fiscales*, Valladolid, Lex Nova, 1991, pag. 247.

-tratándose de libros de contabilidad- difícilmente consiguen alcanzar otra fuerza probatoria que no sea la de acreditar la existencia del asiento pero no el hecho a que éste se refiere<sup>124</sup> y ello con independencia de la autenticidad externa resultante de su proceso de diligenciado<sup>125</sup>.

Por su parte, el Ordenamiento Tributario se remite a las normas del derecho común considerando también a la contabilidad como documento privado que encierra una manifestación de conocimiento y que, desde el momento en que sus datos son incluidos en las declaraciones tributarias, gozan de presunción legal de certeza proyectando sus efectos sobre dichos Libros y Registros, toda vez que la actuación de los contribuyentes se presume realizada de buena fe. Presunción que, desde luego, puede desvanecerse como consecuencia del inicio del correspondiente procedimiento de comprobación tributaria.

---

<sup>124</sup> SANZ GADEA, E. *Impuesto sobre Sociedades...*, op. cit. tomo III, pag. 2183; MAGRANER MORENO, F. “La contabilidad....”, op. cit. pag. 101 y VICENT CHULIA, F. *Compendio crítico de Derecho Mercantil*, tomo I, vol, 1º, Bosch, Barcelona, 1991, pag. 168.

<sup>125</sup> FERNANDEZ LOPEZ, R. I. *La comprobación de hechos por la Inspección de los Tributos*, op. cit. pag. 208 y PRADA LARREA, J. L. “La prueba en materia tributaria....”, op. cit. pag. 211. GARCIA TORRES FERNANDEZ, M. J. *El deber de contabilidad en Derecho Tributario*, op. cit. pag. 129, relativiza el valor del trámite de diligenciación: “...hoy no existe ninguna norma tributaria que obligue al diligenciado de los libros de contabilidad y registro, pero sí en Derecho Mercantil, por lo que la legalización de los libros se aplicará únicamente a los libros mercantiles o de modo voluntario por parte del sujeto pasivo, pero siempre ante el Registro Mercantil. La ausencia de obligación de legalización no tiene consecuencias, puesto que el diligenciado o legalización no garantiza la verdad de su contenido”.

## **II. 2. 2. LA RELEVANCIA DEL INCUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES FORMALES INHERENTES A LA CORRECTA LLEVANZA DE LA CONTABILIDAD Y SUS EFECTOS.**

En el ordinal anterior se ha aludido a la similar naturaleza de las obligaciones contables derivadas del mandato general del Ordenamiento Jurídico respecto de aquellos otros supuestos que traen causa de los requisitos impuestos por la Ley para el goce de un beneficio fiscal. También hemos puesto de manifiesto que la desatención a alguna de esas obligaciones formales carece de consecuencias prácticas en el ordenamiento mercantil. Conviene ahora que nos detengamos brevemente en el análisis de algunas de esas obligaciones formales y sus posibles incumplimientos con el fin de valorar los efectos que el Ordenamiento vigente establece y que, además, lo hagamos tomando como referencia a los sujetos que adoptan la forma jurídica de sociedad anónima, pues éstos son los que gozan de una tutela normativa de más alcance y mayor calado frente a otras formas de organización empresarial.

Aspecto de capital importancia es la formulación, verificación, aprobación, depósito y publicidad de las cuentas anuales de las Sociedades Anónimas (también, por supuesto, de responsabilidad limitada, anónimas laborales, comanditarias por acciones, etc.) que se encuentran sujetas a una serie de formalidades atinentes fundamentalmente a:

- La responsabilidad de los administradores en su formulación.
- El control de su idoneidad mediante auditoría.
- La asunción o no de las mismas por la Junta de Accionistas.

- Su depósito y publicidad en el Registro Mercantil para el general conocimiento de cualquier interesado.

Pues bien, respecto al plazo para la adecuada formulación de las cuentas anuales, ninguna consecuencia se prevé en la normativa mercantil derivada de su inatención, quedando la trascendencia y consecuencias de tal incumplimiento en la normativa tributaria, que podrá calificar la desatención de dicho plazo como un supuesto constitutivo de infracción tributaria. Sólo si el referido retraso tuviera como consecuencia la superación del plazo previsto para el depósito de las cuentas anuales y dicho retraso excediese el año, resultaría de aplicación el régimen sancionador propio de la normativa contable a cargo del ICAC, previa instrucción del correspondiente expediente conforme al procedimiento establecido por la Ley 30/1992 (art. 221 LSA en la redacción dada por la Ley 7/1996, Disposición Adicional 3ª).

Ahora bien, tal retraso –como hemos visto, punible- no constituye por sí mismo y en ningún caso, causa de inadmisión del depósito de las cuentas en el Registro Mercantil, cuyo Reglamento –art. 6- no incluye entre las circunstancias tasadas sobre las que debe calificar el Registrador la de la fecha de formulación de las cuentas anuales cuyo depósito se pretende<sup>126</sup>. Es posible, además, el cumplimiento tardío de tal deber, aun cuando ello pudiera originar una responsabilidad de los miembros del órgano de administración por los daños causados, lo que se excluiría si la Junta General ordinaria acabase celebrándose antes del transcurso de los seis meses del cierre del ejercicio, e incluso a veces si se celebra con posterioridad<sup>127</sup>. Tal incumplimiento tardío

---

<sup>126</sup> SELVA, A. “Depósito y publicidad de cuentas anuales”, DN, núm. 33, 1993, pag. 4; VAZQUEZ CUETO, J. C. “Las cuentas y la documentación contable en la Sociedad Anónima”, en *Tratado de Derecho Mercantil*, OLIVENCIA, FERNANDEZ NOVOA y JIMENEZ DE PARGA (dir.), Madrid, 2001, pag. 369.

<sup>127</sup> SSTS de 19 de Mayo de 1983 y 5 de julio de 1986, MARINA GARCIA-TUÑÓN, A. *Régimen Jurídico de la Contabilidad del empresario*, op. cit. pag. 100-101; SANCHEZ CALERO, J. *Instituciones de Derecho Mercantil*, t. I, 23ª ed. Madrid, 2000, pag. 457;

también puede producirse en aquellos supuestos de caso fortuito o fuerza mayor<sup>128</sup>. Otra cosa cabe decir no del simple retraso, sino del incumplimiento total de la formulación de las cuenta anuales, pues ello reviste consecuencias mucho más severas, tanto en el ámbito mercantil (calificación en situaciones concursales), como en el tributario (agravamiento de infracciones y posible aplicación del régimen de estimación indirecta de bases imponibles) e, incluso, en el penal (delitos contra la Hacienda Pública). Ahora bien, en este caso cabe distinguir el incumplimiento total del parcial, pues si dicho incumplimiento se contrae sólo a alguno de los documentos de obligado depósito, resultarían de aplicación las previsiones sobre subsanación de defectos en el plazo de dos meses (art. 62, 64 y 368.3 RRM).

Análogas consideraciones pueden hacerse respecto del plazo de aprobación de las cuentas anuales por la Junta General. Dicho plazo es el de los seis primeros meses del siguiente ejercicio (art. 219. 1 LSA, art. 368.1 y 370. 1 RRM), pero su incumplimiento carece de todo efecto práctico, habida cuenta que por sí mismo no constituye causa suficiente para provocar la nulidad del acuerdo, toda vez que no se considera defecto sustancial, dada la ausencia de perjuicio para terceros y la mejor protección del interés general predicable de una aprobación y depósito extemporáneos respecto de la falta absoluta de dicha aprobación y publicidad. En este sentido, la normativa mercantil vigente simplemente establece que cuando la publicación del depósito de las cuentas anuales se cumpla fuera de plazo se indique así expresamente.

---

VICENT CHULIA, F. “Disposiciones generales, Balance, Cuenta de Pérdidas y Ganancias”, en URÍA, MENÉNDEZ y OLIVENCIA (dir.), *Comentario al régimen legal de las sociedades mercantiles*, t. VIII, *Las cuentas anuales de la Sociedad Anónima*, vol. 1º, Madrid, 2000, pag. 131.

<sup>128</sup> ILLESCAS, J. “La formulación de las cuentas anuales de la Sociedad Anónima”, en *Estudios Jurídicos en homenaje al Profesor Aurelio Menéndez*, t. II, *Sociedades Mercantiles*, Madrid, 1996, pag. 1925 a 1939 .

Parecida suerte arbitra dicha normativa para el retraso en la presentación y depósito de las cuentas anuales (un mes desde la aprobación de las cuentas, art. 218 y 219. 1 LSA y arts. 366.1 y 368. 1 RRM), aunque en este caso se prevea la imposición de sanciones por la presentación de los documentos fuera de plazo; documentos que, pese a todo, no se ven desprovistos de su virtualidad. Únicamente en caso de incumplimiento total del depósito de las cuentas anuales en el Registro Mercantil se produce el cierre registral a todo documento, salvo a aquellos que, por afectar e interesar directamente a terceros, se hagan acreedores de la publicidad registral.

Ahora bien, la doctrina ha puesto de manifiesto la dificultad de aplicar el procedimiento sancionador, toda vez que no existirá obligación de presentación de las cuentas anuales para su depósito mientras no hayan sido aprobadas por la Junta General, por lo que no es posible siquiera plantear la infracción contenida en los arts. 218 a 222 TRLSA sin que tal aprobación se haya producido<sup>129</sup>. En cualquier

---

<sup>129</sup> “Desde luego, no puede negarse que el estado de cosas que se acaba de describir acerca del esquema trazado por nuestro legislador en torno a la aprobación de las cuentas y su publicidad encierra determinados inconvenientes que hacen pender de un hilo la eficacia global del sistema. En efecto, son varios los problemas que genera tal diseño legislativo (...) Por una parte, la dificultad con que van a encontrarse los registradores mercantiles para determinar con exactitud qué sociedades han incumplido su obligación de presentación de los documentos contables. Dado que la existencia de tal prescripción se condiciona a la previa aprobación de las cuentas, y esta última circunstancia resulta, en principio, ajena al RM, el registrador se encontrará ante el problema (cuando no la imposibilidad) de advertir tanto las sociedades sujetas a la obligación impuesta por el art. 218 TRLSA (o sea, las sociedades que han aprobado sus cuentas anuales) como el instante a partir del que puede considerarse incumplida la citada exigencia (es decir, el transcurso del período mensual desde la fecha de aprobación de las cuentas) Ni siquiera parece admisible presumir la existencia de esta obligación en cuanto transcurra el sexto mes desde el inicio del ejercicio contable (deducible de una simple lectura de los estatutos sociales), de tal forma que toda sociedad que no hubiera presentado los documentos contables para su depósito, transcurrido, a más tardar, el séptimo mes desde el inicio del período contable, se considerará infractora (como parecen presumir las RRDGRN de 13 de enero de 2000 y 22 de febrero de 2000). El establecimiento de esta presunción implicaría partir de una supuesta obligación de la junta general celebrada necesariamente de aprobar las cuentas del ejercicio anterior, inexistente a todas luces en nuestro Ordenamiento, como acaba de argumentarse. Dicha presunción por consiguiente, ampliaría el campo de aplicación del art. 218 TRLSA a unos extremos no contemplados por la legislación española. En consecuencia, la elevación del acto aprobatorio de las cuentas anuales a la condición de presupuesto para el depósito y



caso, conviene puntualizar que sea cual sea el retraso sufrido en el deber de presentación y depósito de las cuentas, los documentos contables no forman parte del tracto registral, lo que significa que la no presentación para su depósito de documentos contables correspondientes a un ejercicio no implica la calificación desfavorable de los documentos relativos a los ejercicios posteriores, por lo que el Registrador Mercantil no debe rechazar la documentación aportada con base en la falta de presentación de los documentos contables de ejercicios precedentes<sup>130</sup>.

En definitiva, que a pesar de que la normativa mercantil regula minuciosamente y con todo detalle las distintas obligaciones, en relación con la legalización, llevanza y conservación de la documentación contable, el Código de Comercio y su normativa de desarrollo carece de previsión legal alguna que directa o expresamente establezca un régimen sancionador para el incumplimiento de tales obligaciones, excepcionándose únicamente el incumplimiento del depósito de cuentas en el Registro Mercantil y algunas obligaciones de identificación.

Interesa insistir en una idea capital: se prevean o no consecuencias de tipo sancionador, las irregularidades contables formales en el ámbito mercantil no comportan en ningún caso que los asientos pierdan virtualidad alguna, por lo que seguirán produciendo los efectos que les son inherentes, sin perjuicio, eso sí, de que tales

---

publicidad de los estados contables ante el RM provoca la dificultad por parte de los registradores de supervisar la correcta atención de la exigencia impuesta por el art. 218 TRLSA, lo que podría desembocar, a la postre, bien en un palpable menoscabo de la seguridad jurídica a la hora de llevar a la práctica el régimen sancionador, bien en la imposibilidad de aplicarlo” (VAZQUEZ CUETO, J. C. “Las cuentas y la documentación contable en la Sociedad Anónima”, en *Tratado de Derecho Mercantil*, OLIVENCIA, FERNANDEZ NOVOA y JIMENEZ DE PARGA (dir.), Madrid, 2001, pag. 369).

<sup>130</sup> CASADO BURBANO, *Derecho Mercantil Registral*, Madrid, 1992, pag. 373; ILLESCAS, J. “Auditoría, aprobación, depósito y publicidad de las cuentas anuales”, en URÍA, MENENDEZ y OLIVENCIA (dir.), *Comentario al régimen legal de las sociedades mercantiles*, t. VII, *Las cuentas anuales de la Sociedad Anónima*, vol. 2º, Madrid, 1993, pag. 305.

omisiones pueden merecer reproche sancionador desde la perspectiva tributaria como constitutivas de infracciones si el sujeto estaba obligado a llevar registro contable. Además, en la imposición de esas posibles sanciones tributarias pueden y deben tenerse en cuenta todas las posibles circunstancias concurrentes en cada supuesto, de manera tal que la sanción guarde la debida proporcionalidad con la conducta infractora. Ilustrativa a este respecto es la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de Noviembre de 1989, la cual, teniendo en cuenta que las "infracciones meramente formales (no llevar contabilidad) cometidas por el inspeccionado (un expendedor de productos monopolizados), no produjeron perjuicio alguno a la gestión tributaria, la conformidad del sujeto pasivo con la propuesta de liquidación y la posibilidad de conocer las bases tributarias, deducida de los documentos existentes en poder del sujeto pasivo y que éste facilitó a la Inspección y, sobre todo, la complejidad cada día mayor de las obligaciones meramente formales y documentales que cada día van imponiéndose al ciudadano por las constantes modificaciones de la legislación fiscal", resolvió la controversia fallando que la sanción no podía imponerse en su grado máximo<sup>131</sup>.

Lo que resulta de todo punto inadmisibile es que un retraso en la diligenciación y legalización de los libros contables pueda comportar la pérdida de los beneficios previstos por la Ley 19/1994 para la RIC si, efectivamente, la inversión se materializó en plazo, pues ello supondría una respuesta desproporcionada, lesiva e incompatible no sólo con los principios constitucionales de capacidad económica, igualdad, proporcionalidad y tutela judicial efectiva, sino, como demostraremos, con solventes postulados doctrinales y la más reciente jurisprudencia.

---

<sup>131</sup> Sobre este aspecto también se pronuncia GARCIA TORRES FERNANDEZ, M. J. *El deber de contabilidad en Derecho Tributario*, op. cit. pag. 144, apuntando que el incumplimiento de los requisitos formales en la contabilidad no significa que dicha contabilidad haya de quedar sin contenido, pudiendo ser subsanables y sin perjuicio de que den lugar a la comisión de una infracción tributaria simple.

Es más, si lo que hubiese acontecido no fuese el mero retraso en la cumplimentación de una obligación de orden formal, sino la imposibilidad de aportar los registros contables por causa de fuerza mayor, resultaría desproporcionado imputar a dicha circunstancia la pérdida del derecho materializado en la inversión en la RIC. A tal efecto, -y sin perjuicio de que con posterioridad nos refiramos extensamente a ello- la Instrucción 1ª A, 4º de la Circular de 17 de noviembre de 1986, de la entonces Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria, señalaba que “este supuesto [de fuerza mayor o caso fortuito], como resulta obvio, debe determinar la aplicación del régimen de estimación indirecta, de manera automática y sin atención a otras consideraciones”, pero la STS de 22 de enero de 1993 mantuvo una posición diametralmente opuesta, argumentando que el sujeto pasivo tenía derecho a determinar su base imponible real a través de cualquier otro mecanismo de prueba a su alcance<sup>132</sup>.

Tampoco aquí, incumplidas las obligaciones contables por causa irresistible, se pierde derecho alguno y a tal efecto conviene señalar que la nueva redacción de la Instrucción 2ª de la Circular 2/1993, de 26 de Marzo, del Departamento de Inspección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria tomó buena nota del parecer jurisprudencial

---

<sup>132</sup> “La fuerza mayor se configura en nuestro ordenamiento jurídico como un caso de exención de la responsabilidad derivada de las obligaciones (art. 1105 del CC. de aplicación supletoria en el orden tributario, con arreglo al art. 9. 2 LGT) de donde la fuerza mayor libera de la obligación de conservar y aportar aquellos documentos, no así, en este caso, de cumplir la obligación tributaria. Ahora bien, supuesto que por fuerza mayor hubieren desaparecido los medios de comprobación o justificación, subsistiendo en cuanto al resto la obligación tributaria, es lo cierto que ésta podrá acreditarse por cualquier medio de prueba admitido en derecho (art. 115 y concordantes de la LGT), y no, necesaria y exclusivamente, a través de la estimación indirecta de las bases, como establece este párr. d) del ap. 1 del art. 64 del Reglamento, pues hacerlo así significa cercenar unas posibilidades de prueba de los hechos imponibles que la ley concede al sujeto pasivo que, en todo caso, han de tener consideración preferente a la aplicación de procedimientos supletorios para su determinación. Se estima, por tanto, que el párrafo D) del ap. 1 del art. 64 del Reglamento vulnera, al aplicar de manera inmediata el régimen de estimación indirecta de las bases en los casos de desaparición por fuerza mayor de los elementos comprobatorios, negando al sujeto pasivo la posibilidad de acreditar por otros medios de prueba sustitutorios los elementos del hecho imponible desaparecidos por fuerza mayor. En consecuencia, procede su anulación”. (F. J. 28º).

señalando que “la desaparición de los libros y registros obligatorios por causa de fuerza mayor constituirá, evidentemente, un supuesto de incumplimiento sustancial de obligaciones contables, no sancionable en virtud de la causa de exoneración de responsabilidad contemplada en el artículo 77. 4 b) LGT. Cuando dicho incumplimiento origine la imposibilidad de determinar la base imponible, por no ser susceptible de reconstrucción la documentación perdida ni aportarse por el obligado tributario medios de prueba alternativos que permitan dicha determinación, procederá la estimación indirecta”.

La misma filosofía subyace en la Contestación de la Dirección de General de Tributos, de 29 de mayo de 2000, a la Consulta 1213/2000, donde se llega a afirmar que en caso de destrucción de los archivos, antecedentes, facturas, libros de contabilidad y demás registros, si el sujeto pasivo puede reconstruir su contabilidad, estando probada la realidad de las partidas integrantes en los documentos contables, aquélla debe ser admitida con plenos efectos<sup>133</sup>. Con semejante doctrina, ¿podría argüirse la inaplicación de los beneficios fiscales derivados de la Reserva para Inversiones en Canarias -probadas las inversiones y cumplidos el resto de requisitos- debido a la destrucción de la contabilidad como consecuencia de un supuesto de fuerza

---

<sup>133</sup> “Los artículos 25 y 30 del Código de comercio concretan la obligación de llevar contabilidad ordenada exigiendo la llevanza de determinados libros obligatorios, así como el mantenimiento de los mismos durante un plazo de seis años desde el último asiento practicado. El artículo 139 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, establece que los sujetos pasivos de este impuesto deberán llevar su contabilidad de acuerdo con lo previsto en el Código de Comercio o con lo establecido en las normas por las que se rigen. Se trata de una obligación esencial para la aplicación del Impuesto sobre Sociedades, habida cuenta de que la determinación de la base imponible parte del resultado contable (art. 10 LIS). En el supuesto planteado, si el sujeto pasivo puede reconstruir su contabilidad, estando debidamente probada la realidad de las partidas integrantes de los documentos contables, dicha contabilidad sería admitida a efectos del cumplimiento de las obligaciones contables exigidas por el Impuesto sobre Sociedades, apreciándose, según el artículo 31 del Código de Comercio, el valor probatorio de los Libros conforme a las reglas generales del Derecho. Por el contrario, si el sujeto pasivo no pudiera reconstruir su contabilidad, y como consecuencia de ello no pudiese determinar la base imponible del impuesto por el régimen de estimación directa, dicha base se determinará en estimación indirecta, de conformidad con lo previsto en el artículo 52 de la Ley General Tributaria. Lo que comunico a Vd. con el alcance y efectos previstos en el apartado segundo del artículo 107 de la Ley General Tributaria”.

mayor?. La respuesta, debe ser, evidentemente, negativa, pero entonces la misma solución – *a fortiori* - habrá de adoptarse en aquel caso en que ni siquiera se ha producido la desaparición de la contabilidad, sino el simple retraso en su diligenciación.

Si la Administración Tributaria se empeñase en negar toda virtualidad a la contabilidad por la comisión de una pequeña irregularidad formal (*vgr. retraso en la diligenciación de los Libros*) privando a dichos asientos contables de sus efectos inherentes, se estarían produciendo dos efectos simultáneos ,a la par que paradójicos:

- a) En lugar de considerar existente, en su caso, un supuesto de posible infracción tributaria tipificada como tal en la LGT y merecedora del reproche administrativo legalmente previsto por el legislador, se establecería una medida equivalente a una sanción de plano, ni querida ni tipificada por aquél, impidiendo la prueba de la realidad económica y material desarrollada por el contribuyente. Pero, sobre todo, una sanción ayuna de cualquier mínima garantía constitucional. Conviene señalar a estos efectos que desde la STC 18/1981, el máximo intérprete de la Constitución ha declarado aplicables a las sanciones administrativas los principios sustantivos y las garantías procedimentales ínsitas en el artículo 24 de la Norma Fundamental [a) Derecho a la defensa, que proscribiera cualquier indefensión (SSTC 4/1982, 125/1983, 181/1990, 93/1992, 229/1993, 293/1993, 95/1995, 143/1995); b) Derecho a ser informado de la acusación (SSTC 31/1986, 29/1989, 145/1993, 297/1993, 195/1995, 120/1996); c) Derecho a la presunción de inocencia (SSTC 120/1994, 154/1994, 23/1995, 97/1995, 14/1997, 45/1997), que implica que la carga de la prueba de los hechos constitutivos de la infracción recaiga sobre la Administración (STC 197/1995, 45/1997), con la prohibición absoluta de

utilización de pruebas obtenidas con vulneración de derechos fundamentales (STC 127/1996); d) Derecho a no declarar contra sí mismo (STC 197/1995, 45/1997); e) Derecho a la utilización de los medios de prueba adecuados a la defensa (SSTC 74/1985, 2/1987, 123/1995, 212/1995, 297/1995, 97/1995, 120/1996, 127/1996, 83/1997 y 7/1998)].

- b) La Administración podría prescindir de los criterios establecidos por el legislador en la norma tributaria para gravar la capacidad económica del contribuyente, bajo una discutible veste de garante a ultranza del acabado cumplimiento de la normativa vigente y de la represión de hipotéticas vulneraciones del derecho formal tributario.

Lo sorprendente no es ya siquiera que se acabe confundiendo por la propia Administración Tributaria los mecanismos encargados de reprimir las conductas antijurídicas con los destinados a determinar la capacidad económica considerada relevante por el legislador, sino que con tan parcial razonamiento, se acaba impidiendo la prueba de la realidad material de los hechos en beneficio de una difusa prevención general de unas irregularidades no sustanciales. Tal opción por una solución materialmente pseudosancionadora implica la extensión de las técnicas de autotutela administrativa sancionadora al ámbito estrictamente impositivo. Autotutela que está fuera de lugar, puesto que las técnicas sancionadoras se aplican cuando están legalmente previstas y no para tutelar ninguna situación jurídica particular de la Administración, sino el orden social en su conjunto. De lo contrario, y como ha señalado la doctrina, el contribuyente “es víctima de represalias que nada tiene que ver con la infracción. Se trata de dar un ejemplo, o de obligarle al silencio, o a la humillación, o a la expoliación personal o política. Y todo ello de acuerdo con la ley. Este es el gran sarcasmo que quería poner de relieve: el derecho administrativo sancionador se ha convertido en una coartada para justificar las

conductas más miserables de los poderes públicos, que sancionan, expolían y humillan protegidos por la ley y a pretexto de estar ejecutando la ley con toda clase de garantías. Este es en verdad el escalón más infame a que puede descender el derecho”<sup>134</sup>.

Además, dicha solución pseudosancionadora por parte de la Administración, ante los incumplimientos formales de los contribuyentes, puede representar un supuesto de coacción ilegítima, ( no olvidemos que el valor fundamental que debe orientar al derecho es la justicia ), es decir, una pura vía de hecho, porque la coacción administrativa es el producto de una competencia legal, más o menos extensa pero limitada y no un principio formal y absoluto de actuación del sujeto administrativo. Esa discutible técnica, además, pugna con el principio de legalidad penal o sancionadora y con el principio de tipicidad, porque si el primero impone la exigencia material absoluta de predeterminación normativa de las conductas y de las sanciones correspondientes, el segundo implica la descripción legal de una conducta específica a la que se conectará la sanción administrativa y ambos principios no pueden compaginarse con una solución libre de la Administración carente del prudente y razonable criterio que permitiría una especificación normativa (STC de 29 de marzo de 1990). Así lo ha sostenido reiterada jurisprudencia del Tribunal Constitucional<sup>135</sup>, y

---

<sup>134</sup> NIETO, A. *Derecho Administrativo sancionador*, Tecnos, Madrid, 2ª ed., 1994, pag. 26.

<sup>135</sup> “...Es claro que si los intereses en juego exigen la sanción de incumplimiento deberá haber una norma que tipifique como sancionable tal conducta. Entretanto, la solución que se impone es el otorgamiento del amparo” (STC 93/1992, de 11 de junio). “Dicho principio [el de legalidad] comprende una doble garantía: la primera de orden material y alcance absoluto, tanto referida al ámbito estrictamente penal como al de las sanciones administrativas, refleja la especial trascendencia del principio de seguridad jurídica en dichos campos limitativos y supone la imperiosa necesidad de predeterminación normativa de las conductas infractoras y de las sanciones correspondientes, es decir, la existencia de preceptos jurídicos (*lex previa*) que permitan predecir son suficiente certeza (*lex certa*) aquellas conductas y se sepa a qué atenerse en cuanto a la antigua responsabilidad y a la eventual sanción; la segunda, de carácter formal, relativa a la exigencia y existencia de una norma de adecuado rango y que este Tribunal ha identificado como ley en sentido formal” (STC 61/1990, de 29 de marzo). “En virtud de este artículo 25. 1 [...] cualquier ciudadano tiene el derecho

como no podía ser menos, también lo proclama la doctrina del Tribunal Supremo<sup>136</sup>.

Tanto la Constitución como la LRJPAC (art. 129. 1. y 2) obligan a que las sanciones se encuentren delimitadas por la Ley. Resulta, por lo tanto, necesario para que la Administración ejerza válidamente sus potestades sancionadoras no sólo que la Ley contenga la descripción del ilícito, sino también que el precepto contemple sus consecuencias

---

fundamental, susceptible de ser protegido por el recurso de amparo constitucional, a no ser condenado por una acción u omisión tipificada y penada por ley que no esté vigente en el momento de producirse aquélla” (STC de 30 de marzo de 1981). “Existen unos límites de la potestad sancionadora de la Administración que de manera directa se encuentran contemplados en el artículo 25 de la Constitución y que dimanen del principio de la legalidad de las infracciones y las sanciones. Estos límites, contemplados desde el punto de vista de los ciudadanos, se transforman en derechos subjetivos de ellos y consisten en no sufrir sanciones sino en los casos legalmente prevenidos y de autoridades que legalmente pueden imponerlas” (STC de 3 de octubre de 1983). “A la luz de la Constitución habría por consiguiente que expulsar del ordenamiento jurídico todo supuesto de sanción penal o administrativa que viniera fundamentada no en la realización de una determinada conducta prohibida, claramente determinada o cuando menos determinable, sino en la presunción de una cierta “tipología de autor”. Tal fundamento, propio del derecho penal y administrativo sancionador de los regímenes totalitarios, no se compadece con los principios de exclusiva protección de bienes jurídicos y de culpabilidad por el hecho, que, por el contrario, caracterizan a dichos conjuntos normativos en un Estado social y democrático de Derecho como el nuestro. Para imponer una sanción administrativa acorde con los postulados que ineludiblemente se desprenden de esta última forma de organización no basta, pues, con la presencia de un cierto modo de vida, por muy censurable que sea, si no va acompañado de actos externos mediante los que se lesione o ponga en peligro un interés jurídicamente protegido” (STC 270/1994).

<sup>136</sup> “...Si los principios fundamentales de tipicidad de la infracción y de la legalidad de la pena operan con atenuado rigor cuando se trata de infracciones administrativas, y no de contravenciones de carácter penal, tal criterio de flexibilidad, tiene como límites insalvables, la necesidad de que, el acto o la omisión castigados, se hallen claramente definidos, como falta administrativa y la perfecta adecuación con las circunstancias objetivas y personales, determinantes de la ilicitud por una parte, y de la imputabilidad por la otra, debiendo rechazarse la interpretación extensiva o analógica de la norma, y, la posibilidad de sancionar un supuesto diferente de la que la misma contempla, pues como se declaró en S. de 14 de junio de 1996 con otro criterio, se reconocería a la Administración una facultad creadora de tipos de infracción y de correctivos analógicos, con evidente merma de las garantías jurídicas que al administrado reconoce el artículo 27 de la Ley de Régimen Jurídico [...] reconociendo plena vigencia al principio rector que admitiendo la interpretación rigurosa de la norma sancionatoria en forma restrictiva [...] a base de individualizar y de determinar la infracción estrictamente de manera que no deje lugar a dudas, como condición para su posterior calificación adecuada [...], vedando toda posible interpretación extensiva, analógica o inductiva [...] a fin de reconducir toda posible arbitrariedad en materia de infracciones administrativas [...] por lo que es indudable que la Administración se encuentra sometida a normas de indudable observancia, al ejercer su potestad sancionadora sin posibilidad de castigar cualquier hecho que estime reprochable, ni imponer la sanción que tenga por conveniente...” (STS de 25 de marzo de 1972).



represivas adecuadamente concretadas, es decir, tipificadas, pues una sanción que queda totalmente indeterminada resultaría de imposible ejecución, lo que necesariamente debe comportar su invalidez<sup>137</sup>. Es doctrina del Tribunal Constitucional la traslación en sus justos términos de los principios informadores del Derecho Penal al ámbito sancionador administrativo, lo que exige que, junto al principio de legalidad material se incorpore a esta esfera punitiva del ordenamiento el principio de tipicidad (SSTS de 5 y 21 de Mayo de 198, 1 de Junio de 1983, 5 de Mayo y 30 de Junio de 1989, 28 de Abril de 1992, etc.). De conformidad con este principio del injusto típico, es necesario que la norma que define el presupuesto o tipo de cada concreta infracción lo haga con suficiente precisión, con perfiles bien definidos, que permitan a cada sujeto conocer o prever las consecuencias de su actuación.

Y es que legalidad y tipicidad, si bien caras de una misma moneda, no se resuelven en una suerte de principio idéntico, porque mientras que el primero se observa mediante la previsión de las infracciones y sanciones en la Ley, la tipicidad sólo se satisface a través de la precisa definición de la conducta que la Ley considere constitutiva de la infracción así como mediante la precisa definición de la sanción que pueda imponerse<sup>138</sup>. No extraña, por lo tanto, que las

---

<sup>137</sup> “Es nula la sanción impuesta en base a un Decreto que atribuye las competencias para imponer las sanciones a diversos órganos de la Administración, según la cuantía de las multas, pero dejando en blanco tanto el límite de éstas, como las sanciones que corresponden a cada tipo de infracción, con lo que se deja en manos de la Administración la facultad de imponer la sanción con toda la amplitud permitida, sean cuales sean los hechos cometidos, con lo que las facultades de la Administración no son discrecionales, sino omnímodas, ya que no existiendo conductas tipificadas como infracción, ni estando determinada la cuantía de la multa para cada caso, podrá sancionar por lo que estime la infracción y con lo que estime procedente, por lo que los principios constitucionales de legalidad y de tipicidad, e incluso el principio jurisprudencia de proporcionalidad de la sanciones a la gravedad de los hechos, quedan sacrificados en beneficio de razones de oportunidad” (SSTS de 6 de Febrero y de 21 de mayo de 1985).

<sup>138</sup> “Los principios de la tipicidad de la infracción y de la legalidad de la pena, básicos presupuestos para el ejercicio de la potestad sancionadora por la Administración, requieren no sólo que el acto u omisión castigados se hallen claramente definidos como infracción en el ordenamiento jurídico, sino también la perfecta adecuación de las circunstancias objetivas y personales determinantes de la ilicitud y de la

consecuencias derivadas del principio de tipicidad, tal como lo han señalado los Tribunales de Justicia y la propia doctrina, sean, fundamentalmente, las siguientes:

- a) Irretroactividad de disposiciones por las que se tipifican infracciones y sanciones y coetánea retroactividad de tales disposiciones cuando son favorables.
- b) Prohibición analógica de normas *in malam partem* y coetánea admisibilidad cuando se trata de disposiciones favorables.
- c) Aplicación del principio *non bis in idem*.
- d) Aplicación del principio de proporcionalidad.

Y también por eso, las consecuencias que se derivan de su incumplimiento son, básicamente, estas:

- a) Si el comportamiento del sujeto presunto responsable en el procedimiento se asemejase en mayor medida a un tipo punitivo preestablecido pero no se identificase plena y claramente con él, la sanción en tal supuesto devendría improcedente, tal y como ha reiterado la jurisprudencia (SSTS de 16 de Junio de 1988, 16 de enero y 8 de Junio de 1992).
- b) Si la norma tipificadora de la conducta ilícita existiese y se hubiese consumado la infracción, pero no hubiese entrado

---

imputabilidad, debiendo rechazarse cualquier tipo de interpretación extensiva, analógica o inductiva” (SSTS de 7 de Noviembre de 1984 y 23 de Diciembre de 1991). “aunque los principios de legalidad y tipicidad de la pena no tienen en el Derecho Administrativo la rigurosidad que en el Derecho Penal, tal criterio de flexibilidad tiene como límites insalvables, en el Administrativo, la necesidad de que el acto o la omisión castigadas se hallen claramente definidas como falta administrativa y tengan aparejada una determinada sanción, pues de no ser así, se reconocería a la Administración una facultad creadora de tipos de sanción y de correctivos por analogía que llevarían evidentemente a una indefensión del administrado” (STS de 30 de Mayo de 1983).

todavía en vigor por causa de la *vacatio legis* establecida con ocasión de su promulgación, tampoco resultaría posible la aplicación de la sanción (STS de 12 de Marzo de 1985).

- c) Por supuesto, la ausencia de toda norma tipificadora de una determinada acción u omisión desembocaría en la imposibilidad de sancionar (SSTS de 8 de Junio de 1982 y 3 de Julio de 1984).
- d) Deben anularse las sanciones impuestas al amparo de actos administrativos o normas reglamentarias posteriormente declaradas contrarias a la legalidad, pues las infracciones y sanciones en ellas contenidas quedarían sin vigencia alguna y, en consecuencia carentes de la más elemental tipicidad (STS de 9 de mayo de 1986 y 5 de febrero de 1988).

Conviene parar mientes en uno de los efectos anteriormente apuntados, cual es el de la vulneración del principio de proporcionalidad, pues resulta evidente que la omisión de una obligación formal no puede comportar la pérdida de derechos sustanciales sin violentar –además de los criterios axiales de legalidad, tipicidad, capacidad económica, etc.- la esencia de un principio que obliga al operador jurídico a tratar de alcanzar el justo equilibrio entre los intereses en conflicto comparando los mismos y limitando, en la medida de lo necesario, el sacrificio de aquellos que deben ceder. De esta manera, ha de haber una relación de proporción entre la causa legal de inadmisión de la deducción o del beneficio fiscal y el resultado a los que conduce, pues de otra forma puede ponerse en peligro la entera coherencia del ordenamiento jurídico<sup>139</sup>. Porque conviene no olvidar

---

<sup>139</sup> La importancia que la doctrina otorga al principio de proporcionalidad puede decirse que es básica, toda vez que, frente algunos intentos de justificar el desequilibrio existente entre las prerrogativas de la Administración y las garantías de los contribuyentes (tal es el caso de AGUALLO AVILES, A. “Necesidad de un análisis constitucional del Derecho Financiero”, AA. VV. *Derecho Financiero Constitucional*,

que éste constituye un entramado de principios y de normas de muy diverso origen que se puede llamar tal precisamente porque el comportamiento y las interacciones de los distintos componentes o elementos se encuentran ordenados conforme a pautas que es necesario descubrir y que permiten entender el funcionamiento del conjunto. Por eso mismo, el ordenamiento es una totalidad organizada, un conjunto orgánico de elementos o subsistemas que son interdependientes, un conjunto que no es una simple suma o adición de partes sino que es algo más que todo eso, de manera que, si bien cada elemento tiene sus propiedades, el sistema global tiene otras que son distintas de las de cada uno de los componentes.

Efectivamente, la proporcionalidad es un principio general del Derecho que informa la totalidad del Ordenamiento Jurídico (STC 62/1982, de 15 de Octubre, y SSTS 15 de Junio de 1981 y 26 de Diciembre de 1984) y que al mismo tiempo, y como realidad jurídica poliédrica (STC 55/1996, de 28 de Marzo), se erige en:

---

Civitas-Universidad Internacional de Andalucía, 2001, pag. 105 y ss.) aludiendo al contenido esencial de los derechos fundamentales –que, como señalan, los profesores NIETO y FERNÁNDEZ, “vete tu a saber lo que es”- y a que tal principio no resulta dañado con tal desequilibrio, MALVAREZ PASCUAL, L. A. “La función tributaria en el marco del Estado social y democrático de derecho”, en AA. VV. *Derecho Financiero Constitucional*, op. cit. pag. 415, ha defendido enérgicamente su aplicación: “aun cuando defendemos la posibilidad de que los derechos fundamentales puedan ceder para que el adecuado cumplimiento del deber de contribuir pueda producirse, pensamos que el parámetro del contenido esencial no es suficiente para asegurar una verdadera vigencia de los derechos fundamentales y una auténtica protección de los valores y principios sobre los que se asienta la democracia. Resulta imprescindible la plusprotección otorgada por el principio de proporcionalidad, que permite eliminar aquellas medidas que aunque puedan ser orientada al cumplimiento adecuado del deber de contribuir, puedan ser excesivas por desproporcionadas. Si se analiza con cierta distancia, ello permite llegar a conclusiones parecidas a las posiciones defendidas por las tesis obligacionistas respecto al equilibrio de las posiciones jurídicas entre la Administración y los contribuyentes, si bien partiendo de principios completamente distintos y, por supuesto, de la diversa situación en la que se encuentran los contribuyentes y la Administración, que desde luego no son partes iguales de una misma relación jurídica. Sólo partiendo de planteamientos realistas y adecuados a la norma constitucional se puede llegar a establecer un sistema de garantías que sea realmente efectivo”.

- a) Una consecuencia necesaria y derivada del “valor justicia” recogido por el artículo 1 CE (SSTC 160/1987, 50/1995, 173/1995);
- b) Un principio inherente o propio al Estado de Derecho y por ende implícito en el mismo, cuyo reflejo expreso se condensa en una garantía penal común al ordenamiento sancionador (SSTS 10 de Junio de 1981 y 7 de Abril de 1982; STC 160/1987);
- c) Una realidad derivada del principio de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos (SSTC 6/1988, 50/1995), o de la dignidad de la persona (STC 160/1987).

Atendidos los anteriores razonamientos, la jurisprudencia se inclina por otorgar preponderancia absoluta a la prueba de la realidad material existente sobre otro tipo de consideraciones, incluso en aquellos casos en los que el incumplimiento sustancial –no meramente formal- de las obligaciones contables por parte del contribuyente permite acudir a regímenes indirectos de determinación de su base imponible, pues no puede sacrificarse la intrínseca realidad de la verdad acaecida y demostrable en el altar de la prevención de conductas poco diligentes, siendo preciso agotar todos los mecanismos para la determinación de aquélla, puesto que otra cosa equivaldría al menoscabo del principio de tutela judicial efectiva<sup>140</sup>. Tales

---

<sup>140</sup> “En opinión de la Sala el art. 38 de la Ley Foral 19/1986 no faculta a la Inspección, en un caso como el de autos, a aplicar el régimen indirecto, sino a requerir al sujeto a transcribir la contabilidad en los libros oficiales y luego practicar la correspondiente inspección y ello en razón a que lo prioritario es aplicar una justicia material en la que se trata de buscar la verdad real de los hechos o negocios acaecidos y no una justicia formal, quedándose sólo en el cumplimiento o no de obligaciones formales sin buscar la verdad real” (STSJ Navarra de 29 de junio de 1993, F. J. 5º). “De los preceptos reseñados se desprende con absoluta claridad que para que resulte aplicable el régimen de estimación indirecta no es suficiente con que se produzca cualquier de las causas enumeradas en el art. 50 de la LGT sino que además es completamente necesario que la concurrencia de las mismas impidan a la Administración “conocer los datos necesarios para la estimación completa de las bases imponibles...”, y

pronunciamientos traen causa de la clara doctrina sentada al respecto por el Tribunal Constitucional en alguna de sus más notorias Sentencias<sup>141</sup>.

El Tribunal Supremo ha llegado incluso a señalar que la ausencia de libros oficiales de contabilidad –irregularidad mayor, sin duda, que la mera omisión de su diligenciación o legalización- no puede considerarse como anomalía sustancial a efectos de calificar la actuación del contribuyente como de defraudación, máxime cuando la conducta del interesado ante la Inspección no fue obstruccionista, aportando otros libros y documentos que permitieron a la Administración Tributaria conocer las actividades económicas desarrolladas y la determinación de los rendimientos. En tal caso, sostiene el Alto Tribunal, únicamente cabría hablar de la comisión de una infracción por incumplimiento de

---

precisamente este carácter subsidiario es indispensable para la aplicación del sistema de estimación indirecta pues aun en el caso de estar suficientemente acreditado el incumplimiento sustancial de obligaciones contables es preciso que se dé además la imposibilidad de la Administración para conocer los datos necesarios en orden a la determinación de la base imponible” (STSJ Cataluña de 2 de marzo de 1993, F. J. 4º. En el mismo sentido STSJ de La Rioja de 19 de junio de 1998; Sentencias de la Audiencia Nacional de 5 de mayo de 1993, 21 de febrero de 1996 y 20 de mayo de 1997, así como Resoluciones del TEAC de 14 de Diciembre de 1987, 5 de junio de 1990, 8 de septiembre de 1992, 12 y 26 de mayo, 7 de julio, 20 de octubre, 10 y 23 de noviembre y 15 de diciembre de 1993, 13 y 26 de enero de 1994 y 11 de abril de 1996).

<sup>141</sup> “ (...) El apartado 2 del artículo 24 de la Constitución, al enunciar los que grosso modo pueden denominarse derechos constitucionales de contenido procesal, menciona de manera concreta el derecho de todos “a utilizar los medios de prueba pertinentes para su defensa”. Como todos los derechos fundamentales establecidos entre los artículos 14 y 29, presenta éste una doble línea de proyección de su eficacia, pues es un parámetro para fijar la legitimidad constitucional de las leyes y es un derecho (y una norma) directamente ejercitable (aplicable) por el particular. Cuando existe una intermediación legal, la regla del artículo 24. 2 de la Constitución puede servir para determinar la legitimidad constitucional de los requisitos de tiempo de éstas (todos los medios pensables, etc.)...” (STC 51/1985, de 10 de abril). “Con respecto a ella cabe destacar que el artículo 24.2 de la Constitución ha convertido en un derecho fundamental el de “utilizar los medios de prueba pertinentes” en cualquier tipo de proceso en que el ciudadano se vea involucrado. Este derecho fundamental, inseparable del derecho mismo a la defensa, consiste en que las pruebas pertinentes propuestas sean admitidas y practicadas por el Juez o Tribunal y, al haber sido constitucionalizado, impone una nueva perspectiva y una sensibilidad mayor en relación con las normas procesales atinentes a ello, de suerte que deben los Tribunales de Justicia proveer a la satisfacción de tal derecho, sin desconocerlo ni obstaculizarlo, siendo preferible en tal materia incurrir en un posible exceso en la admisión de pruebas que en su denegación” (STC 30/1986, de 20 de febrero).

obligaciones contables<sup>142</sup>. Opinión anticipada ya con anterioridad por la Audiencia Territorial de Valencia, para la que el expediente calificado por la Inspección como de defraudación, por anomalías contables sustanciales, al no llevarse los libros oficiales de contabilidad, no constituía por sí sola irregularidad sustancial, cuando el interesado aportó los datos necesarios a la Administración para fijar las rentas y no hubo obstrucción ni resistencia<sup>143</sup>.

Y si esas eran las previsiones administrativas y jurisprudenciales para el incumplimiento de la llevanza de los libros obligatorios, no podía ser más onerosa la solución arbitrada para el simple retraso en el diligenciado de los libros oficiales de contabilidad exigidos por la legislación mercantil. Tal solución se concretaría en la correspondiente sanción por la comisión de una infracción tributaria simple, pero en ningún caso la pérdida de la realidad material que las

---

<sup>142</sup> “Que la precedente conclusión, no debe determinar, sin embargo, un pronunciamiento desestimatorio de esta apelación, ya que es indudable, y así se reconoce también en la sentencia apelada en el cuarto de sus razonamientos jurídicos que la calificación procedente a la aludida conducta del contribuyente debe ser la de infracción simple, al estimarse comprendida aquélla en el apartado b) del citado artículo 78 de la tantas veces mencionada LGT, al ser evidente el incumplimiento de unas obligaciones de índole contable por parte del hoy apelado, razonamiento y conclusión ya recogidos como hemos dicho, en la sentencia apelada que, sin embargo, no se traslada al fallo en el que sólo anula la resolución del Tribunal Económico Administrativo Provincial impugnada en este recurso, sin a su vez, reflejar también en dicho fallo, la procedencia de que la conducta del contribuyente sea calificada de infracción simple, con imposición de la multa que se estime procedente” (STS de 3 de febrero de 1986).

<sup>143</sup> “Que la falta oficial de libros de contabilidad no constituye por sí sola una anomalía o irregularidad sustancial a la que alude el artículo 80 c) del citado texto tributario, cuando de la propia acta se desprenden los suficientes datos, indudablemente aportados por el propio inspeccionado que completados con los de la propia Administración fueron suficientes para la formulación del neto y fijación de las rentas obtenidas, y a la que dio su conformidad el interesado, de lo que se deduce que en ningún momento hubo obstrucción, ni se ofreció resistencia o negativa a la Inspección, sin que del acta pueda deducirse la existencia o anomalía alguna con naturaleza defraudatoria, sin que pueda estimarse que el hecho de la no llevanza de los libros oficiales haya obstaculizado la averiguación de los datos necesarios para la liquidación, y menos aún que ello fuera ánimo defraudatorio, tesis que pugna con el artículo 27.1 LGT que veda la analogía de esta materia, que no permite hacer extensiva la sanción a impuestos no previstos en la norma, por lo que tiene aplicación el art. 78 b), y en consecuencia procede calificar la infracción como simple, con las consecuencias inherentes que comprendan” (SAT de Valencia de 10 de octubre de 1984).

anotaciones contables encierran<sup>144</sup>. De la misma manera, el Tribunal Supremo ha considerado el carácter no esencial de la contabilización en cuentas de los contratos de arrendamiento por parte del arrendatario a efectos de la deducción por activos fijos nuevos siempre que finalmente dichos activos sean adquiridos<sup>145</sup>.

---

<sup>144</sup> “Las cuestiones que se suscitan en la presente reclamación radican en determinar: 1) Si la conducta de la interesada, en cuanto que, por una parte, presentó a legalización en el Registro Mercantil los libros obligatorios de contabilidad relativos al ejercicio 1994 y, por otro formuló las declaraciones recapitulativas de operaciones con terceros sujetos pasivos de la CEE, en ambos casos fuera del plazo marcado por la norma, fue o no constitutiva de infracción simple y 2) Si se ajustó a Derecho o no la cuantía de las multas impuestas. Para centrar el primero de los problemas apuntados es menester recordar en principio que los sujetos pasivos se hallan “obligados a llevar y conservar los libros de contabilidad, registros y demás documentos que en cada caso se establezca” (art. 35. 2 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre LGT). Por otra parte, y en relación con el tributo que nos ocupa, el artículo 30. 3 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades previene que las entidades afectadas por el mismo deberán llevar la contabilidad de conformidad con los preceptos del Código de Comercio y demás disposiciones legales que sean de aplicación. Más concretamente, por lo que se refiere al caso que nos ocupa, el art. 283.1 del RIS (aprobado por R. D. 2631/1982, de 15 de octubre, BOE de 21 de octubre), insiste en que los registros o soportes contables deberán llevarse de acuerdo con las prescripciones del Código de Comercio y disposiciones complementarias y, en particular, con arreglo a las siguientes normas: a) Deberán cumplir los requisitos de legalización y formalización establecidos o que se establezcan. A este respecto, conviene acudir al art. 297. 2 del RRM (R. D. 1597/1989, de 29 de diciembre, BOE del 30) que obliga a los empresarios que presenten para su legalización, libros de contabilidad con posterioridad a la realización en ellos de asientos y anotaciones a realizar tal trámite “antes de que transcurran los cuatro meses siguientes a la fecha del cierre del ejercicio”. Pues bien, en el caso analizado se observa que la interesada incumplió el aludido plazo, por cuanto que consta en las actuaciones, y la misma no pone en entredicho, que los libros de contabilidad atinentes al ejercicio 1994 fueron diligenciados fuera de plazo, en concreto el 19 de junio de 1995, una vez iniciadas por la Inspección de los Tributos las actuaciones de comprobación de su situación tributaria. Así las cosas consideramos que tal incumplimiento de la normativa mercantil y fiscal constituye una infracción tributaria simple que se hallaba tipificada en aquella época, aun genéricamente en el art. 78. 1 LGT (en su redacción dada por la Ley 10/1985, de 26 de abril), norma ésta a la que en la indicada materia de infracciones simples se remite el artículo 34. 1 de la Ley 61/1978. Así, según el precitado artículo 78. 1 “constituyen infracciones simples el incumplimiento de obligaciones o deberes tributarios exigidos a cualquier persona, sea o no sujeto pasivo, por razón de la gestión de los tributos y cuando no constituyan infracciones graves” (...) Por lo demás, no pueden atenderse las alegaciones de la interesada sobre la pretendida falta de culpabilidad que predica de su conducta. En efecto, de acuerdo con el artículo 77. 1 de la LGT in fine “las infracciones tributarias son sancionables a título de simple negligencia” circunstancia esta que, al menos, entendemos concurre en el presente caso, pues el contenido de las normas tributarias y contables soslayadas por la reclamante era inequívoco, y, a pesar de ello, hizo caso omiso de él, sin que, además, haya aportado a las actuaciones algún elemento de convicción que pudiera justificar, en su caso, su comportamiento abstencionista, con las consecuencias negativas que ello le va a comportar” (Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de 6 de noviembre de 1997).



## **II. 3. LA RELEVANTE MODIFICACIÓN OPERADA POR EL REAL-DECRETO-LEY 12/2006, DE 29 DE DICIEMBRE Y SUS POSIBLES CONSECUENCIAS.**

Atendidos los razonamientos anteriores, la conclusión que puede extraerse de ellos es que:

- a) La pérdida de la RIC que la Inspección vinculaba al incumplimiento de determinadas obligaciones formales, resultaba de todo punto desproporcionada, pues, con dicho comportamiento, la Administración aplicaba una sanción impropia, excediéndose tanto de la letra como del espíritu de la propia normativa reguladora del incentivo fiscal<sup>146</sup>.
- b) Dichas irregularidades serían, en todo caso, merecedoras de una sanción más proporcionada y que habría de tipificarse a tal fin.

Estas consideraciones pesaron con toda seguridad en la reforma operada a finales de 2006, determinando la regulación actualmente vigente plasmada en el apartado 16 del art. 27 de la Ley 19/1994, lo que significa que a diferencia de lo que ocurría con sus versiones precedentes, no todo incumplimiento de los requisitos enunciados en el art. 27 comporta la pérdida del beneficio fiscal aplicado en su momento

---

<sup>145</sup> “De ahí que si la empresa arrendataria ha presentado ante la Administración Tributaria, por escrito, como tiene que ser, su compromiso firme de ejercitar la opción de compra –que sí es un requisito sustancial-, la contabilización del mismo en cuentas de orden, tiene un puro carácter formal, meramente informativo para facilitar la comprobación por la Inspección de Hacienda, en ejercicios siguientes, acerca de que en efecto, se ha ejercitado la opción de compra, al finalizar el contrato. El incumplimiento de este requisito podrá ser considerado como una infracción simple, pero en cambio no puede ser calificado como un requisito sustancial, con efectos de *condicio iuris*....” (STS de 29 de mayo de 2000).

<sup>146</sup> Sobre el muy interesante aspecto de las llamadas sanciones indirectas o impropias, vid. SANCHEZ PEDROCHE J. A. “Sanciones Indirectas o impropias en Derecho Tributario”, *REDF* núm. 91, 1996, *passim*.

así como la obligada regularización por parte del empresario o profesional. En tal sentido, se indican expresamente tres grupos de requisitos formales (apartados 3º, 10º y 13º) cuyo incumplimiento, al estar ya tipificado expresamente, acarreará la posible comisión de infracción y posterior sanción tributaria, pero en ningún caso la pérdida del beneficio aplicado.

La modificación legislativa una vez más ha sido objeto de duras críticas doctrinales por su falta de claridad, pero nos parece suficientemente indicativa de que la percepción del legislador hacia el beneficio fiscal ha variado significativamente<sup>147</sup>. Y además, de una forma correcta al fin y al cabo, pues una interpretación finalista del

---

<sup>147</sup> Así, por ejemplo, SANCHEZ BLÁZQUEZ, V. M. *Pérdida y regularización...*, op. cit. pag. 25, llega a decir al respecto lo siguiente: “En cualquier caso, ni siquiera todos estos requisitos determinantes de la comisión de una infracción tributaria pero no de la pérdida del beneficio fiscal están claros. Puesto que a la vista del tenor literal del precepto, el requisito de la no disposición de la reserva mientras deban mantenerse en funcionamiento las inversiones materializadas aparece tanto para determinar la obligada regularización por el sujeto pasivo del beneficio fiscal (primer inciso del apartado 16º del art. 27) como para excepcionarlo de aquellas consecuencias derivadas de la pérdida del beneficio fiscal (apartado 3º de aquel precepto al que se remite el apartado 16º). Además, existen otros requisitos cuyo incumplimiento plantea la duda acerca de si la vía adecuada para su regularización por el sujeto pasivo es la indicada en el actual apartado 16º del art. 27 de la Ley 19/1994 o la general prevista en la Ley General Tributaria (LGT) y en su normativa de desarrollo para cualquier tipo de incumplimiento de las obligaciones tributarias materiales. Nos referimos, en concreto, a la de la presentación de autoliquidaciones complementarias (arts. 122 de la LGT y 119 del Reglamento de Aplicación de los Tributos), a la que corresponde un determinado régimen jurídico distinto al que prevé aquel precepto específico de la RIC: cuando se presentan fuera de plazo sin requerimiento previo, no exigencia de sanciones y devengo del correspondiente recargo por declaración extemporánea –de entre el 5 el 20%, en función del retraso–, además de, en los supuestos de retraso superior a doce meses, intereses de demora (arts. 27 y 179. 3 de la LGT y art. 2 del Reglamento del Régimen Sancionador Tributario). Y es que pese a que el tenor literal del apartado 16º del art. 27 parece no excluir ningún requisito distinto a los mencionados con anterioridad determinantes únicamente de consecuencias sancionadoras –se habla, de forma general, del “incumplimiento de cualquier otro de los requisitos establecidos en este artículo”–, las dudas se plantean porque se trata de requisitos que deben haberse cumplido ya en el momento de presentación de la autoliquidación que aplica el beneficio fiscal (por ejemplo, el que la dotación provenga de beneficios derivados de actividades económicas, según señala ahora de modo expreso el apartado 2º del art. 27). Por este motivo, para ellos no tiene sentido una forma especial de regularizar el beneficio fiscal aplicado inicialmente como la prevista en aquel precepto que tiene su razón de ser en el incumplimiento posterior al disfrute provisional del beneficio fiscal de determinados requisitos del mismo y cuyo cumplimiento es lo que determinaría, en expresión utilizada con frecuencia en este ámbito, la consolidación del beneficios fiscal”.

incentivo así lo aconsejaba, ya que la solución contraria comportaba, en palabras de MARTIN QUERALT un “radical desconocimiento del interés tutelado por la norma de exención y, en última instancia, una radical vulneración del ordenamiento jurídico, fruto de la inversión axiológica entre valores formales y sustanciales y de la consiguiente subordinación de estos últimos a los primeros”<sup>148</sup>.

Èse había sido, por otra parte, el criterio interpretativo que se había seguido tanto en el caso del Impuesto sobre Sociedades como del antiguo FPI. Respecto del primero bastaría referirse a las Resoluciones del TEAC de 14 de mayo y 25 de septiembre de 1998:

*“La interpretación de dicho precepto reglamentario –el art. 210 del Reglamento del IS vigente en el año 1982- exige diferenciar si el incumplimiento se refiere a los requisitos sustanciales, o, a los meramente formales, ya que las repercusiones que dicho incumplimiento pueda tener en uno u otro supuesto será distintas. Así: A) El incumplimiento de requisitos sustanciales –relativos, entre otros, a los parámetros de la deducción, el mantenimiento de la inversión, los plazos de compensación en declaraciones-liquidaciones futuras, las incompatibilidades, y las anomalías sustanciales en la contabilidad que impidan totalmente la comprobación de dichos requisitos-, supondrá la pérdida del derecho a la deducción por inversiones. B) En el supuesto de incumplimiento de requisitos meramente formales –relativos a la forma de contabilizar y a la documentación a presentar- no cabe hacer una interpretación literal del invocado artículo 210 del Reglamento del Impuesto de 1982, ya que el incumplimiento de dichos requisitos (...) puede ser subsanable, sin perjuicio de que puedan dar lugar a una infracción tributaria simple. En concreto, respecto a las reglas contables contenidas en los preceptos*

---

<sup>148</sup> “El incumplimiento de deberes formales en materia de exenciones tributarias” REDF núm. 5, 1974, pag. 161. Así lo han señalado otros como GARCIA LUIS, T. *Impuesto sobre Sociedades: desgravaciones por inversión y creación de empleo*, Lex Nova Valladolid, 1990, pag. 288, al señalar que “si bien aquí la Ley siempre ha exigido expresamente la contabilización de las cantidades invertidas su incumplimiento no impide acogerse a la deducción y ello porque la finalidad de la exigencia se reduce, como la de todos los deberes formales impuestos a los beneficiarios de exenciones extrafiscales, a garantizar o facilitar la tarea de la verificación y control administrativo del cumplimiento preciso de los requisitos sustanciales exigidos”. Vid. en el mismo sentido TEJERIZO LOPEZ, J. M. “Notas críticas sobre los beneficios tributarios a la inversión”, REDF núm. 11, 1976, pag. 391 y ss. SANZ GADEA, E. *Impuesto sobre Sociedades...*, op. cit. pag. 1668 y ss.

*transcritos (...) hay que tener en cuenta que, su finalidad es permitir la adecuada verificación de las partidas que constituyen la base de la deducción por la Administración Tributaria, por lo que, si la inversión se ha contabilizado, y el incumplimiento del requisito de contabilización se debe a falta de técnica contable, como puede ser la contabilización en cuenta inadecuada a la naturaleza de la inversión (...) el incumplimiento de dicho requisito, en principio, puede ser subsanable, si el mismo no impide la comprobación de los requisitos exigidos para beneficiarse de la deducción por inversiones”<sup>149</sup>.*

En cuanto al extinto FPI (antecesor directo de la RIC) y a pesar de que de todo hubo<sup>150</sup>, lo cierto es que tanto el TEAC como el Tribunal Supremo se decantaron por entender que el incumplimiento de algunos de los requisitos de contabilización establecidos al efecto por la normativa reguladora del incentivo, no implicaban de una manera ineluctable o automática su pérdida y consiguiente regularización. En ese sentido cabe citar la STS de 26 de abril de 1967, para la que “el incumplimiento de los mismos –alude el ponente a los requisitos formales- no debe implicar la sanción de la pérdida de los beneficios concedidos por aquélla, cuando de otro modo se justifica que los fines del legislador han sido acatados y cumplidos, siquiera se hayan descuidado las específicas formalidades que él estimó necesarias para lograrlos”, pues en caso contrario, afirmará más adelante el TEAC, “los fines de la ley quedarían desviados y, además, se produciría una

---

<sup>149</sup> Resolución de 14 de mayo de 1998. Ello no impide, desde luego para que pueda encontrarse alguna Sentencia de los Tribunales de justicia marcadamente formalista y contraria a esta correcta doctrina del TEAC. Es el caso, por ejemplo, de la SAN de 6 de julio de 2000, en las que se rechazan las pretensiones de los recurrentes en orden a la aplicación del incentivo fiscal: “dado el manifiesto incumplimiento en este caso de los requisitos exigidos para la deducción por inversiones tanto en la Ley como en el Reglamento del Impuesto, como consecuencia evidentemente del incorrecto tratamiento fiscal y contable dado a la partida de gastos de actual referencia (...) por la hoy recurrente y que fue regularizado (...) por la actuación comprobadora de la Inspección”.

<sup>150</sup> Vgr. la STS de 20 de marzo de 1998, declaró la inaplicación del incentivo en varios ejercicios impositivos por ausencia del requisito del acuerdo formal por la Junta de accionistas de la asignación al Fondo, que “tiene carácter imperativo y condiciona la dotación al mencionado Fondo al cumplimiento del mismo”, además de por haber incumplido “el requisito de la contabilización adecuada (...) ya que la entidad se ha limitado a abonar el beneficio del ejercicio a la cuenta de Reservas Voluntarias, sin más distinción” (FJ 2º).

desproporción entre la falta cometida y la penalidad impuesta (pérdida de la exención)”<sup>151</sup>.

La reforma operada en el año 2006, vuelve a introducir una racionalidad perdida en la aplicación del incentivo, pues, como sabemos, tanto la AEAT, como el TEAR de Canarias<sup>152</sup>, el TEAC<sup>153</sup> e incluso el TSJ de Canarias<sup>154</sup> habían sancionado duramente el incumplimiento de las obligaciones formales entendiendo inaplicable el beneficio por el incumplimiento de la obligación de contabilizar o cualquier otro relacionada con aquellas, aunque fuera sólo en un único ejercicio y posteriormente se subsanara<sup>155</sup>. Y además, en aspectos a los que ni siquiera aludía directamente el artículo 27 de la Ley 19/1994. como fue, por ejemplo:

- a) La exigencia de que con anterioridad a la presentación de la autoliquidación por la que se aplicaba el incentivo se

---

<sup>151</sup> Resolución de 21 de diciembre de 1971. Vid. en el mismo sentido, las consideraciones doctrinales por parte de MARTIN DELGADO, J. M. “Las obligaciones contables del Fondo de Previsión para Inversiones: su régimen jurídico”, REDF núm. 5, 1975, pag. 23 y ss. o MARTINEZ LAFUENTE, A. *Manual del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Escuela de Inspección Financiera, Madrid, 1984, pag. 276 y ss.

<sup>152</sup> Vid. por ejemplo, y como más paradigmáticas, Resoluciones de 20 de febrero y 29 de octubre de 2002 o la de 24 de febrero de 2003.

<sup>153</sup> Resolución de 19 de mayo de 2005, para la que en un caso de ausencia de acuerdo social para dotar la reserva y falta de contabilización adecuada de la RIC, pese a presentarse la autoliquidación tempestivamente, llega a señalar que “esta Reserva no se constituye mediante su inclusión como reducción de la Base Imponible del Impuesto sobre Sociedades, sino que se ha de constituir previamente en el pasivo del Balance, de forma separada y con título apropiado, para poder reducirse en la Base Imponible el importe correspondiente a la dotación realizada”.

<sup>154</sup> Vid., por ejemplo, las SSTSJ de Canarias de 26 de octubre de 2004 y 18 de febrero de 2005.

<sup>155</sup> Así la Resolución del TEAR de Canarias de 25 de septiembre de 2002, para la que el requisito de la contabilización era “continuado, esto es, la RIC debe figurar en los balances de los sucesivos ejercicios mientras que los bienes en que se materializó deban permanecer en la empresa, lo que supone que esta exigencia legal respecto de la reducción en la base imponible practicada por un determinado período puede cumplirse en uno, varios o todos los ejercicios”.

llevarse a cabo la contabilización de la RIC mediante el asiento correspondiente<sup>156</sup>.

- b) La adopción del acuerdo social de distribución del resultado o de dotación del beneficio<sup>157</sup>.
- c) El cumplimiento tempestivo de las obligaciones mercantiles de diligenciado de los libros de contabilidad y de depósito en el Registro Mercantil de las cuentas anuales, a fin de no ver menoscabado el valor probatorio de los mismos<sup>158</sup>.
- d) La presentación fuera de plazo de la autoliquidación en unión de alguna de las circunstancias anteriores<sup>159</sup>

---

<sup>156</sup> Vid. Resoluciones del TEAR de Canarias de 20 de febrero de 2002, 29 de octubre del mismo año, 2 de febrero de 2003 y 27 de febrero del mismo año. La STSJ de Canarias de 29 de octubre de 2004, para un caso de contabilización realizado el 31 de diciembre de 1997, habiéndose presentado con anterioridad dentro de plazo la autoliquidación del ejercicio 1996, sostiene al respecto que “la dotación a la reserva de inversión ha de estar materializada antes de que se autoliquide y presente por el contribuyente la declaración del IRPF en la que se incluya aquélla, cosa que naturalmente puede acreditarse por cualquiera de los medios de prueba admitidos en derecho (...) pues siendo el beneficios fiscal un derecho, necesario es para su ejercicio que éste haya nacido, cosa que tiene lugar con la adopción del compromiso de inversión, esto es, creando o incrementando la reserva del pasivo”.

<sup>157</sup> Vid. la Resolución del TEAC de 18 de mayo de 2006, para un caso en el que se había presentado en plazo la autoliquidación que aplicaba la RIC, pero el acuerdo social de distribución del resultado y de la propia dotación se había adoptado varios años después.

<sup>158</sup> Si bien es cierto que paulatinamente el TEAR de Canarias ya venía admitiendo que pese a los referidos incumplimiento, la RIC no se malograba siempre y cuando la presentación de la autoliquidación lo fuera en plazo. Así, por ejemplo, las Resoluciones del TEAR de Canarias de 10 y 23 de julio de 2002 o de 24 de febrero de 2003.

<sup>159</sup> Aunque ya hemos aludido a ello, vid. Resolución del TEAR de Canarias de 10 de julio de 2002 y STSJ de Canarias de 8 de marzo de 2005 que rechazan la RIC al haberse presentado extemporáneamente la autoliquidación y realizarse la legalización de los libros y el depósito de cuentas con posterioridad a la meritada presentación.

Con dicha reforma, como ha señalado SANCHEZ BLÁZQUEZ, se plasma de una manera efectiva en el “derecho positivo, la idea tradicional acerca del modo de entender el cumplimiento de las obligaciones formales que rodean a los beneficios fiscales que, sin embargo, no había estado muy presente en la aplicación administrativa de la RIC”<sup>160</sup>. Pero, como ha apuntado este autor, la delimitación de las obligaciones formales de la RIC cuyo incumplimiento no determina la obligada regularización por el sujeto pasivo, sino el pago de unas determinadas cuantías en concepto de sanción, no es todo lo clara tampoco que debiese, pues ello “requiere una adecuada interpretación de dicha normativa (..) que no puede limitarse al elemento literal del art. 27 de la Ley 19/1994 que (...) a veces es insuficiente y a veces es aparentemente contradictorio”<sup>161</sup>.

Partiendo de la propia literalidad del número 16 del art. 27 de la Ley 19/1994, se alude a los apartados 3º, 10º y 13º como supuestos en los que la inobservancia o incumplimiento de la formalidad no da lugar a la pérdida del incentivo o a la obligada regularización del beneficio fiscal, pero ello no parece suficiente por un doble motivo. En primer lugar porque, por ejemplo, “el requisito de la no disposición de la reserva mientras deban mantenerse en funcionamiento las inversiones materializadas aparece tanto para determinar la obligada regularización por el sujeto pasivo del beneficio fiscal (primer inciso del apartado 16º del art. 27) como para excepcionarlo de aquellas consecuencias derivadas de la pérdida del beneficio fiscal (apartado 3º de aquel precepto al que se remite el apartado 16º)”<sup>162</sup>.

Por otro lado, no puede olvidarse un dato como es el que las distintas obligaciones tributarias formales previstas en el nuevo art. 27

---

<sup>160</sup> *Pérdida y regulación...*, op. cit. pag. 44.

<sup>161</sup> *Pérdida y regulación...*, op. loc. ult. cit.

<sup>162</sup> *Pérdida y regulación...*, op. cit. pag. 45.

de la Ley 19/1994, tras la reforma de 2006, en relación con la RIC, relacionadas normalmente con el correcto control administrativo de este beneficio fiscal, en gran parte son novedosas frente a la normativa anterior y no se encuentran recogidas únicamente en los apartados 3º, 10º y 13º, que son aquellos a los que el apartado 16º hace una remisión expresa a la hora de identificar los requisitos cuyo incumplimiento no generaría la obligación de regularizar<sup>163</sup>. Todo ello demuestra no sólo la insuficiencia de una interpretación literal del precepto, sino la necesidad de incluir otra serie de obligaciones formales que si bien no estarían en principio incluidas en esa literalidad, habrían de tomarse en consideración, so pena de lesionar la teleología de la reforma operada (vgr. las obligaciones atinentes a la comunicación entre entidad suscriptora y entidad emisora que se encontrarían en el apartado 4º y no en el 3º, 10º y 13º del artículo 27 Ley 19/94)<sup>164</sup>.

Sea como fuere, nuestra intención no es tanto realizar una exhaustiva taxonomía de las posibles obligaciones formales ante cuyo incumplimiento ya no existe el deber de practicar la regularización tributaria<sup>165</sup>, sino más bien el de analizar las consecuencias que el

---

<sup>163</sup> *Pérdida y regulación....*, op. loc. ult. cit.

<sup>164</sup> De esta opinión es SANCHEZ BLÁZQUEZ, V. M. *Pérdida y regulación....*, op.ult. cit. pag. 45.

<sup>165</sup> Para este punto nos remitimos al trabajo de SANCHEZ BLÁZQUEZ, V. M. *Pérdida y regulación....*, pag. 46 y ss. , quien apunta la necesidad de analizar con cuidado determinadas irregularidades contables que si bien no aludidas expresa y literalmente por el apartado 16 del art. 27 de la Ley 19/1994, también merecen el mismo tratamiento más favorable del pago de la sanción frente a la obligación de regularización y la consiguiente pérdida del beneficio fiscal disfrutado. Es el caso, por ejemplo, de la no disposición de la RIC antes del fin del plazo de mantenimiento de la inversión y respecto del cual aunque el autor cree que obligaría a regularizar, no deja de advertir ciertas incoherencias expresas: "...aunque la solución propuesta es la que entendemos más acorde con el texto legal –el primer inciso del apartado 16º del art. 27 parece ser terminante-, no puede dejar de señalarse la incoherencia que supone con la idea general que está detrás de la nueva regulación normativa de dar una importancia limitada a los incumplimientos de obligaciones formales, que no determinan la pérdida del beneficio fiscal, sino únicamente consecuencias sancionadoras específicas. De esta forma, si entendemos como disposición de la reserva con anterioridad a la finalización del período de mantenimiento, por ejemplo, la desaparición de la cuenta correspondiente tras haber realizado efectivamente la inversión, esta circunstancias, de seguir el criterio señalado, determinaría la pérdida



cambio ha provocado y que consideramos del máximo interés, por cuanto ante las multimillonarias actas de inspección que en estos momentos se ventilan ante los Tribunales, forzoso es reconocer que la nueva regulación normativa supone la introducción de una norma sancionadora más favorable, bastando para ello con comparar las magnitudes que comporta cada una de las posturas aludidas (regularización *versus* pago de las sanciones que regula el vigente texto legal). Así, por ejemplo, ante el caso de una falta de contabilización separada y propia de la dotación (que la RIC figure en los balances con absoluta separación y título apropiado), el sujeto pasivo no tiene ya por este motivo que regularizar la RIC disfrutada inicialmente, bastando con que pague una multa pecuniaria proporcional del 2% de la dotación que efectuada, lo que simplemente supone en la práctica un disfrute del beneficio fiscal ligeramente inferior al que hubiera correspondido de no haberse incurrido en la irregularidad contable.

## **II. 4. LA RETROACTIVIDAD DE LA NORMA SANCIONADORA MAS FAVORABLE. UN SUPUESTO DE NECESARIA APLICACIÓN PARA LA RIC.**

El art. 9. 3 de la CE dispone literalmente que “la Constitución garantiza el principio de legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad

---

del beneficio fiscal y su obligada regularización por el sujeto pasivo. Mientras que por el contrario, si consideramos, por ejemplo, la no contabilización inicial de la reserva como conducta sancionada por el tipo infractor de falta de contabilización del apartado 17º del art. 27, no se generaría entonces la pérdida del incentivo, sino sólo consecuencias sancionadoras. ¿Es esto realmente razonable? ¿Qué conducta es realmente de mayor gravedad?. Desde esta óptica, cabría preguntarse si lo que ha ocurrido realmente es que el error en la redacción de la norma no se ha producido en la remisión al apartado 3º a la hora de precisar los requisitos cuyo incumplimiento no genera la obligación de regularizar como antes señalábamos. Porque quizá el error del legislador poco diligente, apremiado por la necesidad de aprobar una norma en un plazo breve de tiempo, podría estar en realidad en el inciso 1º del apartado 16º: aquí se habría tomado la redacción anterior del precepto sin caer en la cuenta de que la inclusión de la salvedad de los requisitos de los apartados 3º, 10º y 13º introducida de forma novedosa hacía necesario variar lo que disponía el precepto precedente. En cuyo caso, una interpretación sistemática y teleológica del precepto podría llevar a la conclusión de que tampoco determinaría la obligación de regularizar la disposición de la reserva con anterioridad al fin del plazo de mantenimiento, lo que sería además una conducta sancionada por el apartado 17º del art. 27, pese a la falta de precisión legal”.

de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, la seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos”. Asimismo, el artículo 25. 1 de la Norma Fundamental señala que “nadie puede ser condenado o sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan delito, falta o infracción administrativa, según la legislación vigente en aquel momento”. Por su parte, el artículo 2. 3 del Código Civil, establece que “las leyes no tendrán efecto retroactivo si no dispusieren lo contrario”.

De la interpretación de todos estos preceptos (más otros a los que seguidamente aludiremos, entre ellos el art. 15. 1 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos) puede inferirse con claridad la garantía constitucional de la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, así como, a *contrario sensu*, la retroactividad de las disposiciones sancionadoras más favorables o menos restrictivas de los derechos individuales. Este principio, además de operar a favor de los derechos de los ciudadanos, se erige en valor sustantivo del ordenamiento y es de algún modo consecuencia de la proclamación del principio de seguridad jurídica que el propio precepto constitucional alienta. Conviene no perder de vista, por otra parte, el mandato constitucional que obliga a interpretar las normas conforme a lo querido por la Norma Fundamental, lo que determina o prefigura no sólo el contenido de las leyes ordinarias, sino que lo condiciona a la observancia de los principios y valores que el texto constitucional reconoce y consagra.

El artículo 9. 3 CE establece una serie de principios jurídicos que contienen, como todo precepto constitucional, un mandato imperativo tendente a conformar la realidad social en un determinado sentido. Unos principios que ocupan la máxima posición en el ordenamiento jurídico y que son obligatorios para todos los poderes del Estado y para todos los ciudadanos y que son de aplicación directa e inmediata a

cualquier caso, proceso, procedimiento, expediente o situación. En tal sentido, no es menester recordar que dichos mandatos no resulta imprescindible que sean recogidos o reiterados en ningún texto legal distinto de la Constitución, pudiendo servir de base incluso para fundar sobre ellos hasta el propio recurso de casación (art. 5. 4 LOPJ), pues como señaló una temprana Sentencia del Tribunal Constitucional, “la Constitución es una Ley superior –criterio jerárquico- y posterior –criterio temporal-. Y la coincidencia de este doble criterio da lugar –de una parte- a la inconstitucionalidad sobrevenida y consiguiente invalidez, de las que se opongan a la Constitución, y –de otra- a su pérdida de vigencia a partir de la misma, para regular situaciones futuras, es decir, a su derogación” (STC 4/81, de 2 de febrero, y SSTC 10/81, de 6 de abril y 67/82, de 15 de noviembre)

Es evidente la relación que existe entre irretroactividad y seguridad, pues si ésta última comporta certidumbre del derecho aplicable a los actos, consecuentemente exige que el mismo sea el que exista en el momento en que tales actos se realizaron a su amparo<sup>166</sup>. La irretroactividad de la norma sancionadora desfavorable resulta de la exigencia elemental de mantener un mínimo de seguridad jurídica que impida posibles arbitrariedades de los Poderes Públicos, conformando una parte relevante del principio de legalidad. Es doctrina jurisprudencial que nuestro ordenamiento positivo se inspira en el principio *tempus regit actum* o de irretroactividad, en cuya virtud cada relación jurídica se disciplina por las normas rectoras al tiempo de su creación, sin que sea permitido alterarla por preceptos ulteriores a menos que ofrezcan un inequívoco carácter retroactivo (STS de 25 de mayo de 1995).

Los fundamentos últimos del discurso de CICERON contra VERRES (por haber dado éste, durante su mandato de pretor urbano, fuerza retroactiva a testamentos hechos anteriormente, rompiendo el

---

<sup>166</sup> GULLÓN BALLESTEROS, A. en AA VV *Comentario del Código Civil*, Bosch, Barcelona, 2000, Tomo I, pag. 365.

precedente de leyes anteriores), se sitúan de lleno en la tensión entre la seguridad y la fuerza creativa del legislador. Y lo mismo acontece con los grandes textos del Derecho romano que fundan el principio general de irretroactividad: la Constitución de Teodosio II y Valentiniano III del año 440 (*Leges et constitutiones futuris certum est dare formam negotiis, no ad facta praeterito revocari; nisi nominatim etiam de aeterito tempore et adhuc pendentibus negatiis cantum sit*), recogida luego en el Código de Justiniano (I, 14, 7) y consolidada como la “regla teodosiana” que ha regido en materia de retroactividad, con algunos matices, en todo el amplio período en que las formulaciones jurídicas romanas han sido acogidas por los pueblos europeos.

Este mismo principio de estabilidad o permanencia de las situaciones jurídicas es también el que recogen Las Partidas, frente a su contrario que permitiría desconocerlas. Se aplica la máxima especialmente en materia de contratos y delitos en la Partida 3, XIV, 15: “El tiempo en que son comenzadas et fechas las cosas debe ser siempre catado mangüer se faga demanda en juicio en otro tiempo sobrellas”. En la Constitución norteamericana de 1787 se incluye una prohibición general de las leyes *ex post facto*, que resulta aplicable tanto a la materia penal como a la civil y mercantil. Respecto a la prohibición de la retroactividad de las leyes penales se aprecia la influencia de las corrientes filosóficas racionalistas e ilustradas que se habían ocupado de criticar las formas de legislar y hacer justicia penal en los siglos precedentes, y que concluyen en los textos de VOLTAIRE (críticas, especialmente, a los casos DE LA BARRE y SIRVENT), MONTESQUIEU (desde su experiencia como magistrado) y, muy especializadamente, la obra de juventud, y prácticamente única, de C. BECCARIA.

En el reconocimiento de la irretroactividad de las leyes penales no difiere la Declaración francesa de 1789, que también la proclama en su artículo 3. Pero la extensión de la irretroactividad a las leyes civiles y mercantiles, que los norteamericanos habían incluido también en la fórmula de prohibir las leyes *ex post facto* (con toda naturalidad ya que

la seguridad de la economía y de las transacciones comerciales lo demandaba) no se predica del caso francés. La irretroactividad de las leyes en materias civiles no sólo no respondía a ningún ideal de protección de la seguridad, sino que hubiera sido seriamente inconveniente en una Nación que se disponía a remover todos los obstáculos que la sociedad y las instituciones del Antiguo Régimen oponían a la consagración efectiva de la igualdad y la búsqueda del progreso.

El iusnaturalismo racionalista había aportado a través de la obra de WOLFF, una distinción entre derechos innatos (*iura connata*) y derechos adquiridos (*iura quaesita*), de gran utilidad para dar diferente trato a la libertad y la igualdad como derechos innatos, necesariamente protegidos frente a leyes *ex post facto*, y los derechos de naturaleza civil y patrimonial, pertenecientes a la familia de los derechos adquiridos, absolutamente removibles mediante leyes posteriores retroactivas. De manera que los revolucionarios franceses optaron por implantar un régimen de irretroactividad para las leyes penales y de retroactividad para las civiles. Se aplica este último, por ejemplo, al régimen de sucesiones mediante una Ley de 17-21 Nivoso del año II (6-10 de enero de 1794). Pero los litigios que estas decisiones provocan son tantos y tan complejos que, tras la caída de ROBESPIERRE, se aprueba una ley que prohíbe la retroactividad (Ley de 3 Vendimiario del año IV). Ley que, al ser a su vez retroactiva, provoca innumerables nuevos litigios. Todos estos conflictos abonaron la tierra para que echara raíces finalmente el principio de irretroactividad, aplicado con carácter general a todas las leyes. Lo establecería la Constitución de 5 Fructidor del año III (“ninguna ley, ni criminal ni civil, puede tener efecto retroactivo”). Después de esta Constitución, la cuestión de la irretroactividad no vuelve a regularse en el plano constitucional, sino que pasa al Código Civil. El artículo 2 del texto aprobado en 1804 dice: “la loi n’ a pas d’effet retroactif; elle ne estatue que pour l’avenir”. De aquí pasa a

nuestros proyectos de Código Civil y al texto finalmente aprobado en 1889.

La jurisprudencia constitucional ha hilvanado los principios de claridad, retroactividad de las normas fiscales, seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad en algunas de sus Sentencias. Tal es el caso de la STC 150/90, donde llega a decirse lo siguiente:

*“La certeza de la norma, manifestación de la seguridad jurídica, significa previsibilidad sobre los efectos de su aplicación. Los principios de seguridad jurídica y de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos exigen que la norma sea clara para que los ciudadanos sepan a qué atenerse ante la misma. Es pues importante para la certeza del Derecho y para la seguridad jurídica el empleo de una depurada técnica jurídica en el proceso de elaboración de las normas, singularmente en un sector como el tributario que, además de regular actos y relaciones jurídicas en masa que afectan y condicionan la actividad económica global de todos los ciudadanos, atribuye a estos una participación y un protagonismo crecientes en la gestión y en la aplicación de los tributos. El legislador, tanto estatal como autonómico, debe esforzarse inexcusablemente en “alumbrar una normativa tributaria abaricable y comprensible para la mayoría de los ciudadanos a los que va dirigida; puesto que una legislación confusa, oscura e incompleta, dificulta su aplicación y, además de socavar la certeza del Derecho y la confianza de los ciudadanos en el mismo, puede terminar por empañar el valor de la Justicia”. Aunque no existe una prohibición constitucional de la legislación tributaria retroactiva, admitir esa retroactividad no supone mantener siempre su legitimación constitucional que puede ser cuestionada cuando la eficacia retroactiva contraríe otros principios consagrados en la CE, como el de seguridad jurídica. Este principio no es un valor absoluto que de lugar a la congelación del ordenamiento jurídico existente, ni implica el derecho de los ciudadanos al mantenimiento de un determinado régimen fiscal, pero sí protege la confianza de los ciudadanos, que ajustan su conducta económica a la legislación vigente, frente a cambios normativos que no sean razonablemente previsibles, ya que la retroactividad posible de las normas tributarias no puede trascender la interdicción de la arbitrariedad. Serán en definitiva las circunstancias específicas que concurren en cada caso y el grado de retroactividad de la norma cuestionada los elementos determinantes que permitan enjuiciar su pretendida inconstitucionalidad” (FJ 8)*

O la STC 173/96, de 31 de octubre:

*“No existe una prohibición constitucional de la legislación tributaria retroactiva que pueda hacerse derivar del principio de irretroactividad. La irretroactividad absoluta de las leyes fiscales, por otra parte, podría hacer totalmente inviable una verdadera reforma fiscal. Pero afirmar que las normas tributarias no se hallan limitadas en cuanto a tales por la prohibición de retroactividad del art. 9. 3 CE, en tanto que no son normas sancionadoras o restrictivas de derechos individuales, no supone de ninguna manera mantener siempre y en cualquier circunstancia su legitimidad constitucional, que puede ser cuestionada cuando su eficacia retroactiva entre en colisión con otros principios constitucionales como el de seguridad jurídica recogido en el mismo precepto constitucional. La seguridad jurídica es “suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable e interdicción de la arbitrariedad, sin perjuicio del valor que por sí mismo tiene aquel principio” (SSTC 27/81, 99/87, 227/88 y 150/90), y aun cuando no puede erigirse en valor absoluto, lo que daría lugar a la petrificación o congelación del ordenamiento jurídico, ni debe entenderse tampoco como el derecho de los ciudadanos al mantenimiento de un determinado régimen fiscal, “sí protege en cambio la confianza de los ciudadanos, que ajustan su conducta económica a la legislación vigente, frente a cambio normativos que no sean razonablemente previsibles, ya que la retroactividad posible de las normas tributarias no puede trascender la interdicción de la arbitrariedad (SSTC 150/90 y 197/92). En el caso de autos (creación de un gravamen complementario de la tasa de juego por el art. 38. 2. 2. de la Ley 5/90) la norma cuestionada ha llevado a cabo un incremento de la deuda de un impuesto periódico, antes de que finalizara el correspondiente período impositivo y de modo absolutamente imprevisible, de modo que los interesados que conocían las consecuencias tributarias que derivaban de su decisión de explotar el negocio de las máquinas o aparatos de juego, cuando la Ley 5/90 estableció un gravamen complementario aplicable a las tasas ya devengadas al comienzo del año 1990, vieron modificada de manera imprevisible el quantum del deber de contribuir que ya había sido satisfecho, quebrantando la seguridad jurídica de quienes en 1990 permanecieron en dicho sector del juego o iniciaron su actividad en él en la confianza de que sus obligaciones tributarias se hallaban delimitadas en el RDL 7/89. Una modificación retroactiva y de tal magnitud de una cuota tributaria ya satisfecha sólo podría reputarse conforme a la Ce si existieran (que no es el caso de autos) claras exigencias de interés general que el principio de seguridad jurídica, que no es un valor absoluto,*

*debiera ceder ante otros bienes o derechos constitucionalmente protegidos” (FFJJ 3º y 5º)<sup>167</sup>.*

Como ha señalado FIORE, el oficio de las leyes es regular el porvenir, puesto que el pasado no está jamás en su poder, salvo que el precio a pagar de contrario sea la inseguridad jurídica y la oscuridad normativa. La libertad civil, sigue apuntando este autor, consiste en el derecho de hacer aquello que la ley no prohíbe y debe considerarse permitido todo lo que no es prohibido, porque “¿qué vendría a ser, pues, la libertad civil si el ciudadano pudiese temer que después de ejecutado un acto con arreglo a la ley pudiera quedar expuesto al peligro de ser juzgado dicho acto por una ley posterior?<sup>168</sup>. Dicha regla general de irretroactividad sufre, sin embargo, una excepción justificada en el caso de que la regulación posterior aludiese a materia penal o sancionadora más favorable para el individuo.

Ahora bien, la retroactividad de la ley sancionadora más favorable, respecto de los hechos anteriores, no constituye una excepción del principio general de irretroactividad por razones políticas, de conveniencia o humanidad, sino por motivos de estricta justicia. Desde muy antiguo, los propios juristas de Bolonia (como, por ejemplo, Bartolo de Sasoferrato, y antes de él otros jurisconsultos como Giacomo de Belvisio, Cino Pistoicio, Alberico da Rosciate o Ricardo Malumbrano)

---

<sup>167</sup> A esa relación de la retroactividad de las normas jurídicas con la seguridad jurídica también se refiere la STC 273/00, de 15 de noviembre en su FJ 6º: “Las normas tributarias no se hallan limitadas en cuanto a tales por la prohibición de retroactividad establecida en el art. 9. 3 CE, aunque su legitimidad constitucional puede ser cuestionada cuando su eficacia retroactiva entra en colisión con otros principios constitucionales (SSTC 126/87 y 197/92) como el de seguridad jurídica. Este principio no puede erigirse en un valor absoluto, que daría lugar a la congelación o petrificación del ordenamiento jurídico o al derecho de los ciudadanos al mantenimiento de un determinado régimen jurídico-tributario, pero sí protege la confianza de los ciudadanos que ajustan su conducta económica a la legislación vigente frente a los cambios normativos que no sean razonablemente previsibles, ya que la retroactividad posible de las normas tributarias no puede afectar a la interdicción de la arbitrariedad, lo que debe determinarse caso por caso”. f3

<sup>168</sup> FIORE, P. *De la irretroactividad e interpretación de las leyes. Estudio crítico y de legislación comparada*, Reus, Madrid, 2009, pag. 358.



sostenían que la disminución introducida en la pena por la ley nueva debía aprovechar aun a los condenados con anterioridad a su publicación (*“Lex constitutio seu statum, quando minuit poenam statuti antiqui tunc in imponendis poenis inspiciatur tempus sententiae. Ideo talis poena novae legis, constitutionis seu statuti, imponetur etiam pro delictis praeteritis non punitis”*).

La misma doctrina fue seguida por los jurisconsultos alemanes que la introdujeron en el derecho prusiano y por Francia e Italia. Como explica FIORE, “los poderes públicos no pueden someter a los delincuentes a pena alguna más que por razón de la tutela del orden jurídico, a cuyo restablecimiento debe tender únicamente la pena. Así como el delito no es otra cosa que una relación de contravención entre el hecho y la ley, que no puede existir sino cuando haya sido violada la ley imperante al tiempo de realizarse el hecho, del mismo modo el derecho de castigar, imponiendo la pena proporcional, debe ser también una relación de proporción entre la contravención realizada o la violación de la ley, con el mal que se reconozca por el legislador como necesario y eficaz para restablecer el orden jurídico. Sería, en verdad, contrario a los principios de la justicia penal el imponer una pena sin que la ley la haya establecido y dado a conocer previamente; pero igualmente sería arbitrario fijar una pena exorbitante, o sea superior a lo que pueda ser exigido, con arreglo a la razón penal, para conseguir el fin racional de la pena, es decir, la tutela del orden jurídico. Aceptando estas bases como el fundamento del derecho de castigar, claramente se deduce que tanto en el caso en que la ley nueva excluya del número de los delitos aquellos actos que antes eran calificados de tal, como en el de que establezca que en adelante no haya de estimarse justo el imponer a determinado delito la pena establecida por la legislación anterior, sino una más suave, debe en dichas hipótesis considerarse contrario a los preceptos de la justicia absoluta el castigar tales actos con arreglo a la legislación precedente. Decimos que esto sería injusto, porque la pena en tanto es justa y legítima, en cuanto constituya una

necesidad social para la tutela del orden jurídico, y por lo tanto, debe sin género alguno de duda estimarse ilegítimo e injusto el aplicar una penalidad establecida por la legislación anterior, cuando la nueva, reconociéndola exorbitante, y por consiguiente irracional, ha mitigado su rigor estableciendo la pena justa. No se comprende por qué motivos ha de existir en la sociedad el derecho de persistir en la petición de la expiación más rigurosa, después de haber empezado a regir la ley nueva que haya establecido una penalidad más benigna, y de aquí que sea necesario admitir como un principio de absoluta justicia el limitar los términos de la expiación a las reglas establecidas por la nueva ley nueva más benigna”<sup>169</sup>.

El artículo 2 del Código Penal también recoge expresamente esa idea de retroactividad *in bonam partem* cuando establece que “1.No será castigado ningún delito ni falta con pena que no se halle prevista por Ley anterior a su perpetración. Carecerán igualmente, de efecto retroactivo las Leyes que establezcan medidas de seguridad. 2. No obstante, tendrán efecto retroactivo aquellas leyes penales que favorezcan al reo, aunque al entrar en vigor hubiera recaído sentencia firme y el sujeto estuviese cumpliendo condena. En caso de duda sobre la determinación de la Ley más favorable, será oído el reo. Los hechos cometidos bajo la vigencia de una Ley temporal serán juzgados, sin embargo, conforme a ella, salvo que se disponga expresamente lo contrario”.

Advierte al respecto la doctrina penal que el principio general de la retroactividad de la Ley penal más favorable no resulta contradictorio, excepcional ni paradójico con el postulado básico de la irretroactividad de la propia ley penal, sino que, antes bien, constituye

---

<sup>169</sup> FIORE, P. *De la irretroactividad....*, op. cit. pag. 367 y 368. Como ha apuntado SANCHEZ HUETE, M. A. “Una visión crítica del sistema sancionador de la LGT”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 1, 2006, pag. 25 y ss. mientras “el principio de irretroactividad se basa en criterios de seguridad jurídica, el principio de retroactividad tiene su razón de ser en criterios de justicia –así STS de 11 de febrero de 1986-, o si se prefiere de igualdad, para que se castigue de la misma manera a quien ha cometido la misma acción”.

un elemento de imponderable importancia que permite entender adecuadamente los problemas de la Ley penal en el tiempo, pues la eficacia cronológica del ordenamiento punitivo está condicionada por el alcance de validez de dos principios conformadores de la aplicación temporal de la ley penal:

- a) el principio de irretroactividad de la norma penal que sea no favorable;
- b) el principio de la retroactividad de la ley penal más benigna.

Por ello, señala POLAINO NAVARRETE, “resulta exacto estimar que la delimitación de la vigencia temporal no se halla supeditada a un juego teórico de la regla-excepción, sino que responde exactamente a las correlativas expectativas de Justicia material y de Política criminal, que subyacen en el planteamiento dogmático y en la fundamentación jurídica de las proposiciones axiomáticas expresadas con la formulación de los dos principios indicados. Debe tenerse presente, en todo caso, que la norma penal tiene la calidad de una incidencia peculiarmente grave en la esfera de valoración jurídica personal y patrimonial de los autores responsables, cuyos comportamientos típicos describe y conmina penalmente, de conformidad con la esencial naturaleza fragmentaria y el carácter subsidiario del Ordenamiento punitivo. Desde el ángulo visual de esta consideración, podrá argumentarse que, al menos en el marco estadístico-criminal de estimación de la realidad criminológica asumida por las normas punitivas como objeto de ponderación, la norma penal, en la medida en que no sea efectivamente menos benigna, tampoco habrá de ser retroactiva, con lo cual queda preconizada, en los límites del presente ámbito, la cualidad de la básica irretroactividad de la ley penal”<sup>170</sup>.

---

<sup>170</sup> POLAINO NAVARRETE, M. *Derecho Penal, Parte General*, Bosch, Barcelona, 2001, pag. 522. El profesor de la Universidad de Sevilla, también se muestra de acuerdo con FIORE en la bondad de la aplicación del principio (pag. 526): “Pocas disposiciones en la legislación penal se manifiestan tan adecuadas a las exigencias político-criminales

Cierto es que la retroactividad de la norma sancionadora más favorable o retroactividad *in bonam partem*, no se establece explícitamente en el texto de la Carta Magna. Sin embargo, nuestro Tribunal Constitucional ha venido haciendo una interpretación “a contrario sensu” del art. 9. 3 CE que legitima este tipo de retroactividad más beneficiosa para el ciudadano (SSTC 8/1981, de 30 de marzo; 177/1994, de 10 de junio y 99/2000, de 10 de abril). En su Sentencia 15/1981, de 7 de mayo, el máximo intérprete de la Constitución afirmó que “la retroactividad de las disposiciones sancionadoras favorables tiene su fundamento, a *contrario sensu* en el artículo 9. 3 de la Constitución que declara la irretroactividad de las no favorables o restrictivas de derechos individuales”, pero añade acto seguido que no es “invocable, en vía de amparo, reservada a las libertades y derechos reconocidos en el artículo 14 y la Sección Primera del Capítulo II del Título I de la Constitución (artículo 161. b y 53. 2 de la misma y 41 y concordantes de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional”. El Alto Tribunal ha seguido negando el amparo constitucional a este principio

---

de ejecución de la Justicia penal como la que ratifica el art. 2. 2 del Código penal de 1995 (cuyo precedente legislativo estuvo constituido por el art. 24 del anterior Código). En el marco del debate doctrinal en torno a la *ratio* de la retroactividad penal favorable, es de señalar que la misma representa el único criterio congruente con las exigencias de Política criminal estimadas prevalentes en el momento de la real aplicación efectiva de la ley penal. No debe omitirse en ningún momento la consideración de que, en el marco de la incriminación delictiva, tanto la culpabilidad normativa como la necesidad de la sanción penal, han sido ya fundamentadas en la conminación punitiva provista por la ley precedente, respecto de la cual la nueva ley más benigna se limita a establecer una atemperación en tales momentos jurídicos fundadores de la responsabilidad penal. Y en una aplicación de la ley penal que haga de la garantía jurídica de la responsabilidad del sujeto culpable baluarte de sus normas, no parece adecuado aferrarse al mantenimiento y a la aplicación práctica de un sistema penal, vigente en el momento de la comisión del comportamiento delictivo, pero que ha ya sido positivamente superado en el de real enjuiciamiento o en el de efectiva ejecución de la norma penal. No pueden las disposiciones legales servir de forma más auténtica a la Justicia penal que siendo, ante todo, leales consigo mismas. Y la norma penal, así como en general el sistema punitivo del Estado, que no acojan con incesante dinamismo las nuevas exigencias político-criminales, perceptibles en cada momento como codeterminantes de las sanciones penales previstas, no responden a la *ratio* que esencialmente les legitima. Política criminal y Justicia penal material aparecen aquí inescindiblemente unidas. Los límites de la culpabilidad precedente se atemperan a las reales exigencias de la punibilidad, determinantes de la necesidad y del merecimiento de la sanción penal correspondiente al momento histórico de referencia”.

en otras sentencias como la 21/1993, de 18 de enero o la 75/2002, de 8 de abril)<sup>171</sup>.

En el sentir del Tribunal Supremo, “la retroactividad de las leyes penales favorables al reo ha sido un principio siempre observado en nuestro Ordenamiento, y recogido en nuestras Leyes Penales básicas” (STS de 2 de enero de 2001), teniendo su fundamento “en que las conductas realizadas con anterioridad a una modificación legislativa, que por disposición soberana del legislador han dejado de ser delictivas o son sancionadas ahora más benévolamente, deben ser favorecidas por esta consideración más benigna, por elementales razones de justicia dado que el actual constituye el grado de reproche que la sociedad atribuye a las referidas conductas” (STS de 13 de julio de 2001)<sup>172</sup>.

Esa eficacia retroactiva de la ley más favorable, alcanza incluso a la posibilidad de que entre la ley vigente al tiempo de la comisión del hecho y la vigente al tiempo del juicio, haya estado en vigor una tercera ley más beneficiosa que las otras dos en juego. Si este fuera el caso y por aplicación del referido art. 9. 3 CE, habría de aplicarse la ley intermedia, toda vez que en algún momento fue ley posterior a la comisión del hecho y, por lo tanto, aplicable al mismo si era beneficiosa<sup>173</sup>. Asimismo, el Tribunal Supremo recuerda que la determinación de esa ley más favorable que se aplicará retroactivamente, ha de hacerse desde planteamientos materiales y no formales:

---

<sup>171</sup> Muy crítica con esta postura se muestra la doctrina. Vid. al respecto PEREZ PIAYA MORENO, C. *Procedimiento Sancionador Tributario, especial referencia a su tramitación separada*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2008, pag. 47 y ss.

<sup>172</sup> En el mismo sentido SSTS de 26 de marzo de 1997 y 13 de julio de 2001. Vid. también las Sentencias de 15 de enero de 1988, 26 de junio de 1990, 26 de enero de 1991, 17 de mayo de 1991; 22 de enero de 1993; 14 de julio de 1993; 16 de marzo de 1994; 18 de marzo de 1995; 26 de enero de 1996; 29 de noviembre de 1996; 28 de abril de 1997; 26 de septiembre de 1997; 4 de octubre de 1997 y de 17 de mayo de 2005. En el mismo sentido el pronunciamiento de otros Tribunales como la SAN de 23 de junio de 2005, SSTSJ de Extremadura de 20 de octubre de 2005, o de Galicia de 27 de marzo de 2007.

<sup>173</sup> AA. VV. *Comentarios al nuevo Código Penal*, Aranzadi, Pamplona, 1996, pag. 50.

*“Cuando las conductas enjuiciadas no sólo no han sido despenalizadas sino que al legislador le merecen un trato más riguroso que el establecido con anterioridad, no procede, en absoluto, la revisión de las sentencias impuestas pues los comportamientos sancionados no pueden verse beneficiados por una consideración legislativa más benévola, que no se ha producido. En consecuencia, lo procedente es comparar el trato legislativo que merecen las conductas sentenciadas, tomando en consideración ambos sistemas punitivos. Para ello es necesario analizar el comportamiento sancionado en toda su integridad, tal y como si actualmente debiera sentenciarse, valorando la sentencia en su conjunto para deducir de ella si la conducta enjuiciada continúa o no sancionada, y si lo es, con mayor, igual o menor severidad. Debe evitarse un enfoque puramente formal, que se centre únicamente en los elementos típicos destacados por la sentencia impugnada, pues dado que éste se ha confeccionado en atención a una legalidad revisada, cabe la posibilidad de que en el relato fáctico se resalten determinados elementos típicos que sean los relevantes en la legislación derogada, difuminándose otros que, aun estando presentes en la conducta enjuiciada, no se exigían expresamente en la descripción típica anterior y, por ello, no se destacaban en la sentencia impugnada. Pudiendo decidirse sin embargo, con facilidad, del conjunto del relato fáctico o de los elementos fácticos incluidos en la fundamentación jurídica. Cuando una conducta delictiva continúa estando sancionada por el legislador, incluso de modo más riguroso, no puede aplicarse retroactivamente una legislación que en realidad no es más favorable. El mero hecho de que la evolución jurídica determine modificaciones técnicas en la descripción típica no supone la despenalización de las conductas enjuiciadas conforme a la legislación anterior, si un análisis racional de la sentencia impugnada permite constatar que la conducta sancionada también subsumible en la nueva redacción típica” (STS de 13 de julio de 2001)<sup>174</sup>.*

En definitiva, de la tipicidad deriva el principio constitucional de irretroactividad absoluta de las normas sancionadoras, no favorables o restrictivas de derechos individuales (art. 9. 3 CE), lo que fundamenta *a sensu contrario*, la retroactividad que favorezca al presunto sujeto infractor<sup>175</sup>. El Tribunal Constitucional ha declarado que el principio no

---

<sup>174</sup> En el mismo sentido SSTs de 26 de marzo de 1997 y 13 de julio de 2001.

<sup>175</sup> STC 15/1981, de 7 de mayo, FJ 7º.

resulta de aplicación directa a los simples ilícitos de naturaleza civil<sup>176</sup>, no debiendo confundirse la irretroactividad con la sucesión de normas en el tiempo<sup>177</sup>, ni dando lugar al alumbramiento de una “tercera norma”<sup>178</sup>.

## **II. 4. 1. LA APLICACIÓN DEL PRINCIPIO AL AMBITO ADMINISTRATIVO Y TRIBUTARIO.**

En el plano administrativo, el artículo 128 de la LRJPAC establece que “serán de aplicación las disposiciones sancionadoras vigentes en el momento de producirse los hechos que constituyan infracción administrativa. Las disposiciones sancionadoras producirán efecto retroactivo en cuanto favorezcan al presunto infractor” y el artículo 4. 1 del Reglamento de Procedimiento para el ejercicio de la Potestad Sancionadora que lo desarrolla, dispone que “sólo se podrán sancionar...infracciones administrativas delimitadas por Ley anterior a su comisión” y “las disposiciones sancionadoras no se aplicarán con efecto retroactivo, salvo cuando favorezcan al presunto infractor”<sup>179</sup>.

En materia tributaria, el art. 178 LGT, aunque puntualiza que la aplicación habrá de llevarse a cabo “teniendo en consideración lo

---

<sup>176</sup> STC 73/1982, de 2 de diciembre.

<sup>177</sup> STC 109/1987, de 29 de junio.

<sup>178</sup> Como ya hemos dicho, la aplicación retroactiva, por favorable, de una ley sancionadora ha de realizarse íntegramente –no cabe alumbrar una “tercera norma”, resultado de escoger lo bueno de una y de otra-, incluyendo aquellas de sus normas parciales que puedan resultar perjudiciales en relación con la ley anterior, que se desplace en virtud de dicho principio, siempre que el resultado final, como es obvio, suponga beneficio para el sujeto, ya que en otro caso la ley nueva carecería de esa condición de más beneficiosa que justifica su aplicación retroactiva (SSTC 131/1986, de 29 de octubre, FJ 2º; ATC 471/1984, de 24 de julio. También pueden verse las SSTC 21/1993, de 18 de enero FJ 5º y 75/2002, de 8 de abril, FJ 4º).

<sup>179</sup> Sorprende, por lo tanto, el error en el que incurrió el Consejo de Estado con ocasión de su informe al Proyecto de LRJPAC, recomendando añadir un inciso final al art. 128 para permitir que las leyes pudieran determinar la falta de efecto retroactivo de las disposiciones sancionadoras favorables.

dispuesto en el apartado 2 del artículo 10 de esta Ley”, señala que “salvo que se disponga lo contrario, las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo. No obstante, las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributaria y el de los recargos tendrán efectos retroactivos respecto de los actos que no sean firmes cuando su aplicación resulte más favorable para el interesado”<sup>180</sup>. Asimismo, incluso, la Disposición Transitoria Primera del Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario (Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre) autoproclama su posible retroactividad:

*“1 El reglamento aprobado por este Real Decreto será de aplicación a las infracciones tributarias cometidas con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, siempre que su aplicación resulte más favorable para el sujeto infractor y la sanción impuesta no haya adquirido firmeza, según lo dispuesto en el apartado 1 de su Disposición*

---

<sup>180</sup> El art. 10. 2 de la LGT dispone a este respecto lo siguiente “Salvo que se disponga lo contrario, las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo y se aplicarán a los tributos sin periodo impositivo devengados a partir de su entrada en vigor y a los demás tributos cuyo periodo impositivo se inicie desde ese momento. No obstante, las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias y el de los recargos tendrán efectos retroactivos respecto de los actos que no sean firmes cuando su aplicación resulte más favorable para el interesado”. Vid. asimismo la Disposición Transitoria Cuarta de la LGT que plasma esta misma idea señalando lo que sigue: “1. Esta Ley será de aplicación a las infracciones tributarias cometidas con anterioridad a su entrada en vigor, siempre que su aplicación resulte más favorable para el sujeto infractor y la sanción impuesta no haya adquirido firmeza. La revisión de las sanciones no firmes y la aplicación de la nueva normativa se realizará por los órganos administrativos y jurisdiccionales que estén conociendo de las reclamaciones y recursos, previa audiencia al interesado. Los procedimientos sancionadores en materia tributaria iniciados antes del 1 de julio de 2004 deberán concluir antes del 31 de diciembre de 2004, sin que les sea de aplicación el plazo máximo de resolución previsto en el apartado 3 del artículo 34 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, y en el artículo 36 del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario y se introducen las adecuaciones necesarias en el Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos”. Como ha declarado el Tribunal Constitucional “afirmar que las normas tributarias no se hallan limitadas en cuanto tales por la prohibición de retroactividad establecida en el art. 9. 3 CE, en tanto no son normas sancionadoras o restrictivas de derechos individuales, no supone de ninguna manera mantener, siempre y en cualquier circunstancia, su legitimidad constitucional, que puede ser cuestionada cuando su eficacia retroactiva entre en colisión con otros principios consagrados en la Constitución (STC 126/1987, FJ 9º), señaladamente, por lo que aquí interesa, el de seguridad jurídica, recogido en el mismo precepto constitucional” (STC 173/1996, de 31 de octubre).



*Transitoria Cuarta. El reglamento aprobado por este Real Decreto será de aplicación a las infracciones tributarias cometidas con posterioridad a la entrada en vigor de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y con anterioridad a la entrada en vigor del reglamento aprobado por este Real Decreto, siempre que la sanción impuesta no haya adquirido firmeza. No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, las normas sobre procedimiento previstas en los capítulos III y IV del reglamento que se aprueba por este Real Decreto serán de aplicación a todos los procedimientos sancionadores que se inicien a partir de su entrada en vigor, cualquiera que sea el régimen sancionador aplicable.*

*2. A efectos de aplicar el régimen más favorable, se tendrá en cuenta el importe final de la sanción después de la aplicación, en su caso, de la reducción por acuerdo o conformidad, sin considerar la eventual aplicación de la reducción prevista en el artículo 188. 3 de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria. En los supuestos de sanciones derivadas de actas con acuerdo se considerará, a efectos de comparación, que en el régimen sancionador previsto en la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, hubiera sido de aplicación la reducción por conformidad”.*

La doctrina ha apuntado a este respecto el posible exceso en el que puede haber incurrido la disposición reglamentaria (por vulneración de lo dispuesto en el artículo 62. 2 LRJPAC que establece el principio de irretroactividad de los reglamentos), pues ésta habría debido limitarse a desarrollar las previsiones legales, pero no es así desde el momento en el que establece que el “reglamento aprobado por este Real Decreto será de aplicación a las infracciones tributarias cometidas con posterioridad a la entrada en vigor de la Ley 58/2003, de 17 diciembre, General Tributaria, y con anterioridad a la entrada en vigor del reglamento aprobado por este Real Decreto”<sup>181</sup>.

---

<sup>181</sup> Así JUAN LOZANO, A. M. A y RODRIGUEZ MARQUEZ, J. “Cuestiones sustantivas del nuevo Reglamento general del régimen sancionador tributario”, *Fiscal Mes a Mes*, núm. 103, 2005, pag. 37 y 38 o MARTINEZ LAGO, M. A. “Nuevo régimen sancionador: cuestiones problemáticas, CEF *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 274, 2006, pag. 111. A nuestro juicio es claro que el Real Decreto no puede aplicarse con carácter retroactivo a los efectos de considerar, por ejemplo, que en la reincidencia deban computarse como antecedentes las infracciones cometidas con base en el antiguo régimen de acuerdo con una tabla de equivalencias que en la misma se establece.

En ese sentido, el Tribunal Supremo, en un primer momento predicó su absoluta negativa a la retroactividad de las disposiciones reglamentarias, llegando a manifestar que “la excepcionalidad retroactiva de las normas jurídicas, se puede predicar de las Leyes, en cuanto tales, pero no de las disposiciones reglamentarias, según el art. 2. 3 CC por afectar al principio de seguridad jurídica amparado por el art. 9. 3 CE”<sup>182</sup>. También se llegó a proclamar que en “el ámbito del derecho administrativo no es posible la aplicación del art. 2. 3 CC a los reglamentos, que son disposiciones que miran siempre hacia el futuro, sin posibilidad de aplicación a hechos, actos o situaciones jurídicas nacidos bajo la regulación reglamentaria anterior, sin perjuicio de respetar las situaciones jurídicas subjetivas adquiridas”<sup>183</sup>.

Sin embargo, en un segundo momento, podemos encontrar una doctrina jurisprudencial que simplemente reconoce que la admisión de la posible retroactividad de las normas reglamentarias constituye una cuestión conflictiva “si bien la Ley puede establecer la retroactividad de las disposiciones normativas (art. 2. 3. CC) es más dudoso que pueda hacerlo el Reglamento en base a un criterio interpretativo, *a sensu contrario* y regla *inclusionis alterius*, del propio art. 2 CC”<sup>184</sup>. Aunque ha matizado que “es principio general el de irretroactividad de los

---

<sup>182</sup> STS de 3 de febrero de 1989.

<sup>183</sup> STS de 8 de noviembre de 1991. Existen también otros pronunciamientos de los que se vuelve a extraer la negativa a admitir por parte del Tribunal Supremo la posible retroactividad de los Reglamentos. Así, por ejemplo, en la STS de 5 de febrero de 1987, se sostuvo que “es claro que la retroactividad es materia reservada a la Ley formal y, por tanto, queda excluida de la potestad reglamentaria de la Administración”. De manera aún más clara en las SSTs de 5 de febrero de 1987, 27 de mayo de 1987 y 28 de marzo de 1988, se declaró que “es principio general del Derecho positivo español, en materia de interpretación y aplicación de normas jurídicas, que las normas especiales son siempre de rango preferente en su aplicación a los casos en ella previstos, y para que sus preceptos puedan entenderse derogados precisan o bien una expresa y nominativa derogación en disposición posterior de carácter general, o dejarla sin efecto por otra también posterior que tenga el mismo carácter especial, por lo que, en aplicación de lo dispuesto en el art. 2. 2 CC, las Leyes sólo se derogan por otras posteriores, de lo que se infiere que la retroactiva es materia reservada a la Ley forma, quedando, en consecuencia, excluida de la potestad reglamentaria de la Administración”.

<sup>184</sup> Vid. STS de 5 de mayo de 1989 y en el mismo sentido SSTs de 13 de febrero de 1984 y de 13 de febrero de 1989.

Reglamentos (..) con excepciones relativas a los aclaratorios o interpretativos, favorables a los particulares y de organización” (STS de 1 de septiembre de 1988).

Por fin, en una tercera postura, el Alto Tribunal ha llegado a manifestar abiertamente la admisión de la retroactividad de estas disposiciones reglamentarias, al declarar que “los Reglamentos, al igual que las leyes, pueden ser retroactivos, siempre que los controles de legalidad no sean quebrantados o, lo que es lo mismo, siempre que el Reglamento traiga su retroactividad de una disposición con rango de Ley que lo habilite para ello” (SSTS de 10 de diciembre de 1987 y 26 de septiembre de 1988).

A nuestro juicio, esta última jurisprudencia es la mas acertada, en la medida en que permite la retroactividad de un Reglamento que complementa a una ley con habilitación de ésta, pues el propio artículo 9. 3 de la CE hace referencia a “disposiciones sancionadoras”, sin etiquetarlas especialmente o especificar más allá, y en esta expresión no existe obstáculo alguno para que puedan ser también comprendidas las normas reglamentarias. En todo caso, queda clara la pujante idea de la aplicación retroactiva de aquellas disposiciones –sean las que fueren– favorables o no restrictivas de derechos individuales<sup>185</sup>.

Asimismo, el principio de irretroactividad impide dotar de eficacia retroactiva a las disposiciones dictadas para sustituir a las anuladas judicialmente, de suerte que en el campo de la potestad sancionadora de la Administración la anulación judicial de un reglamento produce un vacío normativo temporal que comporta la impunidad de las conductas en él tipificadas durante ese completo lapso temporal (SSTS de 5 de febrero de 1988 y 22 de junio de 1989)

---

<sup>185</sup> STS de 26 de febrero de 1999. De este mismo parecer son GARBÉRÍ LLOBREGAT, J. y BUITRON RAMIREZ, G. *El procedimiento administrativo sancionador: comentarios al Título IX de la Ley 30/1992 (“De la potestad sancionadora”) y al Real Decreto 1398/1993, por el que se aprueba el Reglamento de procedimiento para el ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración (Comentarios, Jurisprudencia, Formularios, Ejemplos Prácticos y Legislación)*, Tirant lo Blanch, Valencia 2001, pag. 106.

Como señalan las SSTS de 6 de noviembre de 2000 y 11 junio de 2001, “la prohibición de aplicar retroactivamente las normas desfavorables y la consiguiente retroactividad de las favorables (art. 2 del Código Penal de 1995) alcanza tanto a las normas penales como a las administrativas que complementen el tipo”. En la misma sintonía milita el Tribunal Constitucional cuando señala a estos efectos la identidad sustancial entre el ilícito penal y el ilícito administrativo<sup>186</sup>:

*“Los postulados del art. 25 CE no pueden aplicarse a ámbitos que no sean específicos del ilícito penal o administrativo, siendo improcedente su aplicación extensiva o analógica, como resulta de las SSTC 73/1982, 69/1983 y 96/1988, a supuestos distintos o a actos por su mera condición de ser restrictivos de derechos, si no representan el efectivo ejercicio del ius puniendi del Estado o no tienen un verdadero sentido sancionador” (STC 572004, de 16 de enero, FJ 9º y en el mismo sentido SSTC 239/1988, de 14 de diciembre, FJ 2 y 164/1995, de 13 de noviembre, FJ 4º).*

*“Una adecuada respuesta a la queja expuesta por la entidad demandante de amparo ha de partir de la reiterada doctrina de este Tribunal, desde la STC 18/1991, de 8 de junio (FJ 2), que ha declarado, no sólo la aplicabilidad a las sanciones administrativas de los principios sustantivos derivados del art. 25. 1 CE, considerando que los principios inspiradores del orden penal son de aplicación con ciertos matices al derecho administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado, sino que también ha proyectado sobre las actuaciones dirigidas a ejercer las potestades sancionadoras de la Administración las garantías procedimentales ínsitas en el art. 24. 2 CE, no mediante su aplicación literal, sino en*

---

<sup>186</sup> Como señala MARTINEZ LAGO, M. A. “¿Despenalización o desadministrativización de las sanciones tributarias?”, *Impuestos*, núm. 7, 1988, pag. 112 y ss., pese a que el derecho positivo muestre que la reacción del ordenamiento sancionador tributario no puede alcanzar la imposición de penas privativas de libertad cuando el castigo corresponde imponerlo a órganos de la propia Administración –lo cual es consecuencia del papel limitado que la Constitución (art. 25. 3) reserva a la potestad sancionadora administrativa-, ello no impide considerar que, estén o no criminalizadas, las conductas contrarias a la Hacienda Pública no difieren materialmente. Sea cual sea el texto legal donde se tipifiquen, las conductas lesionan un mismo bien jurídico y, la mayoría de las veces, son puras opciones de política legislativa las que determinan la decisión de lo que es delito y de lo que es una infracción administrativa. Nada impide, en pura teoría, que lo hoy sea delito pase al ámbito de competencia de la Administración (despenalización), ni que lo que hoy es una infracción, a la que se impone una sanción administrativa, pase mañana a la órbita penal, de competencia judicial (criminalización), ya que las diferencias entre delitos e infracciones en materia tributaria son meramente formales.

*la medida necesaria para preservar los valores esenciales que se encuentran en la base del precepto. Ello, como se ha afirmado en la STC 120/1996, de 8 de julio (FJ 5) del precepto. Ello, como se ha afirmado en la STC 120/1996, de 8 de julio (FJ 5), “constituye una inveterada doctrina jurisprudencial de este Tribunal y, ya, postulado básico de la actividad sancionadora de la Administración en el Estado social y democrático de Derecho” (STC 54/2003, de 24 de marzo, FJ 3º). .*

La STC 99/2000, de 10 de abril, en sus Fundamentos Jurídicos 1º a 6º y el brillante voto particular que el Magistrado RAFAEL DE MENDIZÁBAL hace a la misma, aluden a esa aplicación retroactiva de la ley sancionadora más favorable en el ámbito fiscal. El recurrente había sido sancionado por infracción tributaria grave de las tipificadas en el art. 79 a) de la LGT/1963. La STS recurrida en amparo estimó el recurso de apelación del Abogado del Estado contra la sentencia de primera instancia, que había sido favorable al demandante y confirmado la sanción, sin que éste compareciera en la apelación. El recurrente entendió vulnerado el art. 25. 1 CE, al no haberse aplicado de oficio la ley más favorable, que era la Ley 25/1995, por la que se había modificado la LGT y reducido sustancialmente las sanciones aplicables. En opinión del TC la rebaja sustancial de las sanciones operada por la Ley 25/1995 y la no comparecencia del recurrente, en nada impedía la aplicación de la ley sancionadora más favorable en virtud del principio *iura novit curia*, pero acabó desestimando la alegación relativa a la necesaria aplicación del art. 25. 1 CE, por considerar que el principio de retroactividad de la ley penal o sancionadora más favorable no tenía encuadre en dicho derecho fundamental (SSTC 14/81, 68/82, 122/83, 51/85, 131/86, 196/91, 38/94 y 177/94), motivo por el cual el Magistrado MENDIZABAL lamenta que la sentencia no entre en la obligación constitucional de aplicación de la ley penal más favorable, resultante de los arts. 25. 1 y 9 CE, de la STC 8/81 y del art. 15. 1 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos<sup>187</sup>.

De entrada, el magistrado disidente coincide en la necesidad de restablecer la legalidad dañada, discrepando, sin embargo, de un razonamiento jurídico que omite reconocer la debida relevancia a un principio constitucional que, aunque recogido expresamente en el artículo 9. 3 de la CE, también puede incardinarse en el art. 25 de la propia Norma Fundamental:

*“No sabría decir con exactitud si este Voto particular mío es discrepante o concurrente. Si se mira desde la perspectiva del fallo, su impacto conseguiría el mismo efecto práctico -anular la Sentencia impugnada reabriendo la oportunidad de corregir el yerro denunciado- pero si la óptica que se utiliza es el respaldo constitucional del derecho fundamental en juego y la argumentación al respecto, entonces expresa una clara disidencia de una faceta concreta: La necesaria retroactividad de la ley penal más benigna, a la cual esta Sentencia niega en el parágrafo quinto de sus razonamientos jurídicos que forme parte del derecho fundamental a la legalidad configurado en el art. 25.1 CE. Holgaría la pesadumbre de esta opinión, disidente o no, por extenso, siendo suficiente para conseguir su efecto testimonial con enviar al lector, si lo hubiere, a mis Votos particulares para las SSTC 177/1994 y 203/1994. Lo impide, sin embargo, -como allí dije- una inclinación a lo que más de una vez he llamado cortesía forense como exteriorización del talante propio del Juez dialogante en el estrado y reflexivo en su escritorio y en la motivación de sus decisiones, sin perjuicio de la potestas o el imperium en que consiste el pronunciamiento final de la Sentencia. Quienes fueron parte en este proceso y sus Abogados tienen el mismo derecho que quienes lo fueron en el anterior a conocer directamente, aquí y ahora, las razones determinantes de la resolución definitiva de su pleito y, también, de los criterios discrepantes, evitándoles la carga de buscarlos en otro lugar, por fácil que pueda resultar. En esta ocasión como en las anteriores, ya mencionadas, se presta amparo al demandante por un achaque de la Sentencia que no descoloca, sino al contrario, el tema principal, vale decir el principio de la legalidad penal con la delimitación de su contenido esencial, para averiguar si comprende la eficacia retroactiva automática de la regulación más favorable a quien resulta a la postre sancionado. Ahora bien, aun cuando en el caso que nos ocupa la circunvalación dialéctica de la Sentencia esté bien construida y sea muy hábil, todo hay que decirlo, y haya de ser otorgado el amparo por tal motivo, tampoco ello hubiera debido cortar el paso al enjuiciamiento de la otra cuestión en litigio, cuya trascendencia resulta notoria. No existe incompatibilidad alguna de los dos temas, formal y*

---

<sup>187</sup>. Vid. en este sentido la STC 177/94, de 10 de junio, FJ 2), donde el mismo Magistrado se lamenta del mismo problema en otro brillante voto particular.

sustantivo, intrínseco y extrínseco, ni la aceptación de uno precluye necesariamente el tratamiento del otro. En ningún lugar está escrito que no se puede amparar por más de una razón simultáneamente, si hubiera lugar a ello deshaciendo los varios entuertos causados al reclamante. Por ello creo que, en cualquier caso, hubiera sido necesario abordar la segunda de las dos cuestiones planteadas en el recurso.1. En ese abordaje del tema he de anticipar que, en mi opinión, hubiera hecho bien el Tribunal apartándose de la doctrina constitucional hasta ahora prevalente en sus dos Salas, utilizando al efecto el cauce que señala el art. 13 de nuestra Ley Orgánica. Y ya en tal sendero conviene empezar por algunas reflexiones quizá obvias pero esclarecedoras. El principio de legalidad aludido por su nombre y con alguno de sus elementos (jerarquía normativa y publicidad de las normas) en el art. 9.º, párrafo tercero, de nuestra Constitución, es inherente al Estado de Derecho como una emanación de ese imperio de la ley que significa la primacía de ésta pero no su exclusividad y por tanto forma parte muy principal, pero parte al fin, del principio más amplio de la juridicidad acogido en aquellos preceptos, muy numerosos, donde se invocan la Ley y el Derecho (art. 106 CE) o el ordenamiento jurídico. Sin embargo, este principio de legalidad funciona con su más estricta acepción en el ámbito del ius puniendi del Estado y de la potestad sancionadora de las Administraciones públicas, identificadas materialmente por la jurisprudencia propia y la europea con un diseño que asume implícitamente nuestra Constitución (art. 25.1), cuyo texto roza el laconismo pero con un contenido que va más allá de sus palabras, como ha puesto de relieve nuestra doctrina desde un principio y a lo largo de los años. Es evidente, por una parte, que recoge el principio cardinal en este ámbito, el establecimiento de «una reserva absoluta de ley» (STC 15/1981), a la cual se traduce la palabra «legislación». Ahora bien, no obstante su parquedad expresiva el texto constitucional analizado hace algo más que asumir como propio el brocardo nullum crimen nulla poena sine praevia lege en su estricta formulación y lo incorpora con su entero significado y su proyección en otras facetas, como ocurre tantas veces cuando la Constitución, cuerpo vivo y documento histórico, incide sobre instituciones o tipos abstractos preexistentes (STC 11/1981) cuyo perfil y cuya sustancia da por sabidos, por estar enraizados en un subsuelo cultural. Por ello, este Tribunal ha ido descubriendo, caso a caso muchas de tales manifestaciones del principio de legalidad penal. No basta con que respalde formalmente el poder estatal de castigar en cualquiera de sus dos modalidades, sino que va más allá. Exige también la tipicidad, o descripción estereotipada de las acciones o de las omisiones incriminadas, con indicación de las simétricas penas o sanciones (SSTC 2/1981, de 30 de enero; 37/1982, de 16 de junio; 62/1982, de 15 de octubre; 182/1990, de 15 de noviembre, 102/1994, de 11 de abril, y 120/1994, de 25 de abril) que a su vez veda la aplicación analógica de las normas penales y su interpretación

*extensiva, tan difíciles de distinguir en más de un supuesto (SSTC 89/1983, de 2 de noviembre; 75/1984, de 27 de junio; 133/1987, de 21 de julio; 119/1992, de 10 de septiembre, y 111/1993, de 25 de marzo), analogía y extensión cuya prescripción opera tan sólo para el Derecho Penal «material» y en perjuicio del acusado, in malam partem. Un paso adelante, con un rumbo más sustantivo que formal, nos lleva de la mano a las cualidades predicables de la norma penal, desde una concepción más profunda de la legalidad o «legislación», en su acepción constitucional, que deben ser concretas y precisas, claras e inteligibles, sin proclividad alguna a la incertidumbre, lo que se suele llamar lex certa y también académicamente, «taxatividad» sin que sean admisibles formulaciones tan abiertas, por su amplitud, vaguedad o indefinición, que la efectividad dependa de una decisión prácticamente libre y arbitraria del intérprete y juzgador (STC 105/1988, de 8 de junio). Finalmente, cabe anotar en este inventario del contenido real del principio de legalidad penal, tal y como se configura constitucionalmente, la proscripción de ne bis in idem (STC 2/1981). El denominador común de todas estas manifestaciones se encuentra en la seguridad jurídica, que ha de guiar la actividad de los poderes públicos. Es claro, por lo expuesto, que el párrafo primero del art. 25 CE comprende mucho más de lo que dice, aun cuando el punto de partida haya de ser siempre ése y, en tal aspecto, no puede soslayarse el dato de que introduce en el principio de legalidad un elemento cronológico o temporal. Efectivamente, que nadie puede ser condenado o sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyeran delito, falta o infracción administrativa, según la legislación vigente entonces, proscribire la ley ex post facto, la Ley Van der Lubbe, pero no se detiene ahí por su propio dinamismo interno y por razones poderosas que determinan la naturaleza intrínseca y la función de la norma penal, como luego se dirá. La exigencia de la lex praevia ha llevado siempre consigo la peculiar configuración del juego de retroactividad e irretroactividad en este ámbito, muy distinto del que tiene en el resto del ordenamiento. En todos sus sectores las leyes se dictan para el futuro con una vocación conformadora de la realidad presente y de la venidera, aun cuando se permita su eficacia retrospectiva cuando ellas mismas lo dispongan así, como advierte el Código Civil (art. 2.º 3). En el ámbito del ius puniendi no ocurre lo mismo y la irretroactividad de la norma penal en cuando tenga de «odiosa» en terminología obsoleto, o de perjudicial, se impone con carácter absoluto, no dispensable por el legislador. A tal conclusión nos conduce la Constitución por una doble vía, la configuración del principio de legalidad penal como derecho fundamental, derecho subjetivo, pues, protegido con la máxima intensidad (art. 25.1) y la proclamación de la seguridad jurídica como mandato a los poderes públicos, especialmente el legislativo y el judicial, con la*



*proscripción de que las disposiciones sancionadoras no favorables produzcan efectos retroactivos (art. 9.º 3)”.*

En la opinión de MENDIZÁBAL, no resulta conveniente operar fragmentaciones de los preceptos constitucionales que puedan inducir al error, pues la relación entre los artículos 9. 3 y 25 CE es tan intensa que no permite separaciones artificiales, coincidiendo además en que el fundamento del principio de retroactividad de la norma sancionadora más favorable encuentra su razón de ser en la propia justicia y no en otras consideraciones que, aunque aplicables, son indudablemente mucho menos relevantes o de menor octanaje jurídico:

*“Pues bien, aquí encaja como reverso complementario de la irretroactividad de las normas penales cuando consisten en prohibir y reprimir, contenido negativo en suma, in malam partem, la retroactividad obligada de aquellas otras que operen en el sentido opuesto y por tanto en favor y al aire, de la libertad en su acepción más plena por eliminar ciertas conductas del catálogo de las infracciones punibles o castigarlas con menor severidad o dureza. A este mismo resultado hermenéutico, aun cuando fragmentario, había llegado este Tribunal Constitucional desde una de sus primeras Sentencias, la 8/1981, de 30 de marzo, donde se admite que, interpretado contrario sensu, el art. 9.º 3 puede entenderse en el sentido de que la Constitución garantiza también la retroactividad de la ley penal más favorable, aun cuando se niegue tal virtud al art. 25.1. Esta es la tendencia jurisprudencial dominante a lo largo de estos años y aceptada hasta hoy mismo en la vía del amparo constitucional por las dos Salas (SSTC 15/1981, de 7 de mayo; 62/1982, de 15 de octubre; 131/1986, de 29 de octubre; 22/1990, de 15 de febrero; entre otras y los AATC 471/1984, de 24 de julio; 876/1986, de 29 de octubre; 226/1990, de 4 de junio, y 339/1992, de 16 de noviembre). Sin embargo no parece que el elemento cronológico del principio de legalidad penal pueda trocearse no sólo en sus manifestaciones sino incluso en la sede constitucional que lo alberga. En definitiva, la lógica intrínseca de la institución tal y como ha sido moldeada históricamente por la jurisprudencia la legislación y la oppinio iuris académica, concordes en este punto ahora polémico, tienen cabida en la Constitución, que no quiso disminuir las garantías ya existentes sino lo contrario. Se impone así la interpretación conjunta de sus arts. 9.º 3 y 25.1 ya que de no hacerlo podría llegarse a la concusión paradójica de que uno de ellos es inconstitucional por antinomia. El fundamento profundo de tal conclusión hinca sus*

*raíces en la misma entraña del Derecho Penal y de su doble función, que constituye el mínimo ético indispensable para la convivencia en sociedad por llevar aparejado el máximo reproche social tanto en su faceta retributiva como en la pedagógica, así como las más duras consecuencias a través de la pena, cuyo carácter infamante y su repercusión en el futuro, por obra de los antecedentes, la hacen especialmente gravosa y temible. Hoy en día esta ya vieja concepción se ha traducido en un principio, el de intervención mínima, uno de aquellos sobre los cuales «descansa el Derecho Penal moderno», en cuya virtud «el aparato punitivo reserva su actuación para aquellos comportamientos o conflictos cuya importancia o trascendencia no puede ser tratada adecuadamente más que con el recurso a la pena; tan grave decisión se funda a su vez en la importancia de los bienes jurídicos en juego y en la entidad objetiva y subjetiva las conductas que los ofenden». El límite cronológico del ius puniendi como conjunto de normas y como potestad, comprende pues tanto la interdicción de la irretroactividad de la ley más severa, que puede rastrearse en nuestro Derecho histórico hasta el Fuero Real y Las Partidas, como la retroactividad obligada de la más benigna, no por compasión, humanitatis causa, ni tampoco por virtud del principio in dubio pro reo, sino por razones de justicia, como valor constitucional preferente y norte del Estado de Derecho, con la libertad por delante, que en la coyuntura aquí contemplada juegan un papel decisivo. Non pietatis sed iustitiae causa, pues, que ya se dijo otrora. Efectivamente, cuando el legislador promulga una ley sancionadora más suave está reconociendo implícitamente al menos, que la precedente más severa no se acomoda a las exigencias de justicia de la sociedad coetánea. No parece coherente admitir a priori la posibilidad de que dos poderes públicos, el legislativo y el judicial funcionen cada uno a su aire, exonerando y castigando a la vez las mismas conductas por mor del tiempo en que sucedieron. Es evidente que para evitar tal distonía debe prevalecer la ley nueva que refleja las convicciones del pueblo, a través de sus representantes, en tan preciso momento y, por tanto, pone el listón del mínimo ético o aplica el principio de intervención mínima para no dar lugar a situaciones injustas, en las que personas distintas por idénticos hechos (acciones u omisiones) pudieran ser castigados unos y exonerados otros de responsabilidad penal total o parcialmente por la mera circunstancia de haberlas realizado con horas o incluso minutos de diferencia”.*

La conclusión última del Voto particular, -y esto es sin duda lo más relevante de toda la argumentación jurídica defendida brillantemente por MENDIZÁBAL- es que debió aplicarse derechamente la ley sancionadora más favorable, a la luz interpretativa de los pactos

internacionales suscritos por España, de conformidad con lo establecido por la propia Constitución en su artículo 10, pero con rango de derecho fundamental a la legalidad configurado en el artículo 25. 1 CE, y susceptible de tutela directa a través del procedimiento especial de protección de los derechos fundamentales de la persona y del recurso de amparo:

*“En otro aspecto, resulta claro también que por su propia naturaleza la retroactividad opera tan sólo en el ámbito penal, dentro de cuyo perímetro se incluye la potestad sancionadora de la Hacienda Pública, y deja a salvo la responsabilidad patrimonial civil derivada de tales hechos. Es lo que hace precisamente la Disposición transitoria segunda de la Ley 25/1995. La retroactividad obligada de la norma penal más benigna, que por definición lo es siempre la que elimina la conducta del catálogo de las infracciones, se encuentra reconocida en el bloque de la constitucionalidad aplicable al caso, en el cual se integra necesariamente la Ley Orgánica de este Tribunal (art. 40.1) donde se establece como principio general la irretroactividad de las Sentencias declarativas de inconstitucionalidad de las leyes, pero concediendo eficacia retroactiva a los procesos penales en los cuales, como consecuencia de la nulidad de la norma aplicable, resulta una reducción de la pena. A lo dicho conviene, finalmente, añadir el criterio hermenéutico que suministra la propia Constitución para la lectura de sus normas sobre derechos fundamentales, que han de interpretarse a la luz de los Tratados y Acuerdos ratificados por España (art. 10.2 CE y STC 245/1991, entre otras). Pues bien, el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, ratificado por instrumento de 13 de abril de 1977 («Boletín Oficial del Estado» de 30 de tales mes y año), proclama conjuntamente estas dos vertientes del principio de legalidad penal en el tiempo. Por un lado, consagra el derecho a no ser condenado por actos u omisiones que en el momento de cometerse no fueran delictivos, añadiendo a la vez que «si con posterioridad a la comisión del delito la ley dispone la imposición de una pena más leve el delincuente se beneficiará de ello» (art. 15.1). Este mandato incorporado a nuestro Derecho interno conforme al art. 96.1 CE, pone de manifiesto que en el haz de garantías del principio de legalidad penal figura el derecho a la retroactividad de las normas penales más benignas y que en consecuencia, deben ser interpretadas de tal guisa, retroactivamente in bonam partem, tanto las normas constitucionales como el resto de las normas de nuestro ordenamiento (SSTC 42/1982, de 5 de julio, y 76/1982, de 14 de diciembre). A este Tribunal le corresponde -como garante último de los derechos fundamentales protegidos mediante el recurso de amparo- evitar que así suceda, teniendo en cuenta que,*

*es la propia jurisdicción nacional quien está llamada en primer término a reparar en el orden interno cualquier vulneración de los derechos protegidos en el Pacto, como advierte el Protocolo Facultativo del mismo, suscrito y ratificado en 1985 [art. 5.º 3 b)]. En el caso que nos ocupa una infracción tributaria cometida en el año 1984, período impositivo del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas cuyo devengo se produce el 31 de diciembre, fue calificada como muy grave a tenor del tipo correspondiente configurado en la Ley 10/1985 con las circunstancias modificativas (criterios de graduación) prefigurados en aquélla y desarrolladas por el Real Decreto 2631/1985, imponiéndose las correspondientes multas. En suma, se utilizó una norma sancionadora posterior al hecho o acto ilícito y más dura con eficacia retroactiva, sin que a este efecto tuviera trascendencia alguna la fecha en que se formalizara la declaración tributaria y la llamada autoliquidación. A su vez la Sentencia del Tribunal Supremo que lleva fecha 19 de diciembre de 1995, promulgada ya y vigente la Ley 25/1995, de 20 de julio, donde se reformó profundamente el régimen de la potestad sancionadora de la Hacienda Pública instaurado en 1985, con un talante más benigno sobre todo para aquellos criterios y las sanciones, rechaza la aplicación, retroactiva, incluso de oficio, que hubiera conllevado una reducción de éstas. En virtud de la disposición transitoria primera de aquélla «la nueva normativa será de aplicación a las infracciones tributarias tipificada en esta Ley, cometidas con anterioridad a la entrada en vigor de la misma, siempre que su aplicación resulte más favorable al sujeto infractor y la sanción no haya adquirido firmeza», a cuyo efecto se instrumenta la audiencia del interesado. No haciéndolo así, la Sentencia impugnada desconoció paladinamente el claro y tajante mandato legal, y vulneró a la vez su derecho fundamental a la legalidad penal contenido en el art. 25.1 CE, por negar el efecto beneficioso -la mitigación de las sanciones- que conllevaba la nueva configuración de la conducta incriminada con posterioridad a su comisión. En suma, la Sentencia de la cual discrepo hubiera debido, a mi juicio, amparar al demandante y reconocerle el derecho a que le fuera aplicada retroactivamente la Ley 25/1995, por estar comprendida tal retroactividad en el principio de legalidad penal proclamado en el art. 25.1 CE, anulando para ello la Sentencia del Tribunal Supremo (Sala Tercera) y el acto administrativo, como efectivamente se hace aun cuando por razón distinta, el menoscabo de una efectiva tutela judicial (art. 24.1), derechos fundamentales ambos, aquél y éste, enlazados en el caso que nos ocupa.»*

Esta cuestión, relativa a la posible consideración de la retroactividad de las normas sancionadoras favorables como derecho fundamental recogido en el art. 25. 1 CE, no puede considerarse

definitivamente cerrada. En 1985, SANZ GANDASEGUI, ya puso de manifiesto “la un tanto arbitraria creación de derechos fundamentales que realiza el Tribunal Constitucional”, comparando el reconocimiento como derecho fundamental del principio *non bis in idem* con la falta de ese reconocimiento para el principio de la retroactividad de las normas favorables”<sup>188</sup>. La argumentación de MENDIZÁBAL también es compartida por otros juristas de reconocido prestigio como GONZÁLEZ PÉREZ y GONZÁLEZ NAVARRO<sup>189</sup>:

*“No quedaría completa esta exposición si prescindiera del voto particular discrepante que formuló a esta sentencia el magistrado Mendizábal. Con razones que a mí me convencen expone por qué a su parecer la Sala debió cambiar la línea jurisprudencial tanto tiempo seguida y declarar que, efectivamente, en el artículo 25. 1 está contenido también el derecho a la irretroactividad de las normas sancionadoras más favorables. He aquí el razonamiento –ciertamente extenso pero, a mi parecer, bien construido y sólidamente trabado- del magistrado discrepante”*

Como señala la STS de 4 de junio de 1987, “el principio de retroactividad en las normas sancionadoras, favorables, lleva a la conclusión de que para imponer sanciones por hechos que merezcan tal correctivo, no sólo han de estar contemplados y sancionados por ley vigente en el momento de su comisión, sino también cuando se juzga o determina por el órgano competente, la aplicación de la norma sancionadora a los hechos”. Y con posterioridad, el mismo Tribunal señalará que “el principio de retroactividad de las leyes penales favorables, reconocido en los artículos 24 del Código Penal (actual art. 2. 2 del vigente Código y 15 del Pacto Internacional de los Derechos Civiles y Políticos, de 19 de diciembre de 1966, es una consecuencia del

---

<sup>188</sup> SANZ GANDASEGUI, F. *La potestad sancionatoria de la Administración: La Constitución española y el Tribunal Constitucional*, Ed. Edersa, Madrid, 1985, pags. 123 y 124.

<sup>189</sup> *Comentarios a la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común*, Civitas, Madrid, 3ª ed. 2004, t. II, pag. 2780.

principio de legalidad, establecido en el artículo 25 de la Constitución, para la imposición de condena o sanción y del principio de irretroactividad que garantiza el artículo 9, núm. 3, del mismo texto fundamental. Su aplicación al Derecho administrativo sancionador resulta, por tanto, de la Constitución, interpretada de esta manera conforme a lo previsto en su artículo 10. 2”.

Desafortunadamente, sin embargo, el Tribunal Constitucional en su Sentencia 85/2006, de 27 de marzo, ha rechazado una vez más el empleo del recurso de amparo como medio para denunciar la inaplicación retroactiva de una norma sancionadora más favorable, porque ello no se integra en el contenido del derecho fundamental a la legalidad de las infracciones y sanciones administrativas que recoge el artículo 25. 1 de la *norma normarum*. El voto particular de MENDIZÁBAL ha sido, por lo tanto, totalmente preterido por el Alto Tribunal con ocasión de posteriores pronunciamientos, pero no ha sido en modo alguno rebatido en cuanto a motivación jurídica y la adecuación de sus planteamientos, que suscribimos plenamente.

Conviene advertir, sin embargo, que con relación a este principio de aplicación de la norma penal o sancionadora más favorable, existe alguna diferencia entre el ámbito penal y el administrativo, toda vez que en el primeramente citado la retroactividad por norma más favorable produce sus efectos con independencia del estado del procedimiento e incluso de que se haya obtenido ya sentencia firme, mientras que en el segundo, la retroactividad puede aplicarse en tanto la sanción no sea firme, por lo que es predicable tanto de la vía estrictamente administrativa como de la posterior vía jurisdiccional, pero en ningún caso después de que la sanción haya ganado firmeza<sup>190</sup>, no obstante lo

---

<sup>190</sup> Aspecto este criticado por GARCIA GOMEZ DE MERCADO, F. *Sanciones administrativas. Garantías, derechos y recursos del presunto responsable*, Comares, Granada, 2006, pag. 46, cuando afirma lo que sigue: “Más discutible puede ser la no revisión de las sanciones firmes, a diferencia de lo que ocurre en el ámbito penal. Puede aducirse a favor de esta diferencia la generalmente mayor gravedad de las

cual, también es posible encontrar algún pronunciamiento aislado del Tribunal Supremo en sentido contrario. Tal es el caso de la STS de 19 de junio de 1989, que llega a otra conclusión, señalando la necesidad de aplicar la ley posterior con efecto retroactivo, en cuanto favorezca al sancionado, aunque existiese sentencia firme y el infractor se hallare cumpliendo dicha sanción o ya la hubiese cumplido:

*“Esta Sala tiene dicho en reiteradas Sentencias, tales como las de 16 de octubre y 30 de noviembre de 1987 y 20 de febrero de 1988, entre otras, que en punto a la actividad sancionadora de la Administración debe tenerse presente lo dispuesto en el artículo 24 del Código Penal, toda vez que las normas reguladoras de aquélla participan de la naturaleza de las de éste, y, por consecuencia, habrán de aplicarse con efecto retroactivo en cuanto favorezcan al sancionado, aunque al publicarse aquéllas hubiere recaído sentencia firme y el infractor se hallare cumpliendo la sanción; criterio que, asimismo, comparte el párrafo segundo de la disposición transitoria tercera 1 del Real Decreto 2631/1985, de 18 de diciembre, sobre procedimiento para sancionar las infracciones tributarias, en cuanto establece que «... la nueva normativa será de aplicación a las infracciones tributarias cometidas anteriormente, cuando resulte más favorable para los sujetos infractores». De lo anterior se infiere que, en el actual momento procesal, es de aplicación a los hechos la tipificación que se recoge en el artículo 79 a) de la Ley General Tributaria, en la redacción que le dio la Ley 10/1985, de 26 de abril, cuando establece que «constituyen infracciones graves (...) dejar de ingresar, dentro de los plazos reglamentarios señalados, la totalidad o parte de la deuda tributaria, de los pagos a cuenta o fraccionados, así como de las cantidades retenidas que se hubieran debido retener», que constituye, exactamente, la conducta antijurídica desarrollada por el sujeto pasivo, sin que, por tanto, pueda ser tipificada con arreglo a la normativa anterior contenida en el artículo 39.2 de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que ha de entenderse derogado en el doble sentido de que se refiere a unas infracciones de «defraudación» que ya no existen en el ordenamiento vigente y describe análoga conducta a la recogida por la norma derogante posterior. La mencionada conducta que tipifica el artículo 79 a) de la actual Ley General Tributaria tiene su norma sancionadora en*

---

sanciones penales (básicamente consistentes en la privación de libertad), pero no siempre las sanciones penales son especialmente graves, ni tampoco las administrativas son siempre leves. A nuestro juicio, en ambos casos, la retroactividad favorable debería afectar a las sanciones cuyo cumplimiento no se haya agotado, excluyendo, en cambio, aquellas sanciones que estén plenamente consumadas”.

los artículos 87.1 y 88.3 de la misma, en cuanto el primero establece que «las infracciones tributarias graves serán sancionadas con multa pecuniaria proporcional del medio al triple de las cuantías a que se refiere el apartado 1 del artículo 80, salvo lo dispuesto en el artículo siguiente», es decir, que «las infracciones graves consistentes en la falta de ingresos de tributos repercutidos o de cantidades retenidas o que se hubieran debido retener a cuenta de cualquier impuesto, serán sancionadas con multa pecuniaria proporcional en cuantía del 150 al 300 por 100» (art. 88.3), de donde aun admitiendo, como se admiten, las circunstancias atenuantes de la gravedad de la infracción con arreglo al artículo 82 de la Ley General Tributaria, que se recogen en el cuarto Fundamento de Derecho de la sentencia apelada, es evidente que ésta incurre en el error de estimar la «sanción mínima» en el medio de las cuantías a que se refiere el artículo 80.1, cuando, en realidad, dicha sanción mínima no puede, en este caso, establecerse por debajo del 150 por 100 de aquéllas por aplicación de lo dispuesto en el artículo 88.3. Ciertamente, siguiendo la doctrina de la retroactividad de la norma sancionadora más favorable, no puede ser de aplicación al caso, en el momento presente, el régimen de sanciones accesorias a que se refiere el artículo 87.3 de la tantas veces citada Ley General Tributaria, por cuanto este precepto, en la redacción de que fue objeto a través del artículo 112 de la Ley 33/1987, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1988, exige para que aquéllas procedan que concurra, «... además mala fe o bien resistencia, negativa u obstrucción a la acción investigadora de la Administración Tributaria, por parte de los sujetos infractores»; concurrencia que, en ningún caso, es de apreciar como se recoge en el anterior Fundamento de Derecho y se concreta en el que, bajo el número cuatro, contiene la sentencia apelada. Con arreglo a lo que disponen los artículos 131 y concordantes de la Ley reguladora de esta Jurisdicción, no ha lugar a hacer pronunciamiento en cuanto al pago de las costas».

De conformidad con lo que acaba de decirse, conviene advertir que la LGT sigue ese mismo criterio acogiendo el principio de retroactividad *in bonam partem* en materia de infracciones y sanciones tributarias con unos efectos más moderados que normas anteriormente vigentes como, por ejemplo, la derogada Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes. Efectivamente, el artículo 10 y la Disposición Transitoria Cuarta de la LGT impiden la aplicación retroactiva favorable de la norma, cuando la imposición de la sanción sea ya firme en vía



administrativa<sup>191</sup>, en cambio, el artículo 4. 3 de la Ley 1/1998 era mucho menos restrictivo, al disponer que “las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias, así como el de los recargos, tendrán efectos retroactivos cuando su aplicación resulte más favorable para el afectado”, permitiendo con ello la aplicación retroactiva de la norma favorable a pesar de que el acto fuera firme en vía administrativa o, incluso aunque estuviera pendiente de recurso jurisdiccional.

Aunque algún autor ha venido a justificar este notable retroceso de la vigente LGT<sup>192</sup>, no parece que dicho cuerpo legal pueda desmarcarse de los límites más amplios que se fijan en la Constitución, el Código Penal o la Ley 30/1992, restringiéndolos y desmarcándose completamente en este punto del resto del Derecho punitivo. Como ha señalado SANCHEZ HUETE, este “límite no se encuentra en su configuración constitucional en el art. 9. 3, ni en el art. 128 de la Ley 30/1992, y aparece expresamente desterrado en el ámbito penal al admitir su aplicación a Sentencias firmes que no hubieran sido cumplidas en su totalidad. Tal situación aboca a introducir un criterio discordante del existente en el resto del derecho sancionador, además de fomentar la impugnación de la sanción en caso de que existan

---

<sup>191</sup> Como ha apuntado GOMEZ MOURELO CASTEDO, C. *El nuevo régimen sancionador tributario comentado*, La ley, Madrid, 2005, pag. 566, la Ley General Tributaria “ha optado por una fórmula que, interpretada literalmente, resulta demasiado restrictiva, y aunque la filosofía que subyace en la misma es idéntica a la que preside lo establecido a esos efectos en el Código Penal, concretamente en su Disposición Transitoria Primera, la redacción de esta última norma parece más apropiada, puesto que mientras la Disposición Transitoria Cuarta 1 LGT indica que “esta ley será de aplicación a las infracciones tributarias cometidas con anterioridad a su entrada en vigor, siempre que su aplicación resulte más favorable para el sujeto infractor y la sanción impuesta no haya adquirido firmeza”, el Código Penal, con una redacción más amplia señala en su Disposición Transitoria Primera que “los delitos y faltas cometidos hasta el día de la entrada en vigor de este Código se juzgarán conforme al cuerpo legal y demás leyes penales especiales que se derogan. Una vez que entre en vigor el presente Código, si las disposiciones del mismo son más favorables para el reo se aplicarán éstas”

<sup>192</sup> Concretamente CALVO ORTEGA, R. *La nueva Ley General Tributaria*, Civitas, Madrid, 2004, pag. 39, para el que la imposibilidad de aplicar la norma más favorable “respecto de los actos que sean firmes” constituye una precisión lógica que da mayor claridad al artículo 10. 2 de la LGT.

indicios de modificación de su régimen”<sup>193</sup>. También MARTINEZ LAGO ha señalado que la nueva limitación contenida en la LGT resulta “inconstitucional y debe interpretarse correctivamente en el sentido de que la retroactividad sólo se excluye cuando la sanción haya sido cumplida íntegramente, con independencia de que ello pueda contrariar espurios intereses administrativos”<sup>194</sup>.

En realidad, tal y como ha señalado FALCON Y TELLA (coincidiendo con MARTINEZ LAGO), esa posible inconstitucionalidad del artículo 10. 2 y de la Disposición Transitoria Cuarta de la Ley General Tributaria puede salvarse a través de una interpretación correctiva de estas normas, pues “de no interpretarse así, tales incisos resultan inconstitucionales, aunque tal inconstitucionalidad no sea susceptible de fundamentar un recurso de amparo, por no afectar al principio de legalidad ni a los derechos fundamentales”<sup>195</sup>. Y es aquí cuando se echa de menos la jugosa doctrina de los votos particulares del Magistrado MENDIZÁBAL al abogar por la incardinación del principio en el artículo 25 CE. En todo caso, y como con su habitual agudeza ha observado NIETO GARCIA, los problemas que puede plantear esta doctrina restrictiva de la retroactividad *in bonam partem* son gravísimos, ya que, tratándose de “multas –que es la sanción más habitual en este ámbito- resulta que si la multa ya ha sido satisfecha, no procede la revisión retroactiva; mientras que si procedería para el sancionado moroso premiando su resistencia”<sup>196</sup>.

---

<sup>193</sup> SANCHEZ HUETE, M. A. “Una visión crítica del sistema...”, op.cit. pag. 25.

<sup>194</sup> MARTINEZ LAGO, M. A. “Nuevo régimen sancionador...”, op. cit. pag. 110.

<sup>195</sup> FALCON Y TELLA, R. “La entrada en vigor de la nueva Ley General Tributaria y su aplicación retroactiva en materia de sanciones: la posible inconstitucionalidad de la disposición transitoria 4. 1 y del art. 10. 2”, QF 2004, pag. 8. Puede verse del mismo autor “La aplicación retroactiva del límite de 120.000 euros en el delito fiscal y el Auto de la AP de Barcelona de 2 de noviembre de 2004”, QF, núm. 21-22, 2004, pag. 6.

<sup>196</sup> *Derecho Administrativo Sancionador*, 1ª edición, Tecnos, Madrid, 1993, pag. 208.

En definitiva, que únicamente resultará de aplicación la retroactividad *in bonam partem* para aquellos que hayan decidido impugnar la sanción o disposición no favorable ante los Tribunales de justicia (aunque eso no les asegure tampoco la posterior posibilidad de recurrir en amparo frente una hipotética desestimación de sus pretensiones jurídicas), pues en otro caso dicha sanción quedará firme y, por lo tanto, inmune a la posible retroactividad<sup>197</sup>.

A esa posibilidad de aplicar esa retroactividad *in bonam partem* no sólo en vía administrativa, sino también en vía jurisdiccional, se refiere la STS de 11 de mayo de 1987 en su Fundamento Jurídico Primero, declarando que “el artículo 9. 3 de la Constitución establece el principio de irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, por lo que, *a sensu contrario*, las normas sancionadoras posteriores son de aplicación siempre que resulten más favorables para el inculpado, que es en definitiva la doctrina que ha regido tradicionalmente en las cuestiones de intertemporalidad del Derecho sancionador, no siendo óbice para la

---

<sup>197</sup> Como ha señalado HERMOSÍN, M. *Procedimiento Sancionador Tributario. Cuestiones Problemáticas*, Thomson-Aranzadi, 2008, “cuesta entender que se haya producido un retroceso en la nueva Ley General Tributaria con respecto al régimen anterior, donde no se daban estas limitaciones y el ámbito donde podía operar la retroactividad *in bonam partem* era más amplio que el instaurado por el artículo 10. 2 y la Disposición Transitoria cuarta de la Ley General Tributaria, donde se restringe la retroactividad favorable si la sanción ya es firme en vía administrativa. Hubiera sido deseable que nuestra nueva norma de cabecera hubiera avanzado en la línea que viene instaurando el Tribunal Constitucional, es decir, trasladando con matices al ámbito sancionador administrativo los principios y garantías del orden penal. Pero no se ha dado un paso más en aras de permitir la aplicación retroactiva de una norma sancionadora más favorable para el administrado, sino que ha habido un retroceso en este ámbito en el que se han establecido más limitaciones que en la legislación tributaria precedente, lo cual insistimos no es acorde con la línea jurisprudencial seguida por nuestro Tribunal Constitucional (...) Definitivamente este límite de la firmeza para la extensión de la retroactividad, carece de toda lógica jurídica, puesto que el contribuyente que recurra la resolución se beneficiará de la aplicación de la norma sancionadora posterior más favorable, en cambio, se le niega esta aplicación de la disposición más beneficiosa al contribuyente que no interponga reclamación o recurso. Sin embargo, ¿la necesidad de reducir la conflictividad en materia tributaria? o fue uno de los motivos para “abordar definitivamente la promulgación de una nueva Ley General Tributaria?”. Con mandatos de este calado, la reducción del número de conflictos quedará en una buena declaración de intenciones plasmada en la Exposición de Motivos de nuestra nueva Ley General Tributaria”.

aplicación de la norma mas beneficiosa que el procedimiento sancionador se encuentre en fase de impugnación jurisdiccional, posibilitando la efectividad inmediata de la nueva normativa, aconsejable en todo caso por razones de economía procesal, siempre que se haga sin menoscabo del derecho de defensa que asiste a las partes”<sup>198</sup>.

Y de la misma opinión participa la STSJ de Extremadura de 22 de enero de 1997, cuando manifiesta a este respecto, y con toda claridad, que las normas sancionadoras posteriores son de plena aplicación cuando resulten más favorables para el inculpado, con independencia de que el procedimiento se encuentre en fase de impugnación jurisdiccional:

*“El supuesto de hecho a que se contraen las presentes actuaciones es sumamente simple, no ofreciendo duda alguna su constatación al ser admitido por los hoy contendientes. En efecto, resulta plenamente acreditado que Agentes adscritos al Servicio de Vigilancia Aduanera se personaron, el 29 de marzo de 1994, en dependencias donde desarrollaba su actividad minera la empresa hoy recurrente, comprobando que el vehículo pala cargadora, marca Hanomag, modelo 66, con el número de bastidor ... y de 51,8 CV de potencia fiscal, propiedad de la misma, y no matriculado, utilizaba para su funcionamiento gasóleo bonificado del tipo «C» (extremo acreditado a los folios 13 y 18 del expediente administrativo que se une al recurso). Así las cosas, forzoso es el reconocer, con la Administración demandada, que estos hechos eran constitutivos de infracción en la fecha en que se produjeron y a tenor de las concretas previsiones establecidas, en marzo de 1994, en el artículo 54.2 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales. Es más, resulta indiscutible, incluso, que, y en base a los mismos argumentos, tales hechos también constituían infracción reprochable cuando se produjo la última de las resoluciones en el tiempo de las que hoy son objeto de recurso, y que fue el 25 de noviembre de 1994 y no el 13 de enero de 1995 como afirma la hoy recurrente. El problema que hoy se nos plantea no es ése sino, por contra, uno de calado muy diverso. El argumento central de la recurrente, y en el que basa su pretensión anulatoria, se circunscribe a que, en su opinión, el comportamiento*

---

<sup>198</sup> También la STS de 13 de diciembre de 1991

que se le reprocha fue despenalizado por la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, sobre Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social, que da una nueva redacción al artículo 54.2 antes mencionado. Cuestión que pone sobre el tapete dos puntos a discutir, a saber, la posibilidad de aplicación de una norma más beneficiosa cuando la misma nace al mundo jurídico en fase de impugnación jurisdiccional, esto es, finalizada la vía administrativa y, por otro lado, si el supuesto de hecho a que se contrae el presente recurso fue realmente despenalizado por la normativa alegada. Con respecto al primero de los puntos a que se hizo referencia en el fundamento precedente, la Abogacía del Estado estima que es improcedente la aceptación de la tesis en los términos descritos por la recurrente en su escrito de demanda ya que, en su opinión, a ello se opone el carácter revisor que esta jurisdicción ostenta, alegación que, sin embargo y sin desconocer la naturaleza revisora aludida, no puede ser admitida por la Sala. Y no lo puede ser, decimos, por cuanto como ha señalado nuestro Tribunal Supremo en reiteradas ocasiones (véanse a este respecto Ss. de 15 y 22 de diciembre de 1988, 23 de mayo de 1989 y 28 de noviembre de 1991): «El artículo 9.º 3 de nuestra Carta Magna establece el principio de irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales por lo que, a sensu contrario, las normas sancionadoras posteriores serán de aplicación siempre que resulten más favorables para el inculpado, que es en definitiva la doctrina que ha regido tradicionalmente en las cuestiones de intertemporalidad del Derecho sancionador, no siendo óbice para la aplicación de la norma más beneficiosa que el procedimiento sancionador se encuentre en fase de impugnación jurisdiccional, en cuanto se hace posible la efectividad inmediata de la nueva normativa, aconsejable en todo caso por razones de economía procesal, siempre que se haga sin menoscabo del derecho de defensa que asiste a las partes». En el supuesto que nos ocupa, y como habremos de convenir, no existe duda alguna que la aplicación retroactiva de la legislación de 1994 que se pretende no menoscaba en modo alguno los derechos de defensa de la Administración, la misma ha podido alegar desde el inicio del presente proceso cuanto ha deseado en apoyo de sus pretensiones, motivo por el que esta posible solución queda expedita lo que nos hace plantearnos, como ya avanzamos, si la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, ha significado que comportamientos como el reprochado a la hoy recurrente no puedan ser considerados, desde su entrada en vigor, como infracción. (...). Esta conclusión obliga, en buena lógica, a estimar el recurso que nos ocupa pues si bien cuando se dictaron las resoluciones a anular las mismas eran ajustadas a Derecho, en cuanto a la afirmación de la existencia de la infracción que se reprochaba, tal infracción quedó destipificada por un actuar legislativo posterior que, por imperativo del artículo

*9.º 3 de la Constitución, ha de ser de aplicación al supuesto analizado, al ser más beneficioso para la empresa recurrente*<sup>199</sup>.

En relación con el principio general de producción de efectos retroactivos de las disposiciones sancionadoras más favorables por la entrada en vigor del nuevo régimen sancionador tributario, las SSTSJ de Castilla y León de 14 de octubre y 25 de noviembre de 2005, apuntan los siguientes dos extremos:

- Si el nuevo régimen sancionador (siempre más favorable) de la LGT entró en vigor antes del dictado de la resolución sancionadora firme, el Tribunal habrá de declarar la invalidez jurídica de la resolución sancionadora, por infracción del principio de retroactividad favorable.
- En los casos en que la LGT haya entrado en vigor con posterioridad al dictado de la resolución sancionadora firme, aunque la validez de la resolución no quede afectada por la garantía de aplicación de la disposición sancionadora más favorable (al no aplicarse ésta a los procedimientos ya concluidos), no lo es menos que la vigencia retroactiva del nuevo régimen sancionador ha de determinar la pérdida sobrevinida de la ejecutoriedad de una actuación administrativa que ha perdido la norma legal de cobertura y, por lo tanto, la legitimidad que hasta entonces le confería la vinculación positiva de la Administración al principio de legalidad: lo que determina que dejen de desenvolverse los

---

<sup>199</sup> La STSJ de Canarias de 21 de abril de 2006 ha interpretado la referencia que efectúa la Disposición Transitoria 4ª de la LGT a sanciones que no hayan adquirido firmeza, entendiendo que la misma no debe entenderse referida a la vía administrativa y porque, en caso de duda, al tratarse de una norma de Derecho sancionador administrativo, habría que interpretarla en beneficio del sancionado. Ello permite concluir que el plazo de tres meses de caducidad de inicio del procedimiento sancionador que prevé el artículo 209. 3 de la LGT odría dar lugar, como en el caso sucedió, a la anulación de una sanción acordada por el TEAR en fecha 25 de febrero de 2003.

efectos jurídicos de la resolución sancionadora que queden pendientes de ejecución en el momento en el que entre en vigor la norma sancionadora que deroga la norma aplicada en el acto de gravamen.

Eso sí, el Tribunal Supremo, en Sentencia de 7 de Febrero de 2007, se ha encargado de remarcar que tratándose de actos administrativos, la posible aplicación retroactiva más favorable sólo opera con relación a actos administrativos que efectivamente tengan un contenido sancionador y que, además, sean definitivos, de manera que la posible vulneración legal o constitucional no podrá ser invocada respecto a actos de mero trámite:

*“En el caso de autos nos encontramos con que las actuaciones administrativas impugnadas se producen en el seno de un procedimiento de inspección tributaria -no sancionador, evidentemente-, por lo que es clara la inadecuación del cauce procesal elegido ya que el art. 24 nunca podrá verse negativamente afectado y las hipotéticas indefensiones que hayan podido originarse carecen de relevancia constitucional, constituyendo meros vicios de legalidad ordinaria no revisables a través de este cauce especial y el derecho a la tutela judicial efectiva, en todo caso, no ha podido ser vulnerado como lo demuestra la existencia de este recurso jurisdiccional (...).». El anterior razonamiento es acertado y, en consecuencia, también lo es el pronunciamiento de inadmisibilidad que con su apoyo se realiza. Es formalmente acertado porque está plenamente respaldado en lo disponen los artículos 115.2 y 117.3 de la LJCA y porque la Sala expresa con claridad la razón que le lleva a acordar la inadmisión que permiten esos preceptos: que el planteamiento que se hace en el escrito de interposición no justifica debidamente la especial vía procesal elegida, y esto porque todo lo alegado para intentar justificar esa vulneración del artículo 24 CE que se invoca, aun en el caso de que fuera cierto, caería fuera de lo que constituye el ámbito de protección de ese derecho fundamental. Y ese razonamiento es igualmente acertado desde una perspectiva sustantiva por lo que se explica seguidamente. Efectivamente es correcto el criterio que sigue la Sala de instancia de que, tratándose de actos administrativos, la protección inherente al derecho fundamental reconocido en el artículo 24 CE solo opera en relación a los que tengan un contenido sancionador. Pero ha de completarse con esta importante matización: esa protección deberá invocarse en relación a actos administrativos que, además de haber sido dictados en el*

marco de un procedimiento que pueda merecer la calificación de procedimiento sancionador, sean definitivos, y por esta razón tengan en sí mismos un efectivo contenido sancionador. Esto es, la posible vulneración no podrá ser invocada en relación a meros actos de trámite. Ese criterio seguido por la Sala de instancia es correcto igualmente porque tiene en cuenta también el doble contenido que tiene el derecho fundamental del artículo 24 CE, según resulta de lo establecido en cada uno de sus dos epígrafes; y porque destaca también con acierto cual de esas dos facetas es invocable en relación a las actuaciones administrativas. El primero de los epígrafes de ese artículo 24 CE proclama el derecho de acceso a los Jueces y Tribunales para reclamar de ellos la tutela efectiva en el ejercicio de los derechos e intereses legítimos; mientras que el segundo otorga o proclama las llamadas garantías procesales, representadas, entre otras, por los derechos de defensa, a un proceso con todas las garantías y a utilizar los medios de prueba pertinentes para esa defensa. Siguiendo con esa diferenciación que acaba de hacerse, ya debe declararse que la directa aplicabilidad del artículo 24 CE a las actuaciones administrativas procede, y no literalmente sino con las debidas modulaciones, procede (se repite) solamente en cuanto a las garantías procesales de su epígrafe segundo y cuando esas actuaciones de la Administración tengan un carácter o contenido sancionador; aplicabilidad que tiene su justificación en la vigencia de los principios del orden penal que viene reconociéndose dentro del derecho administrativo sancionador, en cuanto manifestaciones ambos del ordenamiento punitivo del Estado. Y debe añadirse que no puede decirse lo mismo del derecho de acceso a la tutela judicial: la vulneración de esta concreta faceta o manifestación del genérico derecho fundamental del artículo 24.1 CE no derivará de la actuación administrativa, sino de las resoluciones jurisdiccionales que de manera injustificada impidan plantear en sede judicial la impugnación de dicha actuación. Trasladado todo lo anterior al caso enjuiciado significa lo siguiente: tratándose de actuaciones administrativas que no tienen un efectivo contenido sancionador, por no ser definitivas, es injustificada la directa invocación que frente a ellas se hace del artículo 24 CE. Tampoco está de más recordar la preferencia que corresponde al Derecho penal frente al Derecho administrativo sancionador y la principal consecuencia que ello comporta, consistente en la suspensión de las actuaciones administrativas que produce la tramitación de un proceso penal que haya sido iniciado por los mismos hechos. Y lo derivado de todo lo que acaba de expresarse será lo siguiente: a) mientras esté suspendido un procedimiento administrativo, como consecuencia de la iniciación de un proceso penal, no cabe hablar de indefensión en ese ámbito administrativo; y b) las garantías de defensa que puedan asistir al afectado frente a los hechos que sean objeto de persecución penal deberá hacerlas valer en el correspondiente proceso penal y ante el órgano jurisdiccional que



*conozca del mismo. Procede una puntualización final para rebatir esas imputaciones que se hacen, también con el fin de intentar justificar la existencia de una actuación administrativa presumiblemente vulneradora del artículo 24 CE, sobre que la Administración hizo una indebida utilización del proceso penal porque, para apreciar el impago tributario determinante del posible delito, no esperó a que fueran firmes los actos administrativos de determinación de la deuda tributaria. En el ordenamiento jurídico español, el sistema de punición del delito fiscal está atribuido directamente a la jurisdicción penal y la actuación de esta no está condicionada a ninguna clase de prejudicialidad administrativa o tributaria. Este sistema significa, además, que es el tribunal penal el que debe realizar la actuación de liquidación tributaria que resulta necesaria para el cálculo de la cifra que determina el delito. Por lo cual, ni la comunicación al Ministerio Fiscal exige una liquidación tributaria aprobada por un acto administrativo firme (como parece sugerirse), ni el tribunal penal debe partir para su enjuiciamiento de la existencia de una actuación administrativa de esa clase. Todo lo que se ha venido razonando conduce a declarar no haber lugar al recurso de casación. Pero sin que proceda hacer especial pronunciamiento sobre costas por concurrir circunstancias que así lo aconsejan (artículo 139.2 de la LJCA), representadas éstas fundamentalmente por la novedad que presenta la cuestión que ha sido objeto de controversia y la justificación que, causa de ello, ha de reconocerse al interés de que fuese analizada en esta fase casacional”.*

En este sentido, la STS de 26 de noviembre de 2002, resuelve las pretensiones de un contribuyente sancionado que había solicitado la condonación y se lamentaba por la falta de motivación en su denegación. El alto Tribunal le recuerda que no hay términos hábiles que permitan aplicar a la denegación de condonación la necesidad de motivación específica, ni siquiera en el supuesto de que se separe del criterio sustentado en un informe preceptivo que carezca de la condición vinculante, por la elemental razón de que, en el caso de potestades graciabiles, se parte de infracciones y correlativas sanciones firmes y consentidas por el sujeto pasivo o responsable del tributo y, consecuentemente, de ausencia de derecho alguno del peticionario o su otorgamiento. No obstante lo cual, el Tribunal Supremo afirma la procedencia de aplicar al caso y a la sanción cuestionada lo establecido en la Disposición Transitoria Primera de la Ley 25/1995, por concurrir, todos los condicionantes básicos exigidos en dicho precepto para la

viabilidad de su efectividad retroactiva, debiéndose proceder en consecuencia por parte de la Administración a revisar la sanción impuesta al recurrente, adaptándola a la normativa de la nueva LGT reformada en aquellos extremos que fuesen más favorables para el sujeto infractor, tal como se infiere de lo declarado en la STC 99/2000, de 10 de abril:

*“Ya se ha advertido, implícitamente y con anterioridad, que la última modificación del artículo 89.2 de la LGT pone de relieve que la condonación de sanciones -no su denegación- exige la concurrencia de elementos distintos de los tenidos en cuenta para graduarlas, en concreto los de que la ejecución de éstas afecten no de cualquier manera, sino grave y sustancialmente, al mantenimiento de la capacidad productiva y nivel de empleo de un sector de la industria o de la economía nacional, o bien produjeran graves quebrantos para los intereses generales del Estado. De lo expuesto, y como conclusión, se deduce ya la necesidad de desechar el enjuiciamiento de la legalidad de una resolución denegatoria de condonación de sanciones firmes -y ello tanto para el régimen aplicable al ejercicio de la facultad de gracia en el caso de autos como para su futuro tratamiento legal- con arreglo a los criterios con que se ha de decidir la conformidad o disconformidad a derecho de las sanciones mismas. No hay, pues, términos hábiles que permitan aplicar a la mencionada denegación la necesidad de motivación específica, ni siquiera en el supuesto de que se separe del criterio sustentado en un informe preceptivo que carezca de la condición de vinculante, como respecto de los actos no graciabiles, incluidos los propiamente discrecionales, exigía el artículo 43.1 c) de la Ley de Procedimiento Administrativo de 1958 y sigue exigiendo el 54.1 de la Ley de 1992 en sus apartados c) y f), por la elemental razón de que, en el caso de potestades graciabiles, se parte de infracciones y correlativas sanciones firmes y consentidas por el sujeto pasivo o responsable del tributo y, consecuentemente, de ausencia de derecho alguno del peticionario a su otorgamiento. Y todo ello al margen de que, a mayor abundamiento, el informe de la oficina o dependencia que impuso la sanción no contiene otra cosa que una descripción de los criterios seguidos por la Inspección Tributaria para determinar las sanciones impuestas, pero no la concurrencia de alguna circunstancia nueva o de especial relevancia respecto de las ya sopesadas con aquella finalidad. Sin embargo, y no obstante todo lo acabado de exponer, procede aplicar al caso y a la sanción cuestionada lo establecido en la disposición transitoria primera de la Ley 25/1995, de 20 de julio, por concurrir, en el supuesto aquí analizado, todos los condicionantes básicos exigidos en dicha disposición para la viabilidad de su efectividad retroactiva, y, en consecuencia, de*

*acuerdo con lo determinado en el apartado 2 de la misma, deberá proceder la Administración a revisar la sanción impuesta al recurrente, adaptándola a la normativa de la LGT reformada por la comentada Ley en los extremos que sean más favorables para el citado sujeto infractor, tal como se infiere de lo declarado en la Sentencia 99/2000, de 10 de abril, del Tribunal Constitucional”.*

Otros recientes pronunciamientos judiciales se plantean supuestos de aplicación retroactiva de la LGT *in bonam partem*. Por ejemplo:

- La STSJ de Castilla y León, de 4 de octubre de 2005, al considerar en relación con la infracción grave apreciada que, al no haber existido ocultación, procedía su calificación como leve, de acuerdo con el art. 192 LGT, reduciéndose consiguientemente el porcentaje de la sanción a imponer. Este mismo criterio, aunque aplicando el art. 191 LGT se sstenta en las SSTSJ de Madrid de 12 de diciembre de 2005 y de 2 de febrero de 2006.
- La SAN de 29 de junio de 2006, dedujo que no podía emplearse la ocultación como criterio graduatorio, pese a tratarse de una infracción cometida y sancionada con arreglo a la LGT de 1995, porque en la nueva LGT no se recoge esa circunstancia graduatoria.

#### **II. 4. 2. LA APLICACIÓN DE LA NORMA SANCIONADORA MÁS FAVORABLE EN EL CASO DE LA RIC.**

Hasta aquí hemos trazado el panorama legal y los matices que pueden concurrir en la aplicación de la retroactividad *in bonam partem*. Frente a la regularización total de la RIC en el caso de cualquier incumplimiento formal -por nimio que fuera-, las sucesivas reformas legales han ido consagrando una tipificación sancionadora en cualquier caso más benévola para el contribuyente. Ciertamente es que podríamos

encontrar un obstáculo en el hecho de que con anterioridad a esas reformas no existía un precepto sancionador *stricto sensu*, es decir, tipificado como tal que fuese luego expresamente más benigno para el ciudadano, pero no deja de ser menos verdad que la aplicación práctica que la Administración hacía de las previsiones legales equivalía materialmente a una sanción y, además, de gravedad extrema. Por otra parte, tampoco puede dejar de significarse que la nueva regulación supone, en cualquier caso, un régimen más favorable. Por lo tanto, los dos temas trascendentales de los que hemos de ocuparnos son, por un lado, la posible existencia en el ordenamiento jurídico de sanciones que no siendo denominadas formalmente como tales, actúan materialmente en perjuicio del ciudadano, de otro, saber con exactitud a qué se refiere la LGT cuando permite la retroactividad de la norma siempre que su “aplicación resulte más favorable”. Veamos cada uno de esos aspectos por separado

#### **A) LA EXISTENCIA DE PREVISIONES MATERIALMENTE SANCIONADORAS SIN QUE FORMALMENTE SE CALIFIQUEN COMO TALES.**

Resulta una verdad incontestable que no todos los medios con los que cuenta el Ordenamiento Jurídico para hacer efectivo su acabado cumplimiento son de naturaleza formalmente sancionadora. Así lo manifiesta PÉREZ ROYO cuando señala lo que sigue:

*“La violación de las normas tributarias constituye, en todo caso, una violación del ordenamiento en cuanto tal y, al mismo tiempo, puede dar lugar -de hecho así sucede en la generalidad de los casos- a una vulneración de un derecho subjetivo de la Administración, concretamente de un derecho de crédito. Contra esta violación, de acuerdo con lo que se ha dicho anteriormente, el ordenamiento puede reaccionar, bien condenando al infractor simplemente al resarcimiento del daño causado o bien aplicando una sanción con carácter directamente represivo. De hecho, en la generalidad de los ordenamientos, la reacción es doble: por un lado, el incumplimiento de la deuda tributaria tiene como consecuencia la condena del deudor al pago de una sanción con carácter*

*indemnizatorio; por otro lado, el ordenamiento tipifica ciertos y determinados comportamientos infractores de normas tributarias como otros tantos presupuestos de sanciones de carácter represivo o penal en sentido material. Únicamente en este segundo supuesto nos encontramos ante una infracción tributaria en sentido estricto. En el primer caso, en cambio, nos hallamos simplemente ante el incumplimiento de una obligación, es decir, ante un ilícito civil. En definitiva, es la naturaleza de la sanción lo que nos define la conceptualización del ilícito que la ha motivado. De acuerdo con lo que se acaba de exponer queda claro, a nuestro juicio, que, al menos para los fines del presente trabajo, no es correcto operar con un concepto amplio de ilícito tributario, cuya utilidad, por otra parte, se juzga muy discutible. La infracción tributaria, en sentido estricto, está constituida no por la violación de cualquier norma del ordenamiento tributario, sino únicamente por aquellas conductas (acciones u omisiones) para las cuales el ordenamiento tiene prevista una reacción de carácter represivo. Quedan fuera, por consiguiente, no sólo los supuestos en los que la reacción se concreta en una sanción de naturaleza civil (o indemnizatoria), sino también aquellos otros casos en los que la reacción del ordenamiento manifiesta una finalidad de garantía (en sentido amplio) o de aseguramiento de la deuda tributaria. La característica fundamental de la infracción tributaria -en sentido estricto- es, según lo que se acaba de exponer, la de la punibilidad, es decir, la aplicabilidad de una sanción de carácter represivo”<sup>200</sup>.*

Desde tal planteamiento, es posible encontrar concepciones amplias y restringidas de la sanción, si bien existe una idea casi intuitiva de lo que debe considerarse por tal y que coincide con una consecuencia desfavorable ante un comportamiento previo realizado<sup>201</sup>. Así, por

---

<sup>200</sup> PEREZ ROYO, F. *Infracciones y sanciones tributarias*. I.E.F., Madrid, 1972, pag. 24 y 25. Sin embargo, para el profesor CALVO ORTEGA, R. "La responsabilidad tributaria solidaria por actos ilícitos", H.P.E., núm. 10, pag. 47, ello no es totalmente correcto. Para este autor es válido un concepto amplio de ilícito y de sanción: "Descendiendo al plano legal, cualquiera de los supuestos de responsabilidad tributaria que antes hemos calificado de ilícitos, puede subsumirse en el concepto que de infracción tributaria ofrece el artículo 77 de la Ley General Tributaria: acción u omisión voluntaria y antijurídica tipificada en las Leyes de naturaleza fiscal y en los reglamentos de cada tributo. Las tres notas de acción u omisión, antijuridicidad y tipicidad pueden predicarse de cualquiera de los presupuestos de hecho de responsabilidad que anteriormente hemos calificado de ilícitos".

<sup>201</sup> Las sanciones, tanto por su estructura y finalidad como por la forma de su aplicación, constituyen medidas asimilables a las penas, aun cuando no sean impuestas por la autoridad judicial, y con su aplicación se pretende castigar al sujeto infractor por la transgresión del orden jurídico, impuniéndole un sacrificio con finalidad

ejemplo, SUAY RINCÓN, se inclina por un concepto amplio y sustancial de sanción administrativa que da cabida a figuras muy diferentes como la expropiación forzosa por razones de interés social (también llamada expropiación sanción), los retractos que a favor de la Administración preveía hasta hace muy poco la normativa reguladora del ITPAJD o del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (art. 49. 5 del R.D.L. 3.050/1980, de 30 de Diciembre, por el que se aprobó el Texto Articulado de la Ley del impuesto de Transmisiones Patrimoniales y el artículo 19 de la Ley 29/1987, de 18 Diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones) o la amplia categoría de revocación de autorizaciones y la caducidad de concesiones, siempre y cuando, naturalmente, éstas se deban a incumplimientos previos y obedezcan a una finalidad puramente represora (art. 64. 1 y 97 de la nueva Ley de Aguas; art. 87 de la Ley de Minas; art. 31. 2 de la Ley General de Sanidad; art. 29. 1. f) de la Ley de Ordenación del Seguro Privado, etc).

De ese carácter amplio, señala este autor, puede deducirse un concepto material y no formal de sanción administrativa que no depende de lo que el legislador pueda entender o calificar como tal en un momento dado, sino de las consecuencias realmente represivas o sumamente desfavorables para el ciudadano<sup>202</sup>. No obstante, este planteamiento no es compartido por la totalidad de la doctrina, lo que hace necesario remitirse al ámbito penal donde las reflexiones dogmáticas en torno a la pena podrían ayudarnos a encontrar la verdadera naturaleza de la sanción administrativa.

---

correctora, represiva e intimidatoria idéntica a las que se le atribuye a la pena en el Derecho Penal. Como apreció el Tribunal Constitucional, la finalidad de la sanción difiere de la que tiene la deuda tributaria. Las sanciones "...ni tienen como función básica o secundaria el sostenimiento de los gastos públicos o la satisfacción de necesidades colectivas (la utilización de las sanciones pecuniarias para financiar gastos públicos es un resultado, no un fin) ni, por ende, se establecen como consecuencia de la existencia de una circunstancia reveladora de riqueza, sino única y exclusivamente para castigar a quienes cometen un ilícito" (STC 276/2000, de 16 de noviembre, FJ 4º).

<sup>202</sup> SUAY RINCÓN, J. *Sanciones Administrativas*. Studia Albornotiana. Publicaciones del Real Colegio de España, Bolonia 1989, pag. 58.

Tradicionalmente ha venido entendiéndose como pena en este ámbito del Ordenamiento el mal que uno padece contra su voluntad y por superior precepto a causa de otro mal que voluntariamente hizo con malicia o por culpa. Ahora bien, la doctrina penal considera que el concepto de pena es puramente formal, es decir, que es pena aquello que el legislador considera como tal, por lo que pueden existir consecuencias derivadas de la comisión de un delito que no pueden ser tildadas de penas sencillamente porque no tienen esa calificación, a pesar de reunir sus requisitos típicos (mal derivado de la comisión de un delito). Así lo señala con toda claridad RODRÍGUEZ DEVESA:

*“el concepto de pena es puramente formal. Es pena lo que la ley califica como tal. Una detención preventiva puede tener duración mayor que algunas de las penas leves, e incluso que las graves, mas no constituye una pena, como tampoco lo es una multa gubernativa de cuantía incluso mayor que la que pudiera resultar de la aplicación de las leyes penales. La expulsión de un Cuerpo del Estado en virtud de un expediente disciplinario puede surtir los mismos efectos que una pena de inhabilitación, sin pasar de ser una sanción administrativa. El despido por faltas cometidas en el trabajo puede equivaler a una suspensión de profesión u oficio, sin constituir por ello una sanción penal. La pérdida de la patria potestad o la incapacitación por vía civil no son tampoco penas en el sentido jurídico”<sup>203</sup>.*

¿Ocurre lo mismo con el concepto de sanción administrativa?. ¿Se trata simplemente de una cuestión formal?. ¿Es sanción lo que el Ordenamiento denomina como tal o lo es cuando sustantivamente una determinada consecuencia jurídica reviste los efectos de un mal infligido por la Administración como consecuencia de una conducta contraria a la legalidad?. Para contestar a estas preguntas, resulta conveniente partir de una premisa evidente constituida por el carácter dicotómico del Derecho Administrativo sancionador, conectado en cuanto “sancionador” a los principios y garantías de naturaleza punitiva, pero en cuanto “administrativo”, vinculado a la gestión como

---

<sup>203</sup> RODRÍGUEZ DEVESA, J. M. *Derecho Penal Español*, Dykinson, Madrid, 1993, pag. 881.

medio de garantizar el mantenimiento del orden administrativo<sup>204</sup>. Tal dicotomía constituye un fuerte ingrediente de mixtificación que hace difícil pronunciarse sobre la verdadera naturaleza sancionadora o no de determinados institutos que no denominados formalmente como sanciones suponen un mecanismo directamente encaminado al cumplimiento de la normativa y al respeto del *status quo*.

En el ordenamiento tributario han menudeado determinados institutos cuya filiación sancionadora desde el punto de vista formal no era clara pero que sí podía serlo si tal análisis abandonaba la perspectiva formal para adentrarse en lo material o sustantivo de la medida. Tal es el caso no sólo de las revocaciones de los actos administrativos, la caducidad de concesiones, las resoluciones de contratos por incumplimiento o de las expropiaciones por incumplimiento de la función social de la propiedad, sino de otras medidas como los felizmente derogados derechos de retracto previstos en la normativa fiscal (así, por ejemplo, y como ya hemos apuntado, de los antiguos artículos 49. 5 del RDL 1/93, de 24 de septiembre, por el que se aprobaba el Texto Articulado de la Ley del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, o 19 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, hoy ya derogados<sup>205</sup>).

---

<sup>204</sup> Tesis mantenida fundamentalmente por NIETO, A. *Derecho Administrativo sancionador*, Tecnos, Madrid, 2ª ed., 1994, . pag. 86.

<sup>205</sup> El referido artículo 19 del ISD señalaba: "Derecho de adquisición por la administración. 1. La Administración Pública tendrá derecho a adquirir para sí cualquiera de los bienes y derechos que hayan sido transmitidos, cuando su valor comprobado exceda en más del 100 por 100 del declarado. Este derecho sólo podrá ejercitarse dentro de los seis meses siguientes a la fecha de firmeza de la liquidación del Impuesto. 2. Siempre que se haga efectivo el derecho de adquisición por la administración, y antes de la ocupación del bien o derecho de que se trate, se abonará al interesado la cantidad que hubiere asignado como valor real del mismo en la declaración a que se refiere el número 2 del artículo anterior. 3. En el supuesto de que el interesado hubiere ingresado por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones alguna cantidad por la adquisición de bienes o derechos sobre los que la administración haya ejercitado el derecho reconocido en este artículo, se procederá a la devolución, en la forma que reglamentariamente se determine, de la porción de impuesto que corresponda al exceso sobre la cantidad abonada al interesado". Con



---

relación a esta previsión materialmente sancionadora la doctrina llegó a señalar: "La finalidad de este artículo 19 de la Ley de Sucesiones y Donaciones es penalizar el fraude que se puede llegar a cometer en la declaración que el sujeto pasivo realiza estimando el valor de los bienes recibidos. Ahora bien, no se puede considerar como una sanción, por lo menos en su sentido estricto, aunque según la amplitud de sus efectos puedan exceder a cualquier tipo de sanción. Y no puede considerarse como una sanción por varias razones: Toda sanción responde a una infracción previa, y si estimamos como infracción la acción u omisión contraria a una norma jurídica tributaria, puede engañarnos el hecho de que en la base de este derecho de opción legal consagrado en el artículo 19, se encuentre una acción fraudulenta (que no olvidemos, puede ser dolosa o culposa). Sin embargo, en ese mismo momento, derecho subjetivo y sanción se separan; la sanción sigue sus cauces habituales, mientras que el derecho de opción legal sólo ha cumplido una porción mínima de sus presupuestos habilitantes. Por otra parte, repugna la idea de Justicia que debe acompañar a todo tipo de sanción, la arbitrariedad, desigualdad e incertidumbre que dicho artículo 19 plantearía de ser considerado como una sanción. Arbitrariedad, porque el ejercicio de este derecho de opción no es automático, sino que depende de la decisión de la administración, que puede, si así lo desea, no ejercitar su derecho, aunque el fraude, cometido fuera desorbitante. Desigualdad, porque dos situaciones similares pueden no ser resueltas similarmente porque cada solución depende de diversos factores, como puede ser la disponibilidad económica de la administración, valor del bien, su posible utilización, etc., e, incluso, dentro de una misma declaración en la que existan diferentes bienes o derechos susceptibles de ser adquiridos por la administración, sólo alguno o algunos de ellos sufran el devastador ejercicio de este derecho. Incertidumbre, porque el sujeto pasivo, una vez firme la liquidación del impuesto, no tiene la libre disposición de sus bienes, sino que sufre el temor a verse privado de ese bien, junto a una depreciación temporal de su patrimonio...Por otra parte, pese a ser una muestra de la importancia que las normas tributarias adquieren en el momento presente como innovadoras y, en ocasiones, auténticos motores del ordenamiento jurídico, quizás hubiera sido preferible un perfeccionamiento de las técnicas de control y sanción, en vez de crear una nueva figura jurídica, con la única intención de disuadir al contribuyente de que valore por lo bajo los bienes que recibe..... El artículo 31 de nuestra Carta Magna, nos dice en su punto primero: "Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad, que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio". Este nuevo derecho si bien no es una confiscación en sentido estricto, se le aproxima mucho, y en algunos casos entrará en colisión con el precepto constitucional y entonces ¿quién corregirá los daños que nazcan por la aplicación estricta e implacable de una norma legal que nunca se debió constituir?. Este derecho de opción legal es una figura problemática por las confusas situaciones que puede llegar a crear, como por los márgenes tan desdibujados que presenta que puede llegar a provocar situaciones manifiestamente injustas, como por la multiplicidad de Órganos jurisdiccionales que pueden llegar a conocer de él en las diferentes fases que presenta (jurisdicción contencioso-administrativa, jurisdicción civil)" (ASENJO LIRAS J. J. SANMAMED ARAMBURU M. L. "Problemática del artículo 19 de la nueva Ley de Donaciones y Sucesiones (Ley 29/1987, de 18 de Diciembre) G.F. núm. 72, pag. 167). Con análoga rotundidad se manifestaban otros autores como BENITEZ DE LUGO aludiendo al carácter sancionador de la previsión legislativa en atención al artículo 33 de la Constitución, y denunciando la doble moral de la Administración: "Del apartado 3) del artículo 33 de la Constitución vigente deducimos que la privación de la propiedad exige los siguientes requisitos: a) que esté establecido por ley; b) que se realice por causa de utilidad pública o de interés social; c) que medie la correspondiente indemnización. Y aquí es el momento de analizar si el artículo 19 de la Ley 29/1987 respeta esos tres requisitos. El apartado a) -que la privación de la propiedad esté establecida por ley- se cumple desde el momento en que la norma indicada que permite a la administración adquirir los bienes, en contra de la voluntad de sus propietarios, tiene rango formal de ley. El apartado b) alude a causa de utilidad pública o de interés social. Como indica PEREZ

La doctrina no mantiene una posición unánime sobre la naturaleza sancionadora de las revocaciones o resoluciones de contratos administrativos y tampoco con relación a la expropiación forzosa por razones de interés social<sup>206</sup>, desacuerdo que ha tenido su consiguiente reflejo en la jurisprudencia del Tribunal Supremo y del propio Tribunal Constitucional, pues si bien éste parece en ocasiones ratificar la idea amplia del concepto de sanción, en otras, por el contrario, se acoge a una concepción formal del instituto considerando como tal sólo aquello que es denominado normativamente como tal. Así, y por lo que se refiere a las revocaciones de autorizaciones o licencias es posible distinguir cuatro clases fundamentales: a) Por incumplimiento de condiciones; b) Por cambio de circunstancias; c) Por cambio de criterios de apreciación; y d) Por error en el otorgamiento.

En ningún caso la normativa reguladora de las mismas (fundamentalmente el Reglamento de Servicios de las Corporaciones

---

LUÑO en los *Comentarios a las Leyes políticas* dirigidos por OSCAR ALZAGA (ed. Edersa), "la doctrina administrativa distingue la utilidad pública, que hace referencia a las necesidades de funcionamiento de las diversas actividades y servicios administrativos del interés social, que alude a cualquier tipo de interés prevalente al individual del propietario". Este requisito de la "utilidad pública" o del "interés social" no lo vislumbramos en el artículo 19 de la Ley 29/1987. *Este artículo es de carácter sancionatorio en el que aquella utilidad o aquel interés no existen.* El tercer requisito que exige el artículo 33. 3 de la constitución es que la privación del bien se efectúe mediante "la correspondiente indemnización". Esa "correspondiente indemnización", según ha determinado la STS de 27 de Octubre de 1979, es un concepto que no puede representar otra cosa que el equivalente económico del bien o derecho expropiado. Pues bien, si la administración, en su expediente de comprobación de valores, tasa los bienes a efectos del impuesto en un determinado valor para aplicar el tributo sobre esa base, no hay duda de que para ella ese es el auténtico valor, y esa es la "correspondiente indemnización". No es admisible que la Administración valore un bien en una determinada cantidad (valor del expediente de comprobación de valores) y luego adquiera el mismo por una cifra inferior. La correspondiente indemnización es el precio justo. Y si la administración fija éste en una determinada cuantía, luego no puede olvidar sus actos propios y adquirir los bienes en otro precio. Si la base liquidable es única, ella es "la correspondiente indemnización", y no el valor declarado. Por todo ello, podemos concluir en la anticonstitucionalidad del artículo 19 de la Ley 29/1987, ya que: a) No existen razones de "Utilidad pública" o de interés social" que justifiquen la privación de la propiedad privada. b) La administración, al hacer uso de dicho artículo 19, no satisface el justo precio o "correspondiente indemnización", sino un precio muy inferior" (BENITEZ DE LUGO F. "Análisis del artículo 19 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y su posible inconstitucionalidad" RDFHP, núm. 195-196, pag. 723).

<sup>206</sup> Vid sobre ello SUAY RINCÓN, J. Sanciones Administrativas... op. cit. pag. 59 y ss.

Locales) califica formalmente tales revocaciones como sanciones. Sin embargo, el Reglamento de Actividades Molestas, Insalubres, Nocivas y Peligrosas conceptúa la revocación como sanción al regularla dentro del Capítulo dedicado a las “Sanciones”. Es más, en estos casos, la revocación de la licencia se articula como la medida extrema y última en caso de ineficacia de otras anteriores. Ante dicho planteamiento normativo, la jurisprudencia del Tribunal Supremo ha vacilado calificando la medida en ocasiones como sanción - aplicándole las garantías propias del derecho administrativo sancionador<sup>207</sup>. y en otras como simple consecuencia derivada del incumplimiento de los requisitos oportunos. En todo caso, conviene advertir que siendo mayoritaria la segunda de las opciones, el Tribunal Supremo no ha aportado fundamento sustantivo alguno que la apoye limitándose a inferir tal carácter de la naturaleza del procedimiento seguido<sup>208</sup>.

Por su parte el Tribunal Constitucional ha tenido oportunidad de estudiar con atención el problema llegando también a soluciones contradictorias, pues si bien en alguna ocasión se ha decantado por la naturaleza sancionadora de la revocación en el caso de licencias de bares (ATTC 907/1987, de 15 de julio y 1110/1987, de 13 de octubre) o autorizaciones para el ejercicio de la actividad de detective (STC 61/90, de 29 de marzo), en otras lo ha negado abiertamente (vgr. autorización para la instalación de un video club comunitario, STC 181/1990, de 15 de noviembre). Así, por ejemplo, en el primer caso (licencia de bares) el

---

<sup>207</sup> STS de 9 de mayo de 1989 y SSTS de 28 de febrero de 1989 y 26 de septiembre de 1989

<sup>208</sup> Cfr. PEMÁN GAVÍN, I. *El sistema sancionador español . Hacia una teoría general de las infracciones y sanciones administrativas*. Cedecs, Barcelona, 2000, pag. 54. Para este autor: “La jurisprudencia del Tribunal Supremo ofrece, pues, todas las posiciones posibles a favor y en contra del carácter sancionatorio de esta medida y a favor y en contra del criterio formal que establece la norma en cada supuesto. La ausencia de un criterio homogéneo es además acompañada por una falta de justificación de sus diversas posiciones. Por tanto, no cabe extraer de la jurisprudencia del Tribunal Supremo conclusión alguna al respecto, pues ni tiene un criterio homogéneo sobre el efectivo carácter sancionatorio de la revocación de las autorizaciones de funcionamiento, ni una argumentación clara que permitiera analizar sus pronunciamientos”.

Tribunal Constitucional, sin aportar argumentación alguna afirma apodícticamente que se trata de una medida de naturaleza sancionadora. En el caso de la revocación de la autorización para el ejercicio de la actividad de investigación privada, el Alto Tribunal rechaza la calificación otorgada a la revocación por el Tribunal Supremo, quien argumentaba que “si la Administración tiene facultades para conceder la licencia y regular las condiciones para su ejercicio debe tenerlas también para adoptar las medidas de suspensión o revocación de la misma cuando se incumplan los requisitos o condiciones establecidos”.

Para el Tribunal Constitucional, por el contrario, y en primer término, la conceptualización como sanción de la revocación deriva expresamente de la propia calificación como tal contenida en la Orden Ministerial que regula sustantivamente la actividad de Detective. En segundo lugar, el Tribunal Constitucional se adhiere a determinada corriente doctrinal<sup>209</sup> para la que la revocación debe ser considerada como sanción cuando encuentra su génesis en el incumplimiento de las obligaciones inherentes a su concesión<sup>210</sup>. En definitiva, vistas las cosas con objetividad, el Tribunal Constitucional es muy poco claro en sus planteamientos, pues si de una parte admite el concepto amplio de sanción (tesis fundamental), por otra, parece supeditarla a su estricta calificación formal por la norma.

---

<sup>209</sup> Tal es la tesis de los profesores GARCIA DE ENTERRIA E. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R. en su *Curso de Derecho Administrativo*, 2º Edición 1993, pag. 615.

<sup>210</sup> En tal sentido apostilla el TC: “Pero no cabe duda que –sin perjuicio de lo que después se dirá al respecto- no puede excluirse que en el ámbito de las relaciones de sujeción general o especial, determinadas medidas sean sancionadas o tengan naturaleza sancionadora (así lo hace ver el voto particular a la Sentencia del Tribunal Supremo impugnada) y así evidentemente se desprende, por lo demás, del texto de la Orden cuestionada (arts. 3 y 12) según antes se ha visto, al hablar paladinamente de sanción (podrá ser sancionado), conclusión, por otra parte, no ajena a la doctrina administrativa que ha calificado de sancionadora la revocación de licencias cuando se deba al incumplimiento de las obligaciones derivadas de la relación jurídica originada por la concesión (revocación –sanción y en este sentido también el ATC antes citado 907/1987...”.

En el segundo supuesto aludido (autorización para la instalación de un video comunitario), la STC 181/1990, de 15 de noviembre no ayuda mucho más, pues parte de la ambivalencia inicial señalando que la revocación de una licencia “constituye una actuación administrativa que en ocasiones tiene una dimensión sancionadora y otras no”. Para el Alto Tribunal, la revocación no podrá ser conceptuada como sanción cuando “se base en el incumplimiento de los requisitos establecidos por el ordenamiento para el desarrollo pretendido”, mientras que sí podrá ser catalogada como tal cuando la revocación responda “a un más amplio margen de apreciación en manos de la Administración que se ve posibilitada para valorar determinadas conductas como contrarias al ordenamiento”<sup>211</sup>.

En cualquier caso, y si alguna conclusión ha de extraerse de esta doctrina confusa y equívoca del Tribunal Constitucional, lo que resulta más fiable es que el Tribunal se inclina por calificar como sanción la revocación de autorización formalmente conceptuada como tal sanción, mientras que se decanta por la tesis contraria en aquellos casos en que la normativa sustantiva de la licencia nada decía sobre la medida revocatoria, optando, por lo tanto en ambos casos por una tesis marcadamente formalista que pone de manifiesto la reverencia del Tribunal Constitucional por la calificación adoptada por el legislador y plasmada en el derecho positivo.

Otro tanto cabe señalar en el caso de la privación de la subvención concedida por incumplimiento de las obligaciones inherentes a aquélla. La doctrina ha apuntado con claridad que la obligación de devolución de la subvención satisfecha por incumplimiento es consecuencia inmediata de la propia estructura

---

<sup>211</sup> En el caso de autos, el TC se decanta por la primera opción negando el carácter sancionador de la revocación por derivar del incumplimiento de las condiciones establecidas en la licencia, aunque, eso sí, no deje de reconocer la verdadera enjundia del problema cuando señala que “ciertamente, trazar una línea divisoria entre ambas medidas, con la pretensión de validez general, resulta poco menos que imposible”.

jurídica de la subvención y no una sanción propiamente dicha<sup>212</sup>; tal línea doctrinal esta legitimada por la propia jurisprudencia del Tribunal Supremo (SSTS de 9 de junio de 1988, de 2 de octubre de 1992 y 26 de septiembre de 1989). Pero curiosamente aquí, la normativa sectorial reguladora de alguna de las subvenciones sí calificó formalmente y en un primer momento como sanción la privación de las mismas y su consiguiente obligación de reintegro. En la actualidad, y a tenor de la normativa presupuestaria, el régimen sancionador en este campo se limita a las multas pecuniarias, a la pérdida de la posibilidad de obtención de la subvención, así como a la prohibición de celebración de contratos con el Estado u otros Entes Públicos, excluyendo el reintegro de las cantidades percibidas. El carácter formal de la sanción queda una vez más puesto de manifiesto.

¿Qué decir de la extinción del contrato de servicio público?. Tampoco aquí la normativa estatal y local califican los casos de resolución y caducidad del contrato como sanción, si bien el propio Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales le atribuye implícitamente naturaleza sancionadora al conectar la posibilidad de su declaración a la previa comisión de un ilícito grave, lo que ha determinado que la normativa sectorial se haya decantado por su calificación como tal en unos casos pero no en otros. Como es natural la doctrina ha terciado en el asunto llegando a soluciones no precisamente unívocas, pues si bien un sector minoritario se ha inclinado por no atribuir a dicha caducidad la naturaleza de sanción<sup>213</sup>, otros, por el contrario, han defendido abiertamente la tesis favorable a su naturaleza sancionadora, atendida su finalidad que no es tanto la de conminar al cumplimiento del contrato como la de proteger el buen funcionamiento del servicio<sup>214</sup>. Pero tampoco presta mucha más ayuda el Tribunal

---

<sup>212</sup> Así, FERNÁNDEZ FARRERES, G. *La subvención: concepto y régimen jurídico*, IEF, Madrid, 1983, pag. 429.

<sup>213</sup> Cfr. SUAY RINCÓN, J. *op. loc. ult. cit.*

Supremo para el que -en un escorzo de incoherencia-, si bien la caducidad de la concesión no puede ser calificada de sanción, sino simplemente como manifestación de la potestad “correctiva”, su adopción requiere del amparo del artículo 25 de la Constitución (STS de 30 de enero de 1988). Tesis corregida por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional que ha llegado a calificar la extinción de la concesión administrativa por incumplimiento de las obligaciones del concesionario como sanción administrativa (STC 119/1991, de 3 de junio).

Análogos problemas plantea, por fin, el análisis de otros institutos como el de la expropiación como consecuencia del incumplimiento de la función social que sobre la cosa puede realizar su dueño o el de la responsabilidad por daños y perjuicios. Comenzando por lo primero, es decir, por la expropiación, los profesores GARCIA DE ENTERRÍA y SUAY RINCÓN califican la medida abiertamente como sancionadora, sobre todo en el caso del incumplimiento de los deberes urbanísticos, pues se trata de una previsión aflictiva, conectada a la previa comisión de una infracción de los deberes y cargas urbanísticas, que tiene una clara función preventiva tanto general (social) como especial (particular). Ahora bien, no cabe desconocer, como bien ha apuntado el propio Tribunal Constitucional<sup>215</sup>, que la expropiación no comporta tanto la pérdida irremisible del contenido económico de la situación sacrificada, cuanto su sustitución por un equivalente dinerario<sup>216</sup>. Y

---

<sup>214</sup> Es el caso de MESTRE DELGADO, J. F. *La extinción de la concesión de servicio público*, La Ley, 1992, pag. 202.

<sup>215</sup> STC 111/1983, de 2 de diciembre.

<sup>216</sup> Si bien el Tribunal Constitucional *obiter dicta* ha apuntado en alguna ocasión el carácter sancionador de la expropiación (STC 111/1983, de 2 de diciembre, sobre el caso RUMASA), ratio decidendi se ha inclinado abiertamente por la consideración de la expropiación como una medida ajena al campo sancionador (SSTC 42/1989, de 16 de febrero, 319/1993, de 25 de octubre y 61/1997, de 20 de marzo). Concretamente, en su Sentencia 319/1993, señala el Tribunal que “la denominada expropiación-sanción que prevé y ordena en parte la ley andaluza no presenta, en otras palabras, naturaleza distinta de la que corresponde al mismo instituto regulado en la legislación del Estado, de modo que es obligado predicar de ella lo que ya se expresó por el Tribunal en el pasaje transcrito de la STC 42/1989; no estamos ante “sanciones”, sino ante un instrumento de acción pública en pro del cumplimiento de la función social de la propiedad (art. 33. 2), instrumento que se incardina a todos los efectos (incluido, claro

tampoco puede soslayarse que, desde el punto de vista formal, la normativa sustantiva no atribuye a la expropiación carácter sancionador alguno.

Por lo que atañe a lo segundo, esto es, la indemnización por responsabilidad derivada de daños, conviene señalar que en supuestos de elevado importe de esta indemnización resulta difícil discernir cuando traspasamos el umbral de lo verdaderamente resarcitorio o retributivo para adentrarnos en los terrenos de lo claramente punitivo. Nuevamente nos topamos aquí con el aspecto formal pues, como ha sido apuntado por la doctrina “el criterio formal o legal aparece como el único elemento diferenciador entre una medida sancionadora y otra de diferente índole ya que, en principio, debe admitirse que la multa tiene una finalidad exclusivamente sancionadora y no resarcitoria si la norma prevé tanto la multa como el resarcimiento de daños y perjuicios. Basta con que la norma prevea el carácter independiente de la indemnización por daños y perjuicios para excluir que el legislador haya pretendido atribuir a la multa un carácter resarcitorio. Por ello, más allá de este planteamiento legal resulta difícil conocer si la multa prevista extralimita el contenido sancionador y alcanza un contenido resarcitorio”<sup>217</sup>.

De lo hasta aquí dicho, queda clara la idea del respeto que a la forma conceden los Tribunales a la hora de calificar como sanción o no determinadas previsiones normativas de consecuencias desfavorables para el ciudadano. Sin embargo, no podemos olvidar que, como en tantas otras ocasiones, es en el ámbito tributario donde acaba

---

está, el indemnizatorio) en el instituto típico aunque de plasmaciones plurales que es la expropiación forzosa por causa de utilidad pública –o como aquí ocurre- de interés social (art. 33. 3 de la Norma fundamental)” FJ 3º.

<sup>217</sup> PEMAN GAVÍN, I. *El sistema....*, op. cit. pag. 87. En realidad, tampoco queda absolutamente clara la distinción entre las multas coercitivas y las sancionadoras, pues aunque las primeras no son en realidad más que una modalidad de ejecución forzosa dirigida a quebrantar la resistencia del contumaz, la normativa y el propio Tribunal Supremo califican en ocasiones supuestos que podrían constituir verdadero campo de las multas coercitivas. En tal sentido, STS de 15 de octubre de 1990.



revelándose con absoluta claridad el razonamiento último de nuestro Tribunal Constitucional. Efectivamente, la normativa tributaria, junto a las medidas de carácter puramente punitivo o represivo como las sanciones y otras de carácter resarcitorio como los intereses de demora han creado un tercer género, el recargo, cuya filiación resulta más dudosa. En concreto, el derogado artículo 61 de la LGT/1963, sucesivamente modificado<sup>218</sup>, establecía la imposición de un sobrepago modulable en función del retraso producido para declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones, contemplando los siguientes supuestos:

- a) Si el ingreso se efectúa dentro de los tres, seis o doce meses siguientes al término del período de ingreso voluntario, se aplica un recargo respectivo del 5, 10 o 15 por 100, excluidos intereses de demora y sanciones.
- b) Si el ingreso se efectúa después de los doce meses, se exigirá un recargo del 20 por 100, sin sanciones pero con intereses de demora.

Tradicionalmente, había existido un acuerdo doctrinal acerca de la naturaleza indemnizatoria del recargo de prórroga por el mero retraso en el pago, naturaleza que exigía y explicaba su incompatibilidad con el interés de demora, de manera que bien se aplicaba el recargo bien el

---

<sup>218</sup> La Disposición Adicional 31ª de la Ley 46/1985, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1986 modificó el artículo 61. 2 LGT estableciendo que las declaraciones liquidaciones y las autoliquidaciones presentadas de modo extemporáneo devengarían el interés de demora, con un mínimo del 10 por 100 de la deuda tributaria (debe señalarse que la situación anterior era cualitativamente peor, pues a la sanción porcentual de un 50 por 100 como mínimo, había de sumársele los correspondientes intereses de demora, vid. ARIAS VELASCO, J. *Procedimientos Tributarios*, Madrid, Marcial Pons, 1991, pag. 44). Dicha regla se modificó de nuevo en la Ley 18/1991, de 6 de junio, reguladora del IRPF (Disposición Adicional 14ª 2), de modo que, desde entonces, en tales declaraciones presentadas fuera de plazo se exigía un recargo único del 50 por 100 del (10 por 100 si el retraso no excedía de tres meses, y del 100 por 100 si no se ingresaba la cuota declarada). La Ley 25/1995, de 30 de julio modificó, una vez más la normativa que actualmente está vigente.

interés, pero nunca ambos al mismo tiempo. Tal incompatibilidad ha desaparecido en la actualidad, al menos en determinados supuestos, lo que induce a pensar en su carácter disuasorio y no meramente indemnizatorio. Ahora bien, el legislador tuvo buen cuidado en un primer momento de excluir la identificación formal del recargo con las sanciones, lo que probablemente obedecía al deseo de no aplicar a dichos recargos las garantías consustanciales inherentes a aquéllas (culpabilidad, presunción de inocencia, etc.) así como su régimen jurídico (procedimiento, graduación proporcionalidad, etc.). En la actualidad, y tras la promulgación de la vigente LGT, los artículos 10 y 27, se ocupan de la cuestión en términos bien precisos, señalando el primero de ellos lo siguiente:

*“1. Las normas tributarias entrarán en vigor a los veinte días naturales de su completa publicación en el Boletín Oficial que corresponda, si en ellas no se dispone otra cosa, y se aplicarán por plazo indefinido, salvo que se fije un plazo determinado.*

*2. Salvo que se disponga lo contrario, las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo y se aplicarán a los tributos sin período impositivo devengados a partir de su entrada en vigor y a los demás tributos cuyo período impositivo se inicie desde ese momento.*

*No obstante, las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias y el de los recargos tendrán efectos retroactivos respecto de los actos que no sean firmes cuando su aplicación resulte más favorable para el interesado”.*

Por lo tanto, y a diferencia de lo que ocurría con anterioridad, el régimen de los recargos y el de las sanciones se parifica, en el sentido de que ambos aspectos se identifican con aquellas consecuencias desfavorables para el ciudadano que exigen aplicar el mandato constitucional de retroactividad de la norma penal o sancionadora más favorable. Sobre ello volveremos dentro de un momento, pero antes hemos de reseñar las enseñanzas que la jurisprudencia del Tribunal Supremo y del Tribunal Constitucional han vertido al respecto de la consideración formal o material de los instrumentos represivos o pseudorepresivos previstos por el ordenamiento. A tal efecto, la cuestión jurídica primordial planteada era saber si bajo la veste jurídica formal

del recargo, el artículo 61 LGT/1963 regulaba materialmente auténticas sanciones o no.

Desde una perspectiva práctica, la reforma del 95 y sus predecesoras, intentaron atajar el problema constituido por las declaraciones incompletas que se formalizaban conscientemente -y con los fines más diversos, vgr. acceder a una subvención, facilitar el acceso de los hijos a una beca, institución académica, etc.- pero que se regularizaban inmediatamente, extremo éste que, por sí solo, ponía bien a las claras el relevante componente disuasorio o punitivo de los recargos sobre el meramente indemnizatorio. Evidentemente, también intentaba darse una solución a aquellos supuestos en los que el contribuyente, por inadvertencia, por error, descuido o por cualquier otro motivo no había cumplido sus obligaciones fiscales pero quería hacerlo antes de que se formalizara un requerimiento administrativo a tal efecto por la Administración reclamando el pago omitido.

Sobre la naturaleza del recargo, por entonces llamado de prórroga, el Tribunal Supremo, ya a principios de la década de los 90, dejó dicho que aunque se tratara de un instituto de perfiles en “ocasiones borrosos”, debían subrayarse sus diferencias con el interés de demora, sin que fuese posible su acumulación por los efectos desproporcionados que ello pudiera comportar<sup>219</sup>. La jurisprudencia

---

<sup>219</sup> “En consecuencia, queda claro que el interés de demora tiene una función compensadora del incumplimiento de una obligación de dar y, por tanto, su naturaleza intrínseca consiste en ser una modalidad indemnizatoria, según pone de manifiesto con toda nitidez la norma en que el Código Civil recoge y refleja el principio matriz de la institución. Desde otra perspectiva, no tiene carácter sancionador, como advertía la redacción originaria del artículo 78 de la LGT, advertencia cuya volatilización por obra de la Ley 10/1985, de 26 de abril, carece de trascendencia al respecto, ya que el anverso y el reverso de su auténtica configuración son consecuencia inmediata de la propia contextura. Esta conclusión es más ostensible y convincente si se recuerda que precisamente por su diverso talante son compatibles, en todo caso, los intereses y las sanciones, que a su vez funcionan con total independencia. Aunque con perfiles en ocasiones borrosos, el recargo por prórroga tiene una naturaleza distinta. Ciertamente, entre el momento de producirse el hecho imponible y el momento que la norma fija para hacer el pago de la deuda tributaria por aquél originada, existe una *vacatio solvi*, un intervalo en el tiempo, más o menos arbitrariamente fijado, durante el cual la deuda no es. Ese período de tiempo puede

menor enseguida comenzó a cuestionar la verdadera naturaleza de los recargos que, a su juicio, y pese a su calificación formal, escondían materialmente verdaderas sanciones que se imponían sin observancia alguna de las garantías procedimentales pertinentes. Pionera en este sentido fue la STSJ de Madrid de 24 de Marzo de 1994<sup>220</sup>, para la que

---

aumentarse a voluntad del deudor (y aumentar, por tanto, el plazo para la exigibilidad coactiva de la deuda –apremio- por el Fisco), pero tal aumento comporta el pago de una cantidad adicional, que se calcula en función de un porcentaje sobre la deuda, independientemente del “tiempo” que se prorrogue la exigibilidad. Por consecuencia, recargo por prórroga (donde el mayor o menor tiempo de duración no afecta a su importe, y se devenga cuando la deuda se halla en período voluntario de pago) e interés de demora (cuyo importe viene determinado por la aplicación de un porcentaje a una cantidad durante un tiempo concreto, y sólo es exigible –como decía la S. De 18 de junio de 1973- cuando haya transcurrido el período voluntario de pago, con prórroga o sin ella) no son conceptos identificables. Más aún en nuestros días (y, por tanto, sin ser de aplicación al caso que se enjuicia), la disposición transitoria primera del Real Decreto 2631/1985, de 18 de diciembre, sobre procedimiento sancionador de las infracciones tributarias, establece en su párrafo 6 que “en los ingresos realizados fuera de plazo sin requerimiento previo, en virtud de declaraciones –liquidaciones o autoliquidaciones cuyo plazo reglamentario de ingreso hubiere finalizado con anterioridad al 27 de abril de 1985, la Administración aplicará el recargo de prórroga vigente el día en que venció dicho plazo, absteniéndose de liquidar intereses de demora”; y en el párrafo 7 añade que “desde la entrada en vigor de la Ley 10/1985, de 26 de abril, cuando proceda liquidar intereses de demora, nunca podrá aplicarse recargo de prórroga”, sin duda porque el “interés de demora” antes de la Ley 10/1985 era “el básico del Banco de España vigente al tiempo de practicarse la liquidación” y, tras ella es “el interés legal del dinero vigente el día que comience el devengo de aquél, incrementado en un 25 por 100, salvo que la Ley de Presupuestos Generales del Estado establezca uno diferente”, lo que significa que cuando se liquida el nuevo interés de demora desaparece el recargo por prórroga, posiblemente absorbido por ese recargo del 25 por 100; de forma que, en la actualidad, el recargo por prórroga sólo es exigible en el caso de que la deuda se pague en período voluntario y, por tanto, sin devengo de interés de demora” (STS de 19 de octubre de 1990).

<sup>220</sup> En igual sentido, las Sentencias del mismo Tribunal de 22 de septiembre y 22 de diciembre de 1994. Esta última, contiene un voto particular en el que, además de la violación del art. 24 de la CE pone de manifiesto la vulneración de otros principios constitucionales como el de igualdad: “...entiendo, por consiguiente, que el artículo 61. 2 de la LGT introduce una sanción en todo lo que la cantidad reclamada excede del interés legal del dinero fijado conforme al artículo 58. 2 de dicha Ley, sanción que se concibe de plano sin posibilidad de que el sujeto pueda utilizar el procedimiento legalmente previsto para ser oído y utilizar los medios de defensa que convenga a sus derechos e intereses, lo que constituye una clara vulneración del artículo 24 de la Constitución. Asimismo, puede hacerse al artículo 61. 2 de la Ley General Tributaria en la redacción establecida en la disposición adicional de la Ley 46/1985 de Presupuestos Generales del Estado para el año 1986, el reproche de la eventual inconstitucionalidad respecto de los artículos 14 y 31. 1 de la Constitución. El precepto cuestionado consagra un trato desigual e injusto entre los administrados, dado que en la fijación de un tipo fijo del 10 por 100 se prescinde de toda causa razonable o técnica que pudiera justificar ese tanto por cien y no otro, ya fuese mayor o menor, ni se contempla ningún factor de moderación de esa inmutabilidad, como sería establecer un tipo menor en aquellos supuestos en que la demora fuese de unos pocos días y no un largo plazo. Es por ello que una hipotética deuda de 1.000.000 de pesetas, si la demora es de un solo día, la liquidación al 10 por 100 ascendería a

resultaba manifiestamente desproporcionado el pago en concepto de recargo de 1. 499. 820 ptas., por el retraso de 26 días en el pago de una deuda de 14. 998. 202 ptas.<sup>221</sup>, lo que excedía con mucho un interés ya incrementado legalmente en un 25 por 100, resultando un tipo efectivo en la práctica muy superior<sup>222</sup>.

Exceso que, por simple exclusión, únicamente cabía reconducir a la categoría de las sanciones pecuniarias, toda vez que no podía calificarse de cláusula penal<sup>223</sup>. Y siendo ello así, es decir, tratándose de

---

100.000 pesetas, en cambio aplicando el 12 por 100 establecido en la Ley de Presupuestos, resultaría la cantidad de 328.000 pesetas, con una cuota diferencial de 99.671 pesetas. Con ello se llega a la paradójica situación de que cuanto mayor es la demora y consecuentemente mayor al daño para la Administración, menor es el interés de demora aplicable, disminuyendo en la misma proporción el tipo de interés efectivo cuando aumenta el número de días de demora. Tampoco se prevén los criterios a emplear para determinar la capacidad económica del sujeto pasivo, generando un trato desigual e injusto”.

<sup>221</sup> Toda vez que el recargo no podía ser inferior al 10 por 100.

<sup>222</sup> “...es patente que la cantidad reclamada, pese a que por el legislador sea llamada interés de demora, no tiene esa naturaleza pues la misma Ley en el artículo 58. 2 b) de la Ley General Tributaria establece: “El interés de demora será el interés legal del dinero vigente el día en que comience el devengo de aquél, incrementado en un 25 por 100, salvo que la Ley de Presupuestos Generales del Estado establezca uno diferente”. Este precepto, cuya constitucionalidad ha sido declarada por el Tribunal Constitucional, no puede ser contradicho en el mismo texto legal, tres artículos después, estableciendo unos mecanismos de fijación del interés de demora que puedan llegar hasta el 42 por 100, como en el caso enjuiciado ocurre”.

<sup>223</sup> “Se hace necesario, por tanto, determinar cuál es la naturaleza de la cantidad exigida, en lo que excede del interés de demora, fijado por el artículo 58. 2 b) de la Ley General Tributaria. En este sentido la Sala estima que la finalidad “disuasoria” a que el Abogado del Estado se refiere en su demanda tiene una denominación en Derecho Público, y no es otra que el ejercicio de la potestad sancionadora. Es evidente que la deuda tributaria, a tenor del artículo 58 de la Ley General Tributaria, sólo puede serlo por alguno de estos conceptos: a) Cuota; b) Recargos a favor del Tesoro u otros entes públicos; c) Interés de demora; d) Recargo por aplazamiento o prórroga; e) El recargo de apremio, y f) Las sanciones pecuniarias. Excluidos los supuestos de cuota y recargo a favor del Tesoro por la propia naturaleza de la cantidad reclamada hay que eliminar el aplazamiento, porque éste requiere la “previa petición del obligado”, artículo 48. 1 del Reglamento General de Recaudación, y, por último, también el recargo de apremio, pues ni la cuantía de lo reclamado, que este procedimiento se devenga, ni el procedimiento formal seguido, se ajustan a las normas que rigen tal componente de la deuda tributaria. Consecuentemente, bien sea por la vía de la naturaleza del gravamen, bien sea por vía de exclusión, se hace preciso llegar a la conclusión de que estamos en presencia de una sanción. No podemos dejar de referirnos para rechazar y refutar, a la función de “cláusula penal” que, en opinión del Abogado del Estado, cumple el precepto analizado. En primer término porque en el Derecho público las cláusulas penales contractuales se denominan infracciones y tienen como secuela las sanciones. Es inadmisibile la creación de un género nuevo de transgresiones jurídicas

una sanción, habrían de haberse observado todas las garantías inherentes a las mismas consagradas en la Norma Fundamental<sup>224</sup>. Curiosamente, la STS de 3 de febrero de 1995 (por ello posterior a las anteriores), y que analizaba el artículo 61 de la LGT/1963 en cuestión, ni siquiera se planteó el problema, limitándose a señalar que el ingreso fuera de plazo de la deuda tributaria sin requerimiento previo no constituía infracción –frente a la opinión sustentada por el Abogado del Estado que pretendía la imposición de sanciones-, pero siendo exigibles los recargos legales y el correspondiente interés de demora<sup>225</sup>.

---

que no se encuentran sujetas a los requisitos formales prescritos para el establecimiento de infracciones e imposición de sanciones. En segundo lugar, estas pretendidas “cláusulas penales” vulnerarían el principio de igualdad, pues serían aplicables únicamente a los intereses de demora generados por los particulares, por no hay previsión legal para su aplicación cuando tales intereses de demora son generados por la Administración”. La Sentencia del TSJ de Canarias, de 18 de junio de 1993, dada la desproporción que su juicio suponía fijar como límite mínimo de los intereses de demora el 10 por 100 de la deuda, abogó por interpretar el precepto en el sentido de que “cualquiera que sea el interés de demora (bien fijado en la Ley de Presupuestos, bien por el incremento subsidiario del 25 por 100 sobre el interés legal), el mismo no podrá dar lugar a una deuda tributaria por demora inferior al 10 por 100 anual de la deuda tributaria”. Loable intención la de esta Sentencia aunque careciese de apoyatura legal en una interpretación literal de los términos legales.

<sup>224</sup> “En este punto del razonamiento, y aceptada la naturaleza sancionadora de la cantidad reclamada en lo que excede del interés de demora, la Sala no tiene dudas de la capacidad del legislador para establecer la infracción y sanción que analizamos, y, por tanto, de su plena y completa legalidad. Lo que ocurre es que tal sanción ha sido impuesta de plano, sin sujetarse al procedimiento sancionador establecido al efecto, y donde no ha sido oído el interesado. Como es sabido, y existe jurisprudencia abundantísima, incluida la preconstitucional, la sanción de plano está prescrita en nuestro Derecho. Es evidente, que toda imposición de sanción ha de sujetarse al procedimiento legalmente previsto al efecto, pues en otro caso se incurre en la nulidad prevista en la antigua Ley de Procedimiento Administrativo en el artículo 47. 1 b), para los actos dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente previsto para ello, o, alternativamente, en la infracción del artículo 133 del mismo texto legal que veda la posibilidad de imponer sanciones sin sujetarse al procedimiento previsto en dicho texto legal, o disposiciones especiales. Sobre esta materia hay una regulación del procedimiento sancionador, que ha sido incumplida, en el Real Decreto 2631/1985, de 18 de diciembre y que comporta la nulidad de la sanción así impuesta, por infringir lo establecido en los artículos 6º, 7º, 8º y 9º del texto citado. La precisión reglamentaria, contenida en el párrafo quinto del artículo 9º, que prevé la posibilidad de imponer sanciones sin necesidad de audiencia de los interesados y del procedimiento que el propio texto establece, es jurídicamente nula por encontrarse en frontal contradicción con lo establecido por el Tribunal Supremo en Sentencia de 18 de mayo de 1980 y 17 de julio de 1986 y por el Tribunal Constitucional desde la ya lejana fecha de 8 de junio de 1981 (no se acaba de comprender cómo textos legales reglamentarios adoptan posiciones legales contrarias a la Constitución, siendo, como son de fecha posterior a tales pronunciamientos del supremo intérprete de la Constitución, y a cuyo respeto y cumplimiento están obligados a tenor del art. 38. 1 de la LOTC)”. En el mismo sentido STSJ Madrid de 18 de mayo de 1995.

Otros Tribunales Superiores de Justicia, como el de la Comunidad Valenciana, también advirtieron el problema y, frente a la pretensión de la Administración que abogaba por una solución formal (que el Tribunal se abstuviese de pronunciamiento material sobre el fondo y elevase la oportuna cuestión de inconstitucionalidad), sostuvieron una clara doctrina en cuya virtud, y con independencia de la etiqueta formal que el legislador empleara, los recargos eran claramente institutos sancionadores<sup>226</sup>.

---

<sup>225</sup> “La Sala no puede compartir la interpretación que hace la Abogacía del Estado de la frase “con exclusión de las sanciones que pudieran ser exigibles por las infracciones cometidas”, en el sentido de “con independencia” o “al margen de” las sanciones que pudieran exigirse. El precepto dice con “exclusión”, lo que no puede tener otro significado que el pago de la deuda con los intereses legales “excluye” las sanciones que pudieran ser exigibles. En otro caso, tanto daría que el contribuyente moroso cumpliera voluntariamente su obligación, como que lo hiciese merced a la compulsión sobre él ejercida por la Hacienda Pública. Item más, supuesto que la Ley 33/1987, de Presupuestos Generales del Estado para 1988 introdujo (art. 110) un segundo párrafo al artículo 128 de la Ley General Tributaria que decía que el vencimiento del plazo de ingreso en período voluntario determinará la exigibilidad del recargo de apremio establecido reglamentariamente y el devengo de los intereses de demora, hasta la fecha del ingreso en el Tesoro de la deuda tributaria, resultaría que quien paga voluntariamente y sin requerimiento previo de la Administración es de peor condición que aquel contra el que se dirige la acción inspectora, porque, en el primer caso, de seguirse la tesis del abogado del Estado, pagaría el principal, los intereses, la sanción y el recargo de apremio; mientras que quien es objeto de inspección sólo estaría obligado por el principal, los intereses y la sanción”

<sup>226</sup> “La Administración recurrida, afirma que ha aplicado correctamente una norma jurídica con rango formal de ley, de modo que sólo el Tribunal Constitucional tiene competencia para enjuiciar su conformidad constitucional, afirmando por otra parte que la existencia de este recargo para aquel tipo de ingresos tiene su justificación en la finalidad disuasoria y en la necesidad de evitar, en la medida de lo posible, retrasos en los ingresos de fondos públicos. Por el contrario el recurrente sostiene que dicho recargo, al no poderse englobar económicamente en otra categoría jurídica, tiene un manifiesto carácter sancionador, y es desde esta perspectiva, desde donde debe enjuiciarse la posición de las partes. Esta Sala, en relación al tema planteado ha tenido ocasión de pronunciarse, en la sentencia 739/1994, formulando a tal efecto la doctrina que seguidamente se expresa: “Por lo que respecta a las liquidaciones de recargo, y a los acuerdos de la Agencia Tributaria, desestimatorios de los recursos de reposición contra las mismas interpuestos”. Sentado lo anterior, si bien el artículo 61. 2 de la Ley General Tributaria en su redacción dada por la Ley 18/1991 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, a partir de 1 de Enero de 1992, dispone que “los ingresos correspondientes a declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones realizadas fuera de plazo sin requerimiento previo, sufrirán un recargo único del 50 por 100, con exclusión del interés de demora y de las sanciones que pudieran ser exigibles. No obstante, el recargo será del 10 por 100 si el ingreso se efectúa dentro de los tres meses siguientes al término del plazo voluntario de presentación e ingreso”. Ese recargo del 50 por 100 no responde a una mayor actividad, empleo de medios y un mayor coste en definitiva para la Administración, como pudiera ser el de apremio. Por consiguiente, participa de los caracteres de la sanción administrativa; y teniendo en cuenta que en el presente caso se le impuso al demandante de plano, sin darle audiencia previa para que pudiera hacer las alegaciones oportunas, la Administración

La cuestión, sin embargo, no era pacífica, puesto que otros Tribunales se inclinaron por defender el carácter no sancionador del recargo<sup>227</sup>. Esa dificultad de discernimiento de la medida más allá de la declaración formal establecida por el legislador se puso bien pronto de manifiesto con la STC 164/1995<sup>228</sup>, de 13 de noviembre, donde el máximo intérprete de la Norma Fundamental intentó justificar la postura del legislador invocando argumentos sustantivos en un doble nivel<sup>229</sup>.

---

vulneró el artículo 24 de la Constitución. Desde esta perspectiva, calificada la naturaleza del recargo como sanción administrativa, no se cuestiona la constitucionalidad de la Ley que lo impone, pero sí la actividad de la Administración que lo materializa, conculcando todos los principios fundamentales del Derecho sancionador. En méritos a lo expuesto y sin necesidad de más consideraciones, procederá la estimación del recurso, procediendo hacer expresa imposición de las costas a la Administración” (STSJ Valencia de 8 de mayo de 1995).

<sup>227</sup> Tal es el caso de la STSJ Baleares de 30 de mayo de 1995 que llega a señalar lo siguiente en sus Fundamentos de Derecho: “...el tema del recurso lo constituye en exclusiva el recargo del 50 por 100 de la deuda tributaria –art. 61. 2 LGT- pro presentación fuera de plazo de la autoliquidación complementaria del Impuesto sobre el Valor Añadido del cuarto trimestre de 1991. Al respecto, la actora sostiene literalmente que se trata de sanción encubierta que debería sustituirse por los intereses de demora. Ciertamente, aun cuando no cabe negar que el legislador tiene potestad para establecer la supuesta sanción, su imposición de plano vulneraría el derecho de defensa –art. 24 CE- Naturalmente, de ser así, dependiendo el fallo de la aplicación de dicho precepto legal y no siendo posible su interpretación conforme a la Norma Fundamental, lo procedente sería esperar el juicio de constitucionalidad del mismo planteando la oportuna cuestión. Sin embargo, rechazamos que el recargo aplicado equivalga a sanción impuesta de plano. La exigencia legal del recargo puede favorecer que el deudor tributario cumpla su obligación en el tiempo y plazo fijado por el ordenamiento jurídico, como también puede propiciar que el deudor se distancia definitivamente de toda idea de cumplimiento voluntario. Ahora bien, con todo, aunque al recargo se le reserva también una función indemnizatoria. Resarce el perjuicio económico causado a la Hacienda Pública cuando el cumplimiento de la obligación tributaria se ha apartado de los requisitos temporales de pago. Se trata de porcentaje fijo y único sobre el importe de la deuda, de manera que la cantidad exigible depende en exclusiva de la cuantía de la deuda (en este sentido la STS de 29 de enero de 1994). Por consiguiente, en la medida que el recargo cumple igualmente una función intimidatoria –que no sancionadora- la equivalencia entre el daño a la Hacienda Pública y la indemnización tampoco ha de ser insoslayable. Cumple pues la desestimación del recurso” (STSJ Baleares de 30 de mayo de 1995).

<sup>228</sup> Conviene advertir que el propio Tribunal enfatiza en el hecho de que la simple calificación de la medida prevista en el artículo 61. 2 de la LGT como recargo “no resuelve el problema de su naturaleza jurídica, que habrá que fijar atendiendo a la función que dicho recargo tiene encomendada dentro del sistema tributario”.

<sup>229</sup> En una de las cuestiones de inconstitucionalidad que daban origen al fallo, la empresa actora retrasaba en 29 días la autoliquidación e ingreso de unas retenciones practicadas por cuantía de 10.050.664 pesetas; de la aplicación del interés de demora (recordemos que interés legal incrementado en un 25 por 100) resultaba una cantidad de 87.840 pesetas, sin embargo la aplicación del artículo 61 LGT elevaba la cuantía a



En primer lugar, diferenciando el recargo del 10% respecto de las sanciones. En opinión del TC el recargo tenía un doble carácter resarcitorio (materializado a través del propio recargo y de los intereses de demora) y un cierto componente disuasorio de determinados comportamientos, similar al propio de las cláusulas penales insertas en el sinalagma contractual. Además, para el Alto Tribunal, esa finalidad disuasoria del recargo no era idéntica a la de las sanciones, al encerrar un estímulo positivo consistente en representar un pago inferior a la sanción, sanción que con el recargo resultaba inaplicable.

Finalmente, en el sentir del TC, la medida resultaba proporcionada y razonable pues el peligro que a través de la misma trataba de conjurarse –el retraso masivo en el cumplimiento de los plazos de pago- era relevante y se manifestaba en plena armonía con la propia doctrina del Alto Tribunal sentada en la Sentencia 76/90, de 26 de abril<sup>230</sup>. En definitiva, y a pesar de las muchas contradicciones y

---

1.005.066 pesetas, lo que daba lugar a un interés de demora real que se aproximaba al 125,86 por 100. En realidad, en todas las cuestiones acumuladas a las que daba respuesta el fallo subyacían tres objeciones, a saber: 1) No debería entenderse como medida resarcitoria el instituto que prescinde del factor temporal en la evaluación de los perjuicios. 2) La exigencia en concepto de intereses de demora de un 10 por 100 para retrasos de corta duración carece de sentido resarcitorio y aun disuasorio, encubriendo una sanción. 3) Tal sanción se habría impuesto de plano, esto es, sin el procedimiento oportuno que cubra las garantías inherentes al ejercicio del *ius puniendi*.

<sup>230</sup> De esta manera, el Alto Tribunal atendía de alguna manera a las consideraciones vertidas por la Abogacía del Estado, para la que la comparación entre el supuesto contemplado en el art. 61 LGT y otros mecanismos insertos en el mismo cuerpo legal, no permitía extraer la consecuencia de que dicha medida constituyese una medida aflictiva o represiva: “Desde la perspectiva sincrónica, el precepto se refiere a los ingresos realizados fuera de plazo sin requerimiento previo”. A este respecto es necesario comparar los distintos grupos de supuestos y su régimen. Tanto para las liquidaciones de contraído previo no ingresadas en plazo, como para las autoliquidaciones presentadas espontáneamente fuera de plazo sin ingreso en todo o en parte, surge la fase de apremio con devengo del recargo de apremio y de intereses de demora; en cambio, en la hipótesis del artículo 61. 2 de la Ley General Tributaria, autoliquidaciones presentadas espontánea y tardamente pero con ingreso de la deuda tributaria, no se inicia la vía de apremio y no se devenga el 20 por 100 del recargo de apremio; el deudor paga sólo el 10 por 100 de la deuda tardamente ingresada y los intereses de demora que excedan de ese 10 por 100. Hay que recalcar, además, que el recargo de apremio y los intereses de demora son compatibles con las sanciones tributarias; la redacción del artículo 79 a) de la Ley General Tributaria permite aplicar las infracciones graves en algunos de los supuestos alternativos mencionados; por el contrario, el artículo 61. 2 de la Ley General Tributaria excluye expresamente la

ambigüedades que en sus Fundamentos de Derecho se vierten, la opinión del Pleno del TC puede sintetizarse en dos puntos fundamentales:

- 1) El recargo cumple una doble función: resarcitoria del retraso y, a la vez, disuasoria de la tardanza en el pago, pero en absoluto represiva.
- 2) Doble función que perdería si el recargo fuese de cuantía similar a la de las sanciones<sup>231</sup>.

Conviene reparar, sin embargo, en el voto disidente que a dicha Sentencia manifestó uno de sus Magistrados -Rafael MENDIZÁBAL ALLENDE al que se adheriría el también Magistrado Vicente GIMENO SENDRA- prescindiendo de las consideraciones formales a las que había recurrido el Pleno, yendo, por el contrario, a la materia del asunto, es decir, a lo sustantivo, y considerando que el recargo, tras el ropaje formal de su denominación, escondía un claro contenido sancionador que trascendía las fronteras estrictamente resarcitorias para convertirse sin más en una sanción de plano, como tal, proscrita por el Ordenamiento Constitucional:

---

imposición de sanciones, constituyendo una suerte de excusa absolutoria o causa de no punibilidad. La comparación de la hipótesis regulada por el artículo 61. 2 de la Ley General Tributaria con los otros grupos de supuestos pone de manifiesto un mejor trato relativo para aquélla (...) la simple impuntualidad puede producir un perjuicio superior al cuantificado en uno o varios días de interés. Esto mismo puede ocurrir en el tráfico jurídico privado. Al legislador democrático corresponde, pues, estimar el perjuicio inherente a la dilación en el pago de las deudas tributarias dentro de los límites constitucionales; naturalmente, sería legítimo que además de tener en cuenta esta idea resarcitoria global, el legislador modelara el recargo para salir al paso de una posible actitud dilatoria en el pago de sus cuentas tributarias por los contribuyentes: conviene insistir en que no hay constricción constitucional a que las impuntualidades de pago en Derecho Tributario hayan de resarcirse exclusivamente en proporción con la magnitud del retraso. Ya nos consta que la hipótesis del artículo 61. 2 de la Ley General Tributaria recibe un mejor trato comparativo que otros grupos de supuestos de falta de puntualidad en el pago de las deudas tributarias....". De parecida forma apreciaba la cuestión el Ministerio Fiscal.

<sup>231</sup> Aspecto este sobre el que venía advirtiendo la jurisprudencia inferior. Cfr. STSJ Andalucía de 13 de enero de 1999, STSJ Madrid de 11 de febrero de 1999, STSJ Baleares de 23 de febrero de 1999, STSJ Cataluña de 25 de marzo de 1999 y STSJ Canarias de 31 de mayo de 1999.

*“El interés de demora se mantiene sin embargo por exigencias del principio de igualdad, con una función compensatoria global, como indica el Abogado del Estado, que quiebra sin embargo en su primer tramo para cumplir una finalidad disuasoria y, en suma, represiva, como habrá ocasión de ver, a no ser que nos conformemos con un mero nominalismo. Las cosas son lo que son y la naturaleza de las instituciones está en su estructura y en su función, no en el nombre que les demos, aunque el bautizo lo haga el legislador. Efectivamente, el perjuicio derivado de un pago tardío está en directa relación con el tiempo que dura la tardanza y, por tanto, en proporción a ésta ha de calcularse aquélla, como pone de manifiesto la fórmula matemática del interés, cuyos factores son la base, el tipo o rédito y el tiempo. En definitiva, así se compensa en principio “con arreglo a un módulo objetivo, el coste financiero que para la Administración Tributaria supone dejar de disponer a tiempo de cantidades dinerarias que le son legalmente debidas” (STC 76/1990). Ahora bien, no ocurre tal en esa fase inicial de la situación de mora del contribuyente cuyo interés tiene un mínimo del 10 por 100 de la deuda tributaria desde el día siguiente a su devengo o exigibilidad, produciéndose un exceso sobre el interés legal del dinero que en ese primer día del incumplimiento puede llegar al 300 por 100, cifra relativa propia de una sanción, y paradójicamente va descendiendo según pasa el tiempo hasta desaparecer en un momento dado, con una progresividad inversa, regresividad en suma. Esta curva se opone diametralmente a la esencia de cualquier indemnización y, en la parte que la supera significa la exigencia de una cantidad de dinero como consecuencia del incumplimiento del deber de ingresar tipificado como infracción tributaria, sin causa compensatoria. En definitiva, una sanción pecuniaria o multa (nunca “multa pecuniaria” como siguen diciendo los arts. 87. 1 y 82. 1, 2 y 3 LGT). Es evidente que esta manifestación atípica y encubierta de la potestad sancionadora de la Hacienda Pública respeta la reserva de Ley proclamada constitucionalmente en sus dos vertientes, ya que la infracción está tipificada legalmente (art. 79 a) LGT) y legalmente aparece configurada la reacción negativa, el castigo. Sin embargo, su configuración presenta algún flanco débil, aun cuando quepa reconducir el texto a una interpretación correcta desde tal perspectiva en una visión unitaria del ordenamiento. En efecto, por una parte, la norma en cuestión establece prima facie un automatismo para el cálculo de ese 10 por 100 mínimo, sin atender a las circunstancias subjetivas y objetivas concurrentes, que sirven para graduar las sanciones. En primer plano, el principio de culpabilidad en su doble dimensión de malicia o negligencia (dolo o culpa), pero también el factor tiempo y la capacidad económica del infractor, su “caudal o facultades”, en expresión del artículo 63 del Código Penal, como principio general para la ponderación de las sanciones pecuniarias. Por otra parte, se omite cualquier alusión a un previo expediente sancionador con audiencia del inculcado para*

*exigir ese exceso sobre el interés legal. Ningún parentesco guarda esta situación, en un régimen de sujeción general, con las facultades presidenciales para mantener el orden en el curso de las sesiones parlamentarias (STC 136/1989) o para la “policía de estrados” en las audiencias judiciales (STC 190/1991). En el ámbito de la potestad sancionadora de las Administraciones Públicas no es de recibo su ejercicio de plano, sine strepito e iudicio, prescindiendo del procedimiento “ad hoc” y de la audiencia al inculpado, garantías esenciales no dependientes de que haya o no flagrancia ni de la cuantía mayor o menor de la sanción (STC 18/1990). En suma, podría resultar viable constitucionalmente el precepto legal en cuestión, que configura una multa atípica, si para aplicarla la Hacienda Pública hubiera de tener en cuenta las circunstancias concurrentes con respeto a los principios de culpabilidad y proporcionalidad, en la resolución motivada que ponga fin al procedimiento sancionador adecuado y en paridad de tratamiento con las demás infracciones tributarias”<sup>232</sup>.*

El fallo al que el Tribunal Constitucional había dado vida no tardó en desplegar sus consiguientes efectos y la jurisprudencia inferior tomó buena nota de esa doctrina<sup>233</sup>, aunque no faltaron voces discrepantes

---

<sup>232</sup> El mismo Voto particular se formuló en la STC 198/1995. Sentencia que daba solución a las cuestiones de inconstitucionalidad acumuladas 2078/1994, 4195/1994, 4196/1994, 602/1995, 603/1995, 604/1995, 832/1995 y 941/1995 y que se inclinó igualmente por considerar constitucional lo dispuesto en el artículo 61. 2 de la LGT.

<sup>233</sup> Tal es el caso de la STSJ de Murcia de 28 de diciembre de 1995, según la cual los recargos por ingresos extemporáneos del art. 61 LGT carecían de naturaleza sancionadora, por lo que no resultaba procedente la aplicación retroactiva del régimen establecido por la Ley 25/1995, aunque el mismo fuese más beneficioso. En el mismo sentido, la STSJ de Extremadura de 5 de diciembre de 1996. Esta última Sentencia consideró aplicable el artículo 61. 2 a todo pago voluntario y extemporáneo de la obligación tributaria en la que, por lo tanto, debían integrarse los pagos a cuenta: “...el artículo 61. 2 de la LGT en ningún caso utiliza la expresión “deuda tributaria”, sino que utiliza una expresión menos precisa “ingreso”. Es cierto que el artículo 61 de la LGT está incluido dentro del Capítulo V dedicado a la deuda tributaria, del Título II, y más concretamente, en su Sección 2ª dedicada al pago, pero no lo es menos que existe práctica unanimidad en que a estas alturas la LGT ya no es un todo homogéneo, al contrario, existen artículos que sí tratan de dar respuesta a las nuevas realidades tributarias y otros, en cambio, están obsoletos, de manera que el conjunto carece de armonía. Las diversas redacciones que se han dado al expresado artículo constituyen un buen paradigma de cuanto decimos. No puede interpretarse el artículo 61. 2 de la LGT olvidando lo dispuesto en el artículo 79. a) de la expresada Ley. Esta conclusión, hoy en día, es evidente, basta recordar que, según la redacción vigente de este último precepto, constituye infracción grave dejar de ingresar dentro de los plazos reglamentariamente señalados la totalidad o parte de los pagos a cuenta o fraccionados, las cantidades retenidas o que se hubieran debido retener y los ingresos a cuenta, salvo que se regularice con arreglo al artículo 61 o proceda la aplicación de lo previsto en el artículo 127. Desde el punto de vista de la Sala, por lo que ahora

que siguieron subrayando el carácter sancionador de los recargos otorgándoles una aplicación retroactiva si la regulación posterior era más beneficiosa que la precedente<sup>234</sup>. Evidentemente, aceptar el planteamiento del Tribunal Constitucional equivalía también a predecir

---

interesa, la interpretación conjunta de los artículos 61 y 79 ya era procedente antes...Todo ello conduce a considerar que cuando el artículo 61. 2 de la LGT utiliza la expresión “ingreso”, se está refiriendo a unos ingresos y no a otros, desde nuestro punto de vista, la voluntad de la Ley es extender los efectos de lo dispuesto en dicho artículo al pago voluntario y extemporáneo, de todas las obligaciones, y no sólo de la obligación principal”. Lógicamente, la doctrina del TEAC se inclinó también por la misma solución que impedía la aplicación retroactiva de la modificación del art. 61 LGT por la Ley 25/1995 a una presentación fuera de plazo sin requerimiento previo efectuada con posterioridad a la entrada en vigor de dicha Ley.

<sup>234</sup> La STSJ de Valencia de 2 de enero de 1996, para la que era procedente la aplicación retroactiva del art. 61. 3 en la redacción dada por la Ley 25/1995 al ser más favorable que el régimen anterior: “...Los recargos del 50 por 100 impuestos al actor lo fueron por aplicación del artículo 61. 2 de la Ley General Tributaria (Ley 230/1963, de 28 de diciembre), en la redacción dada al mismo por la disposición adicional decimocuarta, 2 de la Ley 18/1991, de 6 de junio. En esta norma –vigente al momento de producirse los ingresos- se establecía un recargo en dicho porcentaje para los ingresos fuera de plazo – sin requerimiento previo-, después de transcurridos tres meses desde la finalización del período voluntario, con exclusión de intereses de demora y sanciones. En la redacción dada al citado precepto de la Ley General Tributaria por la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la misma, se establecen unos recargos del 5, 10, 15 ó 20 por 100, según se produzca el ingreso dentro, respectivamente, de los tres, seis, doce o más meses siguientes a la expiración del plazo de presentación voluntaria, siempre sin requerimiento previo, con exclusión de las sanciones correspondientes. Entiende la Sala –como ya ha hecho en anteriores pronunciamientos, así la S. 923/1995, de 15 de diciembre- que es pertinente la aplicación retroactiva de este régimen, al amparo de lo dispuesto en la disposición transitoria primera, 2 de la meritada Ley 25/1995, por ser más favorable que el anterior y suponer el recargo en cuestión un mecanismo subsuntivo del concreto ejercicio de la potestad sancionadora tributaria para los ingresos fuera de plazo sin requerimiento previo –como lo advierte la exclusión que producen de las sanciones que procedieran-, de naturaleza netamente punitiva y –por el contrario- sin sustituir con carácter general la función correspondiente de los intereses de demora (que se excluyen en los tres primeros recargos mencionados, pero no en el cuarto). No obsta a esta aplicación de la disposición transitoria primera 2, el que en la segunda –del mismo texto legal- se establezca un régimen específico intertemporal para los recargos respecto de las liquidaciones presentadas por los contribuyentes a partir del 1 de febrero de 1995, pues este régimen se establece para la aplicación de recargos en los procedimientos de gestión en curso, mientras que la primera citada es un mandato dirigido a los procedimientos y procesos de revisión de actos sancionatorios no firmes. Consecuentemente con lo anterior, procederá estimar la pretensión actuada y, aplicando la nueva normativa, reducir el recargo del tercer trimestre de 1991 al 15 por 100 y el del cuarto trimestre al 10 por 100 (en razón a haberse realizado los ingresos entre los seis y los doce meses y los tres y seis meses siguientes respectivamente)”. Por idéntica solución se inclina la STSJ Galicia de 19 de diciembre de 1997. Y a la misma solución llegan las SSTSJ Cataluña de 18 de septiembre y 17 de septiembre de 1997, pero desde un ángulo distinto (aquí se trataba de evitar la aplicación del recargo en la redacción dada por la Ley 18/1991), cuando prescriben la aplicación del recargo vigente en la fecha en que se produjo el hecho imponible y no el correspondiente al momento del ingreso, puesto que ello equivaldría a vulnerar el principio de irretroactividad.

la suerte de los recargos establecidos en el año 1991 -con ocasión de la promulgación de la Ley Reguladora del IRPF- y que se elevaban al 50 e incluso al 100 por 100 si no se ingresaba la cuota declarada<sup>235</sup>. Los

---

<sup>235</sup> La STSJ Canarias de 16 de febrero de 1996 fue una clara pionera en tal sentido, distinguiendo tres posibles situaciones susceptibles de modular la naturaleza misma del recargo: "...De lo anterior se infiere que para discernir cuándo los recargos tienen naturaleza resarcitoria e indemnizatoria, naturaleza simplemente disuasoria, o naturaleza sancionadora, habrá de aplicarse un criterio cuantitativo: así, estaremos ante recargos con finalidad indemnizatoria cuando la cuantía del porcentaje de recargo no exceda de la del interés de demora; por el contrario, el recargo cumplirá una función disuasoria o simplemente estimuladora del cumplimiento de la obligación de ingresar en plazo en la medida en que, excediendo de la cuantía el interés de demora no llegue a alcanzar la cuantía mínima de la sanción correspondiente al ingreso fuera de plazo; y finalmente, en los casos en que tal cuantía mínima de la sanción correspondiente al ingreso fuera de plazo; y, finalmente, en los casos en que tal cuantía se iguale o se supere por el recargo, éste tendrá carácter sancionador. En el supuesto ahora contemplado la Administración impuso al demandante un recargo del 50 por 100 de la cuota por el ingreso espontáneo realizado fuera de plazo en virtud de la redacción dada al artículo 61. 2 de la Ley General Tributaria por la disposición adicional decimocuarta de la Ley 18/1991, de 6 de junio. Pues bien, al establecer el artículo 87. 1 de la Ley General Tributaria una sanción del medio al triple de la deuda para las infracciones graves previstas en el artículo 79. a), consistentes en "dejar de ingresar dentro de los plazos reglamentariamente señalados la totalidad de la deuda tributaria, de los pagos a cuenta o fraccionados, así como de las cantidades retenidas o que se hubieran debido retener", resulta evidente, conforme al criterio cuantitativo antes señalado, que en este caso no puede considerarse que el recargo desempeñe una función simplemente disuasoria o represiva, pues aquí la cuantía del mismo (50 por 100) coincide exactamente con el mínimo de la multa a imponer en los supuestos de ingresos realizados fuera de plazo, por lo que cabe concluir afirmando que en el caso ahora examinado el recargo único del 50 por 100 que ha sido aplicado sí tiene carácter sancionador, y, en consecuencia, al haberse impuesto realmente y de manera automática una sanción de plano, procede su anulación por no haberse seguido al efecto el oportuno procedimiento con intervención y ausencia del interesado (conforme exigen las SSTS de 18 de mayo de 1980 y 17 de julio de 1986 y STC de 8 de junio de 1981, así como las SSTC 239/1988, 73/1982, 69/1983 y 96/1988 citadas en la Sentencia número 164/1995 antes indicada, dado que el recargo cuestionado tiene en este caso "un verdadero sentido sancionador" y por no haberse llevado a cabo una previa actividad probatoria por el órgano competente para fundamentar un juicio razonable acerca de la culpabilidad del sujeto (exigido por STC 97/1995, con cita de otras anteriores)". A la misma solución llega, lógicamente, la STSJ Valencia de 9 de mayo de 1996 por lo que al recargo del 100 por 100 se refiere. Sin embargo, la STSJ de Galicia de 27 de febrero de 1997 mantiene otra postura diametralmente opuesta, señalando que el recargo del art. 61. 2 LGT en la redacción dada por la Ley 18/1991 no coincide o alcanza el *quantum* mínimo de la sanción, ya que ésta se aplicaba sobre la deuda tributaria: "...como se desprende de la argumentación de dicha sentencia, no descarte el Alto Tribunal la finalidad represiva o sancionadora del recargo, lo que se produciría, como se dice en la sentencia "si la cuantía del recargo alcanzase o se aproximase al importe de las sanciones". Con relación al recargo instaurado en el artículo 61. 2 de la LGT, conforme a la redacción dada por la Ley 18/1991, debe advertirse que, dejando al margen el supuesto o modalidad de recargo del 10 por 100 si el ingreso se efectúa dentro de los tres meses siguientes al término del plazo voluntario, su cuantía, el 50 por 100, que fue el aquí exigido, no coincide o alcanza el quantum del mínimo de la sanción que fijaba en aquel momento el artículo 87 de la Ley General Tributaria a las infracciones tributarias graves, esto es, "multa pecuniaria proporcional del medio de las cuantías a que se refiere el apartado 1 del artículo 80",

mismos –excepto el fijado en el 10 por 100, sobre el que no se planteó objeción alguna<sup>236</sup>- fueron declarados inconstitucionales en las

---

precepto que, como es sabido, establecía que la multa pecuniaria proporcional se aplicaba sobre la deuda tributaria, entendiendo por deuda tributaria tanto la cuota definida en el artículo 55 como los recargos del artículo 58. 2 a) siendo así que aquel recargo del 50 por 100 operaba exclusivamente sobre la cuota cuyo ingreso se realizaba fuera de plazo, con exclusión, en todo caso, del interés de demora y de las sanciones que pudieran ser exigibles. Siendo ello así, ya se advierte que dicho recargo no ostenta el carácter sancionador que predica el recurrente, por lo que no resulta dudosa la constitucionalidad del precepto”. Se inclinan por otorgar naturaleza sancionadora al recargo del 50 por 100 establecido por la normativa de 1991, las SSTSJ Cataluña de 28 de mayo de 1998 y 27 de julio de 1999. No obstante, para la STSJ Baleares de 23 de febrero de 1999, el recargo por ingresos extemporáneos fijado por la Ley 18/1991 en un 50 por 100 cumplía, aparte de un cometido resarcitorio, una función eminentemente disuasoria, lo que no era suficiente para reconducirlo al campo de las sanciones, dada la ausencia de finalidad represiva.

<sup>236</sup> Buena prueba de ello la constituye la STSJ Cataluña de 25 de mayo de 1998 para la que tal recargo –en su redacción dada por la Ley 18/1991- únicamente trataba de mitigar el retraso en el ingreso integrando una penalización económica con una función disuasoria y coercitiva pero sin componente represivo. De esta forma, el TSJ de Cataluña apreciaba identidad entre el recargo entonces vigente y el del 10 por 100 como intereses de demora mínimos del art. 61. 2 en su redacción anterior. Claramente en contra se posicionaba la STSJ de Madrid de 4 de junio de 1998, para la que el recargo por ingreso extemporáneo, tanto en su cuantía del 50 como en la del 10 por 100 revestía naturaleza sancionadora: “...Es cierto que junto a este recargo del 50 por 100 –que es el aplicado en el caso que nos ocupa y del que ya hemos afirmado su naturaleza sancionadora- el mismo artículo 61. 2 de la LGT redactado por Ley 18/1991 establece en su último inciso que “...no obstante, el recargo será del 10 por 100 si el ingreso se efectúa dentro de los tres meses siguientes al término del plazo voluntario de presentación e ingreso...”. Podría entonces argumentarse que esta segunda modalidad de recargo del 10 por 100 si es equiparable al que se preveía en la anterior redacción del precepto y que, por tanto, le es de aplicación la doctrina constitucional antes mencionada según la cual su naturaleza no sería sancionadora sino disuasoria. Sin embargo, esta Sala entiende que tal equiparación no es aceptable pues el tratamiento que da el legislador al ingreso tardío es bien diferente en una y otra redacción de la norma –no sólo en el aspecto cuantitativo sino también en el cualitativo- y el precepto redactado por Ley 18/1991 no contempla dos recargos a los que quepa atribuir distinta naturaleza –sancionadora y meramente disuasoria, respectivamente- sino un único recargo que es aplicable en dos grados diferentes, graduación esta que se establece en función de la gravedad de la trasgresión del plazo y que no es otra cosa sino aplicación del principio de proporcionalidad inherente a todo régimen sancionador. Entendemos por ello que el recargo previsto en el artículo 61. 2 de la LGT redactado por Ley 18/1991 (tanto el del 50 por 100 como la modalidad atenuada del 10 por 100) tiene naturaleza sancionadora. Y, siendo ello así, no apreciamos razones para plantear cuestión de constitucionalidad pues es claro que el legislador goza de plenas atribuciones para establecer la infracción y la sanción que estamos analizando, por más que se le pueda reprochar un defecto de técnica legislativa por no haber incluido este precepto entre los correspondientes al régimen de infracciones y sanciones tributarias. Lo que sucede es que la sanción a que nos venimos refiriendo ha sido impuesta de plano, sin sujetarse al procedimiento sancionador establecido al efecto y, muy especialmente, sin el preceptivo trámite de audiencia previa al interesado, lo que nos coloca ante un supuesto de nulidad de pleno Derecho (...) A mayor abundamiento, resulta oportuno señalar que aunque se entendiese –y ya hemos visto que no es así- que el recargo previsto en el artículo 61. 2 tras la Ley 18/1991 es en todo equiparable al que establecía el mismo precepto en su

Sentencias 276/2000, de 16 de noviembre; 291/2000, de 30 de noviembre; 307/2000 y 312/2000, ambas de 18 de diciembre, y 93/2001, de 2 de abril<sup>237</sup>, al tratarse de sanciones impuestas de plano sin observancia alguna de las más mínimas garantías procesales y materiales<sup>238</sup>. Y ello a pesar del alegato radicalmente formal empleado

---

redacción anterior, y hubiese entonces que asignarle la misma consideración de “recargo de la cuota tributaria” cuya naturaleza no sería sancionadora sino meramente disuasoria según la conocida doctrina del Tribunal Constitucional, también entonces habría de considerarse improcedente la aplicación del mencionado recargo en el caso que nos ocupa. En efecto, hemos de recordar que conforme a las ya citadas Sentencias del TC de 13 de noviembre y 21 de diciembre de 1995 la exacción prevista en el artículo 61. 2 de la LGT no se corresponde con los intereses de demora ni tiene naturaleza sancionadora sino que debe ser considerada recargo de la cuota tributaria. Pues bien, esta Sala entiende que esa misma consideración de la exacción como “recargo de la cuota tributaria” impide su aplicación cuando lo que se ingresa fuera de plazo no es una cuota tributaria sino, como aquí sucede, el importe de las retenciones del capital mobiliario, rendimientos implícitos, correspondientes a diciembre de 1991. Pronunciamientos análogos pueden verse en nuestras Sentencias número 1039 de 20 de junio de 1996 (recurso 1391/94) y número 1121 de 4 de julio de 1996 (recurso 1550/94), número 617 de 29 de mayo de 1997 (recurso 280/95) y número 997 de 16 de octubre de 1997 (recurso 1441/95), debiendo notarse que en la primera de las citadas resoluciones este razonamiento no lo exponíamos, como aquí, “a mayor abundamiento”, sino como fundamento mismo de la decisión dado que en aquel supuesto la redacción del artículo 61. 2 aplicada era la de la Ley 46/1985. Puede señalarse, en fin, y con el mismo valor de argumento dado a mayor abundamiento, que atendiendo a este mismo principio de que donde no hay cuota tributaria no puede existir un recargo sobre la cuota, esta Sala ha considerado también inaplicable el art. 61. 2 de la LGT (redacción dada por Ley 46/1985) en otros supuestos en que lo ingresado fuera de plazo había sido un pago a cuenta del Impuesto sobre Sociedades o un pago fraccionado del IRPF...” (en idéntico sentido las Sentencias del mismo Tribunal de Madrid de 7 de octubre de 1999 y 12 de enero de 2000, para las que la redacción dada por la Ley 18/1991 no contemplaba dos recargos, sino sólo uno aplicable en dos grados diferentes, graduación que se establecía en función de la gravedad de la trasgresión del plazo y que no era sino aplicación del principio de proporcionalidad inherente a todo régimen sancionador). De igual sentir, por lo que al recargo del 10 por 100 se refiere, fue la STSJ Asturias de 16 de julio de 1998. En contra, sin embargo, la STSJ de la Comunidad Valenciana de 12 de julio de 1999, entendía que el recargo del 50 por 100 constituía un sanción pero no así el recargo del 10 por 100. El TS, por su parte, en Sentencia de 24 de julio de 1999, y siguiendo la doctrina del Tribunal Constitucional, consideró que el recargo previsto en el artículo 61. 2 de la LGT en la redacción recibida de la Disposición Adicional Trigesimoprimera de la Ley 46/1985, de Presupuestos generales del Estado para 1986, y que estuvo vigente hasta la reforma introducida por la Ley 18/1991, de 6 de junio, del IRPF, no equivalía a una verdadera sanción tributaria

<sup>237</sup> La primera resolviendo diversas cuestiones de inconstitucionalidad acumuladas y las demás resolviendo sendos recursos de amparo.

<sup>238</sup> Conviene advertir a este respecto que diversos pronunciamientos de la Audiencia Nacional habían abogado por la corrección de los recargos siempre que en su imposición se observase un procedimiento contradictorio en el que el contribuyente pudiera articular sus medio de defensa (SSAN de 24 de marzo y 17 de junio de 1999 y 9, 22 y 24 de febrero, 2 y 16 de marzo y 30 de noviembre, todas ellas del 2000), pero ya antes, la Sentencia del mismo órgano judicial de 15 de abril de 1997, había



por la Abogacía del Estado en la defensa de la constitucionalidad del precepto<sup>239</sup>.

---

defendido la naturaleza sancionadora de los recargos que, si bien respetaban los principios de tipicidad y legalidad, prescindían totalmente del procedimiento establecido, especialmente del trámite de audiencia, lo que exigía su nulidad más absoluta: "...Importa destacar aquí que en la primera de las Sentencias citadas, el Tribunal Constitucional puso ya de manifiesto que "para determinar la naturaleza de una determinada figura no es decisivo el nomen iuris que le dé la Administración (STC 239/1988) o le asigne el legislador", añadiéndose en esta línea argumental que una de las razones por las que no se apreciaba finalidad represiva o punitiva en el artículo 61. 2 de la Ley General Tributaria examinado entonces era que "en el sistema global de garantías del pago puntual de las deudas tributarias aparecen en primer término las sanciones cuya cuantía supera en mucho el importe de la figura aquí controvertida", concluyendo, por lo que ahora nos interesa, que "si pese al nomen iuris utilizado por el legislador la cuantía del recargo alcanzase o se aproximase al importe de las sanciones podría concluirse que se trata de una sanción (...) En definitiva, se trata de una manifestación atípica y encubierta de la potestad sancionadora de la Hacienda Pública que, no obstante, respeta el principio de reserva de Ley que exige el artículo 25 de la Constitución, tanto en la tipificación legal de la infracción, cuanto en la plasmación asimismo en la Ley de la sanción correspondiente. Es esta vía hermenéutica la que ha permitido a la Sala considerar que el artículo 61. 2 de la LGT en la versión dada por la Ley 18/1991 pueda ser interpretado de modo acorde a la Constitución y, por ello mismo, no procede, como decíamos plantear la cuestión de inconstitucionalidad, como argumento añadido al expuesto más arriba y a la luz de la propia doctrina del Tribunal Constitucional, a que también aludíamos en nuestra Sentencia de 24 de marzo de 1997. Llegados a este punto, vemos que la norma en cuestión establece ciertamente un automatismo para el cálculo del 50 por 100 fijo sin atender a las circunstancias subjetivas –singularmente, al principio de culpabilidad- y objetivas –particularmente, el factor tiempo- que puedan concurrir para graduar o atemperar las sanciones. Pero, sobre todo, se omite cualquier referencia a la tramitación de un previo procedimiento sancionador con audiencia del inculpado, debiendo destacarse que no es constitucionalmente admisible el ejercicio de plano de la potestad sancionadora, ya que las garantías esenciales del procedimiento y previa audiencia no son eliminables, como claramente se destaca en el Voto Particular de las sentencias del Tribunal Constitucional de constante mención. Ahora bien, lo anterior no ha de conllevar, a juicio de la Sala, que el precepto en cuanto regulador de una sanción pecuniaria o multa atípica, por otra parte asistemáticamente encuadrada, dentro de la LGT, debiera reputarse inconstitucional si al aplicarlo la Administración Tributaria hubiera tomado en consideración las concretas circunstancias concurrentes, en este caso, en la resolución debidamente motivada que hubiera puesto fin a un procedimiento sancionador, con audiencia del interesado y aplicando los mismos criterios de graduación de sanciones que para el resto de las infracciones graves previstas en las normas jurídico-tributarias. Pero al no haberse hecho así y haber sido impuesta, en este caso, por la Administración la sanción de plano, ha de ser reputado el correlativo acto administrativo sancionador nulo de pleno Derecho, con arreglo al criterio que se deriva del artículo 153. 1 c) de la LGT y, en todo caso, de acuerdo con el artículo 47. 1 b) de la LPA de 17 de julio de 1958 y hoy artículo 62. 1 a) y e) de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común". En el mismo sentido SSAN de 10 de junio de 1997 y de 31 de Marzo y 17 de Diciembre de 1998.

<sup>239</sup> Tal alegato formal de la Abogacía del Estado la refleja el propio Tribunal Constitucional en su Sentencia 276/2000, de la siguiente manera: "Pone de manifiesto seguidamente el Abogado del Estado que la STC 164/1995 ha rechazado la actitud simplista o reduccionista que prefigure los fines del legislador como alternativas absolutas y excluyentes. A su juicio, el legislador pretende conseguir la

En opinión del Alto Tribunal, tales consideraciones formales debían ceder el paso a otras sustantivas o materiales entre las que no podían olvidarse, por ejemplo, el hecho de que la previsión normativa se aplicase en los casos en los que se había realizado una conducta típica infractora, tuviese consecuencias negativas para el contribuyente, se atemperase al propio comportamiento ilícito o, en fin, la propia figura del recargo apareciese normativamente de la mano de las propias sanciones tributarias<sup>240</sup>, sin que, además, y pese a la integración formal

---

pronta y efectiva solución de sus créditos tributarios, finalidad para la que dispone de distintas técnicas en la elección de las cuales goza de una amplia libertad. En el fundamento segundo del Auto de planteamiento se rechaza que la naturaleza de las instituciones quede vinculada al nomen iuris impuesto por el legislador, trasladando de este modo a los textos legales la vieja regla según la cual en los contratos prevalece su verdadera naturaleza sobre la terminología empleada por las partes. Esta exportación de una regla calificadora de los contratos, empero, para el Abogado del Estado, ofrece no pocas dificultades, porque el legislador dispone de una libertad de configuración originaria de las instituciones que le permite ofrecer calificaciones autónomas que no se correspondan con el sentido usual o sistemático con que son conocidas y aplicadas en el resto del Ordenamiento jurídico. En materia tributaria – señala la representación estatal- son frecuentes las “calificaciones jurídicas” discordantes con las contenidas en la ordenación sustantiva que, sin embargo, no permiten descalificar la norma fiscal apelando sin más a la “naturaleza sustancial” de la institución”.

<sup>240</sup> “Hay que dejar constancia antes que nada, con el Abogado del Estado, de la clara voluntad del legislador de excluir el recargo que contemplamos del ámbito de las sanciones. En efecto, el legislador, no sólo no califica formalmente a dicho recargo como sanción, ni prevé expresamente para su imposición el procedimiento sancionador, sino que, cuando el art. 61. 2 LGT señala que “los ingresos correspondientes a declaraciones liquidaciones o autoliquidaciones realizadas fuera de plazo sin requerimiento previo” darán lugar al recargo único del 50 por 100, establece expresamente en estos casos la “exclusión del interés de demora y de las sanciones que pudieran ser exigibles”, con lo que claramente está descartando en estos casos la aplicación del *ius puniendi* del Estado. Por otro lado, sin embargo, como también hicimos constar en el STC 164/1995, es evidente que “algunos rasgos externos del recargo le confieren cierta imagen sancionadora”. En efecto, es claro, en primer lugar, que el recargo del 50 por 100 establecido en el art. 61. 2 LGT se aplica a quienes han realizado una conducta en principio tipificada como ilícito tributario en el ordenamiento positivo, concretamente, en el art. 79 a) LGT, en virtud del cual constituye infracción grave dejar de ingresar dentro de los plazos reglamentariamente señalados la totalidad o parte de la deuda tributaria. Es decir, tal y como sucede con las sanciones (SSTC 119/1991, de 3 de junio, FJ 3; y 61/1990, de 29 de marzo, FJ 5) el recargo cuestionado se aplica como consecuencia de una infracción de la Ley y, precisamente, a la persona que aparece como responsable de la misma. En segundo lugar, también resulta palmario que la medida que enjuiciamos, en tanto que consiste en la imposición del pago de una cantidad -un 50 por 100 de la deuda tributaria dejada de ingresar en plazo-, incide negativamente sobre el patrimonio de los obligados a satisfacerlas, esto es, queda claro que, del mismo modo que las sanciones, dicha medida se traduce en la restricción de un derecho. En tercer lugar, el hecho de que la cuantía del recargo se atempere al comportamiento ilícito (se gradúa, en efecto,

de los recargos en el concepto de la deuda tributaria operada por la Ley 25/1995, pudiera afirmarse que el recargo era reconducible al concepto de tributo<sup>241</sup>.

Para el Tribunal Constitucional, el pago en concepto de recargo ni se adecuaba al principio de capacidad económica –argumento *a fortiori* que servía para desvincular el instituto del concepto mismo de

---

en función de la cantidad dejada de ingresar en plazo y del tiempo de morosidad), constituye también un rasgo propio de las sanciones. En fin, puede reforzar la imagen sancionadora del recargo la circunstancia de que la Ley 1/1998, de 26 de febrero, Derechos y Garantías de los Contribuyentes, en su art. 4. 3, haya señalado que las normas que regulan el régimen de infracciones y sanciones tributarias, “así como el de los recargos, tendrán efectos retroactivos cuando su aplicación resulte más favorable para el afectado” (FJ 3º).

<sup>241</sup> “Sentado lo anterior, debe recordarse que, como hemos dicho en otras ocasiones, ni el nomen iuris empleado por la Administración o asignado por la Ley, ni la clara voluntad del legislador de excluir una medida del ámbito sancionador, constituyen un dato decisivo a la hora de precisar si los arts. 24. 2 y 25. 1 de la CE resultan aplicables (STC 164/1995, FJ 4; y STC 239/1988, FJ 3). Y que –por más que resulte significativa– tampoco basta por sí sola a estos efectos la circunstancia de que la medida de que se trata –en este caso, el recargo del 50 por 100 de la deuda tributaria– se imponga como consecuencia de un incumplimiento previo de las obligaciones derivadas de la relación jurídica existente entre el ciudadano y la Administración, o que la reacción del Estado ante dicho incumplimiento consista en un acto restrictivo de derechos (STC 239/1988, FJ 2; ATC 323/1996, FJ 3). Precisamente esta es la razón de que en la STC 164/1995 negáramos el sentido sancionador del recargo del 10 por 100, pese a que lo identificáramos como “la respuesta a una conducta en principio tipificada como ilícito tributario y que consiste en una especie de multa o penalización económica” (FJ 4). Y es que, como hemos venido manteniendo, el carácter sancionador de un acto de las características del que enjuicamos depende, además, de la función que a través de la imposición de la medida restrictiva en la que el acto consiste pretende conseguirse (STC 239/1988, FJ 3; STC 164/1995, FJ 4; ATC 323/1996, FJ 2); en concreto, si halláramos en el instituto de referencia la presencia de la “finalidad represiva, retributiva o de castigo” que hemos venido destacando como específica de las sanciones (STC 239/1988, de 14 de diciembre, FJ 2; STC 164/1995, FJ 4), habrá que concluir que el recargo tiene sentido sancionador; si, por el contrario, la medida desfavorable careciese de tal función represiva no estaríamos en el ámbito punitivo y, por ende, habría que descartar la aplicación de los arts. 24. 2 y 25 de la CE (...). Pues bien, es evidente que ninguna de las citadas puede constituir la justificación de la medida restrictiva de derechos que enjuicamos. Antes que nada hay que descartar a radice que el recargo del 50 por 100 de la deuda tributaria constituya, como las multas coercitivas, una medida de autotutela ejecutiva de la Administración “tendente a obtener la acomodación de un comportamiento obstativo del destinatario del acto a lo dispuesto en la decisión administrativa previa (STC 239/1988, FJ 2)... Claramente, tampoco el recargo del 50 por 100 establecido en el art. 61. 2 LGT pretende limitarse a la coacción imprescindible para determinar el cumplimiento de la obligación y, de ese modo, el mero restablecimiento de la legalidad conculcada, supuesto en el que cabría descartar a radice el sentido sancionador de la medida.... En fin, pese a que el actual art. 58. 2 LGT, redactado por la Ley 25/1995, integra dentro del concepto “deuda tributaria” los recargos por ingresos extemporáneos sin previo requerimiento, también debe excluirse que el recargo del 50 por 100 de la deuda pueda ser calificado como tributo”.

tributo<sup>242</sup>- ni tampoco revestía las notas propias de las medidas indemnizatorias, coincidiendo exactamente con medidas punitivas, por lo que su naturaleza sustantiva era la propia de las sanciones o, como literalmente expresa el TC “el recargo del 50 por 100 de la deuda tributaria establecido en el art. 61. 2 LGT, en su redacción dada por la Ley 18/1991, en tanto que supone una medida restrictiva de derechos que se aplica en supuestos en los que ha existido una infracción de la Ley y desempeña una función de castigo, no puede justificarse más que como sanción”<sup>243</sup>. Y siendo ello así, y respetándose los principios de

---

<sup>242</sup> “Resulta así evidente que el plus sobre la deuda tributaria inicialmente prevista en las normas reguladoras de los impuestos que implica el recargo no tiene como función el sostenimiento de los gastos públicos mediante la exigencia de un tributo a quienes realicen un determinado hecho, acto o negocio –esto es un hecho imponible- revelador de riqueza y, por tanto, susceptible de gravamen. Efectivamente; resulta claro que el ingreso adicional en la Hacienda Pública que el contribuyente moroso debe efectuar, además de la deuda tributaria no ingresada en plazo, no es consecuencia de la realización de un nuevo hecho imponible revelador de una nueva capacidad económica. El hecho imponible realizado es, en principio, aquel que ha dado lugar a la obligación de ingresar la deuda tributaria. Lo que hace el art. 61. 2 LGT no es reclamar un tributo por la existencia de un nuevo hecho imponible, sino que, simplemente, exige un plus por haber incumplido el deber de ingreso en plazo que la normativa tributaria establece, razón por la cual la medida enjuiciada no es encuadrable en el art. 31. 1. CE”.

<sup>243</sup> “Resulta evidente, por otra parte, que la cuantía del recargo que enjuiciamos –un 50 por 100 de la deuda tributaria- impide considerar que éste cumple una función de estímulo positivo que permita excluir el sentido sancionador de la medida que prevé el art. 61. 2 LGT. En efecto, como señala la Sala que plantea las cuestiones de inconstitucionalidad, la cuantía del recargo coincide exactamente con la sanción mínima prevista en el art. 87. 1 LGT para las infracciones tributarias graves tipificadas en el art. 79 a) LGT, de manera que la aplicación de esta medida no supone otorgar al contribuyente un trato muy distinto del que le correspondería si se aplicaran las medidas previstas en el Capítulo VI sobre “Infracciones y sanciones” de la LGT. La única diferencia que puede apreciarse es que el recargo tiene un componente indemnizatorio del que la sanción carece; diferencia, no obstante, que no tiene magnitud bastante como para favorecer el pago voluntario dado que, como señala el Fiscal General del Estado, “el único beneficio que recibe el contribuyente moroso que ingresa voluntariamente su deuda es el ahorro del interés de demora, mientras que si elude el pago pierde la atenuante, pero tiene la posibilidad de que la Administración tributaria no perciba su omisión”. De manera que, no existiendo una diferencia importante entre la cuantía de este recargo y la de las sanciones debemos llegar a la conclusión de que este recargo cumple, además de las ya indicadas, la misma función de castigo que es propia de los actos sancionadores. Así es, ya advertíamos en el FJ 4 de la STC 164/1995 que si *pese al nomen iuris* utilizado por el legislador la cuantía del recargo alcanzase o se aproximase al importe de las sanciones, podría concluirse que se trataba de una sanción”; y, “en sentido opuesto”, que “la imposición del pago de una suma de dinero cuya cuantía se aleja muy destacadamente, y por debajo, de las multas, no tiene una finalidad represiva” (FJ 4); y en el mismo sentido, en el FJ 5 de la misma Sentencia señalábamos que la función de los recargos por ingresos extemporáneos sin requerimiento previo “no es represiva,

legalidad y tipicidad<sup>244</sup>, no cabía otra cosa que aplicar las garantías contenidas en el artículo 24 de la CE, extremo éste incumplido en la práctica por la Administración Tributaria, por mor del propio precepto normativo y que por ello debía considerarse enfrentado a dicho principio constitucional<sup>245</sup>.

Tal naturaleza sancionadora se puso de manifiesto nuevamente en la STC 291/2000, de 30 de noviembre, en la que el Alto Tribunal resolvía el recurso de amparo 2917/1994, toda vez que el contribuyente –que había presentado declaración extemporánea no acompañada de ingreso por falta de tesorería- fue notificado por edictos tanto por lo que se refiere a la deuda impagada en su día como en lo atinente al recargo producto de la propia declaración extemporánea que el recurrente

---

siempre y cuando, como ya hemos advertido, cuantitativamente no alcancen el valor de las sanciones (ni siquiera de las atenuadas)”. Criterio este que también fue uno de los que tuvo en cuenta el Tribunal Europeo de Derechos Humanos a efectos de reconocer que a determinados recargos debían resultarles de aplicación las garantías que se deducen del art. 6 del Convenio (caso Bendenoun c. Francia, de 24 de febrero de 1994)

<sup>244</sup> “Como es notorio, el art. 61. 2 LGT no sólo no califica formalmente a dicho recargo como “sanción”, sino que descarta que tenga tal naturaleza al señalar expresamente que su aplicación excluye la de “las sanciones que pudieran ser exigibles”. Ciertamente, al encubrir con la calificación de recargo una medida materialmente sancionadora el legislador ha procedido de un modo que puede incidir negativamente sobre los derechos de los afectados; pero que no implica por sí solo la vulneración del art. 25. 1 CE desde la perspectiva de la exigencia de *lex previa et certa*, que es la que se plantea en las cuestiones de inconstitucionalidad que son objeto de nuestro enjuiciamiento”.

<sup>245</sup> “En efecto, como recordábamos en la STC 194/2000, de 19 de julio, FJ 10, “es doctrina constitucional reiterada que las garantías procesales constitucionalizadas en dicho precepto son de aplicación al ámbito administrativo sancionador, “en la medida necesaria para preservar los valores esenciales que se encuentran en la base del precepto y la seguridad jurídica que garantiza el art. 9 de la Constitución” ( por todas, STC 14/1999, de 22 de febrero, FJ 3); y como dijimos en la STC 19/1981, de 8 de junio, “tales valores no quedarían salvaguardados si se admitiera que la Administración, por razones de orden público, puede incidir en la esfera jurídica de los ciudadanos imponiéndoles una sanción sin observar procedimiento alguno y, por tanto, sin posibilidad de defensa previa a la toma de la decisión”, pues como sostuvimos en el mismo lugar, “la garantía del orden constitucional exige que el acuerdo se adopte a través de un procedimiento en el que el presunto inculpado tenga oportunidad de aportar y proponer las pruebas que estima pertinentes y alegar lo que a su derecho convenga. De lo anterior cabe deducir que el recargo del 50 por 100 establecido en el art. 61. 2 LGT vulnera el art. 24. 2 CE . En efecto, aunque, como advierte el Abogado del Estado, ni ésta ni cualquier otra norma impiden en principio la aplicación a los sujetos afectados por la disposición cuestionada de las garantías propias del ámbito administrativo sancionador, lo cierto es que, no sólo no prevé expresamente su aplicación sino que, además, su literalidad conduce justamente a lo contrario: la aplicación de plano de una sanción administrativa”.

consideraba materialmente una sanción<sup>246</sup>. Tesis esta compartida por el Tribunal Constitucional y que determinó finalmente la nulidad de la notificación edictal<sup>247</sup>.

Por fin, la STC 93/2001 determinó la constitucionalidad del recargo del 10 por 100 establecido por la Ley 18/1991, al carecer de finalidad represiva y ser innecesario el respeto de las garantías propias de las sanciones administrativas en la misma línea en la que se había pronunciado con ocasión de su Sentencia 164/1995<sup>248</sup>.

---

<sup>246</sup> El recurrente, que articulaba su queja por el cauce del artículo 44 LOTC, aducía, en primer lugar, la nulidad de la notificación de la resolución recurrida al no haberse practicado personalmente al interesado a pesar de encontrarse identificado en el expediente. Ajuicio del demandante, dicha falta de notificación personal constituía una infracción con relevancia constitucional, toda vez que aunque no le impidiera recurrir la resolución notificada, su falta de conocimiento sí le impidió efectuar el pago en el plazo otorgado por ello. Por otra parte, también se alegaba que la referida notificación vulneraba el derecho fundamental consagrado en el artículo 24. 1 CE al carecer de motivación, pues en ella no se explicitaban los motivos que determinaron que la deuda tributaria se incrementara en un 100 por 100.

<sup>247</sup> El razonamiento del Tribunal queda patente en los pródomos de la propia fundamentación jurídica cuando señala: “Pues bien, aunque ciertamente la ausencia de notificación personal de estos actos administrativos no haya impedido al ahora recurrente impugnar judicialmente la liquidación, no por ello hay que descartar que esta carencia de toda notificación personal no le haya originado indefensión. Es más, como ya se ha advertido, la falta de notificación de estos actos administrativos puede plantear distintos problemas de constitucionalidad. Por lo que se refiere a la falta de notificación de la liquidación puede originar indefensión al haber privado al recurrente de la posibilidad de pagar la deuda en período voluntario y evitar de este modo que el ahora demandante pudiera defenderse de la ejecución forzosa de dicho acto mediante su cumplimiento voluntario. Con todo, es cierto que esta indefensión, de haberse producido, habría tenido lugar en vía administrativa –y con acceso posterior a la vía judicial-, por ello sólo podría tener relevancia constitucional en el caso de que se llegara a la conclusión de que el acto impugnado tiene efectivamente naturaleza sancionadora, ya que es doctrina constitucional que las garantías consagradas en el art. 24 CE sólo resultan de aplicación a los procesos judiciales y a los procedimientos administrativos sancionadores (SSTC 18/1981, de 8 de junio, FJ 2; 42/1989, de 16 de febrero, FJ 2; 181/1990, de 15 de noviembre, FJ 5; 297/1993, de 18 de octubre, FJ 3; 97/1995, de 20 de junio, FJ 2; 127/1996, de 9 de julio, FJ 2; 128/1996, de 9 de julio, FJ 2; 45/1997, de 11 de marzo, FJ 3; 7/1998, de 13 de enero, FJ 5; 56/1998, de 16 de marzo, FJ 4; 3/1999, de 25 de enero, FJ 1 y 14/1999, de 22 de febrero, FJ 3. a, entre otras muchas). Por ello, para determinar si la falta de notificación de la liquidación originó al recurrente una indefensión con trascendencia constitucional deberemos determinar previamente si el recargo impuesto tiene o no naturaleza sancionadora, cuestión esta que abordaremos en los próximos fundamentos jurídicos”. En el mismo sentido la STC 307/2000, de 18 de diciembre.

<sup>248</sup> “Este Tribunal ya se ha pronunciado sobre la constitucionalidad de los recargos del 10 por 100 y del 50 por 100 que establecía el art. 61. 2 LGT. En la STC 164/1995, de 13 de noviembre, a cuya doctrina debemos ahora remitirnos, sostuvimos que la funcionalidad del recargo del 10 por 100 que establecía el art. 61. 2 LGT en la redacción que dio a este precepto la Disposición adicional 31 de la Ley 46/1985 “no es

Tras la promulgación de la Ley 25/1995 que rebajó considerablemente la cuantía de los recargos parece posible afirmar que los mismos recobraron su prístina naturaleza resarcitoria, abandonando aquella represiva que les había granjeado su nulidad más absoluta<sup>249</sup>. Y así lo avaló la jurisprudencia del Tribunal Supremo (SSTS de 1, 16 y 24 de julio de 1999<sup>250</sup>) y algunas Sentencias de los Tribunales inferiores (STSJ Valencia de 13 de julio de 1998, STSJ Cataluña de 25 de mayo de 1998 y 1 de febrero, 4 de mayo y 27 de julio de 1999, STSJ Madrid de 28 de mayo de 1998). Sin embargo, ni siquiera ahora la cuestión es completamente clara puesto que cuando se defiende la levedad de los recargos vigentes no debe perderse de vista que los mismos pueden exigirse por el retraso de un solo día, razón por la que las SSTSJ Cataluña de 15 de enero y 8 de febrero de 1999 consideran la previsión como sancionadora, tachándola de simple multa<sup>251</sup>.

---

la de una sanción en sentido propio, pues no supone un castigo por la realización de una conducta ilícita administrativamente, sino un estímulo para el cumplimiento de las obligaciones tributarias o, lo que es lo mismo, una disuasión para el incumplimiento” (FJ 5); doctrina que posteriormente ha sido aplicada en las SSTC 171/1995, de 21 de noviembre; 198/1995, de 21 de diciembre....Por ello, al carecer el recargo del 10 por 100 de finalidad represiva, retributiva o de castigo, no tiene verdadero sentido sancionador (STC 165/1995, FJ 4) y no resulta constitucionalmente exigible que este tipo de recargo respete las garantías que establecen los arts. 24. 2 y 25. 1 CE para las sanciones administrativas. De ahí que las vulneraciones de los arts. 24 y 25 alegadas respecto de él no puedan prosperar”. Tal razonamiento es rebatido nuevamente por el Voto Particular del Magistrado Mendizábal Allende, para el que tal recargo, como sabemos, constituye materialmente un instrumento sancionador.

<sup>249</sup> La propia Exposición de Motivos de la Ley destaca que la reforma está dirigida a “disminuir la litigiosidad existente, por una parte, y a fomentar una mejor aceptación social del sistema tributario, favorecedora del cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias con la reducción consiguiente del fraude actual, por otra. Reviste una especial importancia a tal fin proceder a una regulación adecuada de los recargos exigidos por la realización voluntaria de ingresos fuera de plazo, que, sin fomentar el fraude y la presentación documental tardía, sirva para que aquélla cumpla debidamente su función, merced a la cual, se permite al contribuyente rectificar de manera espontánea su acción u omisión y regularizar así su situación de forma voluntaria”.

<sup>250</sup> Las dos primeras dictadas en recursos de casación para unificación de doctrina.

<sup>251</sup> Vid. SÁNCHEZ SERRANO, L. “Los españoles ¿súbditos fiscales?”, *Impuestos*, núm. 8, 1992.. pag. 257 y ss.

Y de la misma manera tampoco ayudaba mucho el mandato contenido en el artículo 4. 3 de la Ley 1/1998, y en cuya virtud los recargos más atenuados tendrían efectos retroactivos como si de sanciones se tratase (STSJ Extremadura de 8 de junio de 1999)<sup>252</sup>, criterio este plenamente asumido por la vigente LGT en su artículo 10, como hemos señalado con anterioridad.

También la doctrina ha apuntado diversas razones que avalarían, desde un punto de vista material, la naturaleza sancionadora de estos recargos atenuados<sup>253</sup>. En concreto, los profesores PEREZ ROYO y AGUALLO AVILES<sup>254</sup>: afirmaban que la verdadera naturaleza de estos recargos seguía siendo la de las sanciones, toda vez que no nos hallábamos ante instrumentos de neutralización financiera o sanciones

---

<sup>252</sup> Cfr. CARRASCO PARRILLA, P. J. *Consecuencias del retraso en el pago de las deudas tributarias*, Tesis Doctoral, Toledo, febrero, 1998, pag. 284 y ss. LOPEZ DIAZ, A. *La recaudación de deudas tributarias en vía de apremio*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1992, pag. 138; CALVO ORTEGA, R. *Curso de Derecho Financiero I. Derecho Tributario (Parte General)*, Civitas, Madrid, 1997, pag. 324. YEBRA MARTUL ORTEGA, P. en AA VV *Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, CEF, Madrid, 1999, pag. 125 y ss. Parcialmente en contra, FERNÁNDEZ CUEVAS, A. en AA VV *El Estatuto del Contribuyente*, Aranzadi, Madrid, 1998, pag. 50 y 51 y FENELLOS PUIGSERVER, V. *El Estatuto del Contribuyente*, Ed. Tro, Valencia, 1998, pag. 95 y 96. También se manifiestan claramente en contra DEL PASO BENGEOA, J. M. y JIMÉNEZ JIMÉNEZ, C. *Derechos y garantías del contribuyente, Comentarios a la Ley 1/1998*, CISS, Valencia, 1998, pag. 81.

<sup>253</sup> CAYON GALIARDO, A. “Los ingresos fuera de plazo en la Ley General Tributaria de 1995. El recargo del art. 61. 3” RTT núm. 31, 1995, 1993, pag. 72. ARIAS VELASCO, J. “La regularización fiscal (Disposiciones adicionales 13 y 14 de la L. 18/1991)”, *Alcabala* núm. 1, 1991, pag. 137; ZORNOZA PEREZ, J. J. *El sistema de infracciones y sanciones tributarias (los principios constitucionales del derecho sancionador)*, Civitas, Madrid, 1992, pag. 143; DIEZ OCHOA, J. M. “Aplicación de los arts. 61. 2 y 128. 3 de la Ley General Tributaria. Aplazamientos y fraccionamientos”, *CEF Estudios Financieros*, num. 113 y 114, 1992, pag. 87; LOPEZ MARTINEZ, J. *Régimen jurídico de los llamados “intereses moratorios” en materia tributaria (un análisis de su ubicación dogmática en el seno de la deuda tributaria)*, Civitas, Madrid, 1994, pag. 216 y ss. SAINZ DE BUJANDA, F. *Lecciones de Derecho Financiero* (10ª ed.), Madrid, Servicio de Publicaciones de la Universidad Complutense, 1993, pag. 316 y 317. SÁNCHEZ ONDAL, J. J. “El recargo único del nuevo art. 61. 2 de la LGT en la nueva redacción dada por la Ley 18/1991, de 6 de junio”, *La Ley*, núm. 4, 1991, pag. 2. BALLARÍN ESPUÑA, M. *Los ingresos tributarios fuera de plazo sin requerimiento previo*, Madrid, Marcial Pons, 1997, pag. 261 y ss. FALCON Y TELLA, R. “Los ingresos fuera de plazo: ¿cláusulas penales no sancionadoras?”, *QF* núm. 21, 1995, pag. 9. En contra de esta opinión generalizada ESEVERRI MARTINEZ, E. “El ingreso extemporáneo de las deudas autoliquidadas”, *CT* núm. 61, 1992, pag. 20 y ss.

<sup>254</sup> PEREZ ROYO, F. y AGUALLO AVILES A. *Comentarios a la Reforma de la LGT*, Aranzadi, Pamplona, 1996, pag. 195.



civiles, sino ante sanciones penales, de conformidad con los votos particulares formulados por el Magistrado MENDIZÁBAL ALLENDE. Ello resultaba evidente en el caso del recargo del 20 por 100, compatible con los intereses de demora<sup>255</sup>, pero también lo es para los recargos más atenuados del 5, 10 y 15 por 100 en lo que excedan del interés de demora, toda vez que las consecuencias que se derivan de su aplicación son en la mayoría de los casos claramente desproporcionadas<sup>256</sup>. Así,

---

<sup>255</sup> En tal sentido, señalan: “Salta a la vista que el recargo del 20 por 100, compatible con los intereses de demora, tiene carácter sancionador, desde la lógica de los Tribunales de Justicia a que hemos aludido y desde cualquier clase de lógica. Como hemos dicho, el legislador, para evitar el contraste odioso que dichos Tribunales han venido haciendo con el artículo 58 LGT para, por exclusión, calificar los recargos como sanciones, ha incluido expresamente entre los componentes de la deuda tributaria a “los recargos previstos en el apartado 3 del artículo 61 de esta Ley” (58. 2 b LGT). Se le escapa, sin embargo, al autor de la Ley, que la calificación de las categorías jurídicas no depende del nomen iuris que se le dé, sino de la verdadera naturaleza de las mismas; y desde un punto de vista material, el citado recargo sigue teniendo un marcado matiz sancionador, tanto por la finalidad que persigue, como por la cuantía del mismo. El objetivo del recargo es, en efecto, el de “sin fomentar el fraude y la presentación documental tardía”, es decir, reprimiendo conductas dilatorias, dar la posibilidad al contribuyente para “rectificar de manera espontánea su acción u omisión y regularizar así su situación de forma voluntaria”. El carácter represor del recargo es detectable, además, en la cuantía del mismo; si su finalidad fuera sólo la de indemnizar a la Administración por el perjuicio que le causa el ingreso tardío, se hubieran exigido simplemente los intereses de demora, que ya llevan –para evitar eventuales conductas dilatorias en masa, según dijo la STC 76/1990, de 26 de abril– un extratipo del 25 por 100 sobre el interés legal. La cuantía del recargo, sin embargo, denuncia que estamos ante una especie de cláusula penal que, a nuestro parecer –que, insistimos, no coincide con el del Tribunal Constitucional–, en derecho público sólo pueden ser calificadas como infracciones, reducidas, eso sí, en base a una especie de circunstancia atenuante: el arrepentimiento espontáneo”.

<sup>256</sup> Conviene reparar en un hecho significativo, antes de la reforma operada por la Ley 10/1985, la LGT al referirse al interés de demora lo hacía exclusivamente aludiendo al interés legal del dinero. Con posterioridad a dicha Ley ese interés ya no era exclusivamente indemnizatorio por el retraso en el pago, sino claramente sancionador, al incrementarse significativamente, convirtiéndose en intimidatorio y represivo o, al menos, tiene un carácter mixto en parte indemnizatorio y en parte sancionador. En tal sentido GONZALEZ SANCHEZ, M. “Comentario al artículo 58. 2 b) de la Ley General Tributaria”, AA. VV. *Comentarios a la leyes tributarias y financieras*, vol. I Edersa, Madrid, 1982, pag. 65 y 66, 114 y 126. CARBAJO VASCO, D. “Interés legal del dinero e interés de demora”, CT núm. 53, 1985, pag. 54; LOPEZ MARTINEZ, J. *Régimen jurídico de los llamados intereses moratorios en materia tributaria*, Civitas, Madrid, 1994, pag. 186 y 187. ALFONSO GALAN, R. M. *Los intereses por retraso o demora a favor de la Hacienda Pública*, Dykinson, Madrid, 2001, pag. 108 y 213 y ss.; COLLADO YURRITA, M. A. “Los intereses de demora en la Ley General Tributaria, REDF núm. 56, 1987, pag. 505; LAMOCA PÉREZ, C. “Los intereses de demora y la sentencia del Tribunal Constitucional 45/1989, CaT, núm. 113, 1990, pag. 2; LOZANO CUTANDA, B. “El art. 61. 2 de la LGT: la exención de penalidad de los ingresos tardíos sin requerimiento previo”, RDFHP, núm. 63, 1989, pag. 374; LASARTE ALVAREZ, C. “Interés legal y fiscal del dinero”, *Estudios de Derecho Civil en homenaje a LACRUZ*

un solo día de retraso sobre una deuda cualquiera obliga a un pago muy superior al que vendría determinado por el tipo de los intereses de demora, tratándose de idéntica manera conductas de muy distinta gravedad, pues paga la misma cantidad “quien se retrasa un día que quien lo hace 90, quien se retrasa 91 días que quien se retrasa 181 días; quien se retrasa 182 días que quienes se retrasan 365 días”<sup>257</sup>, lo que revela importantes errores de salto en la cuantificación de los propios recargos<sup>258</sup>.

---

BERDEJO, vol. II, Ed. Bosch, Barcelona, 1993, pag. 1511 y ss.; FALCON Y TELLA, R. “Comentario General de Jurisprudencia”, REDF núm. 66, 1990, pag. 303. PONT MESTRES, M. “El interés de demora según la Sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de abril de 1990 y algunas cuestiones conexas” (I), CaT, 125-126, 1990, pag. 6; ALONSO GONZALEZ, L. M. “Derecho Penal Tributario”, *Jurisprudencia Constitucional tributaria*, cap. Sexto, IEF, Marcial Pons, Madrid, 1992, pag. 232. MORENO FERNANDEZ, J. I. “El interés de demora”, AA VV, *La Reforma de la Ley General Tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 1996; BAYONA DE PEROGORDO, J. J. y SOLER ROCH, M. T. *Compendio de Derecho Financiero*, Librería Compás, 1991, pag. 172.

<sup>257</sup> PEREZ ROYO, F. y AGUALLO AVILES. A. Op. ult. cit. pag. 199.

<sup>258</sup> La Abogacía del Estado, en la sustanciación de sus alegaciones a las cuestiones de inconstitucionalidad resueltas por la STC 276/2000, ya barruntaba la vulneración al principio de proporcionalidad que la previsión normativa podía comportar. Los antecedentes del propio fallo señalan al respecto tal preocupación: “....para la representación estatal, ninguno de los recargos previstos en el art. 61. 2 LGT cuestionado tienen por qué conceptuarse como sanción en este sentido, lo que no excluye que también tales recargos “disuasivos” estén sujetos al principio constitucional de proporcionalidad, de manera que, como expresaría la citada STC 164/1995, FFJJ 4 y 5, cuando son desproporcionados resultan sancionadores por el exceso. Desde luego, no podría calificarse como desproporcionado el recargo del 10 por 100 exigible cuando el ingreso se efectúa dentro de los tres meses siguientes al término del plazo voluntario de presentación e ingreso, recargo al que le resulta de aplicación íntegra la doctrina sentada en la STC 164/1995. Tampoco el del 50 por 100, previsto para retrasos superiores a tres meses, recargo que, al absorber intereses de demora, va progresivamente ganando función indemnizatoria al tiempo que se pierde o se debilita su función estimuladora del pago. Entiende, a este respecto, el Abogado del Estado que el diseño del legislador al establecer el recargo del 50 por 100 de la deuda tributaria ha sido estimular el arrepentimiento completo en los tres primeros meses siguientes a la finalización del plazo voluntario, período durante el cual el recargo a satisfacer por el ingreso extemporáneo es sensiblemente inferior (sólo del 10 por 100). Reconoce que hubiera sido más conforme al principio de proporcionalidad prever (...) una elevación paulatina del recargo del 10 al 50 por 100 en proporción a la magnitud del retraso; no obstante, conforme a doctrina de este Tribunal (STC 55/1996, FFJJ 6 y ss.) –señala–, para que pueda apreciarse la inconstitucionalidad no basta con que existan fórmulas más ajustadas al principio de proporcionalidad que la elegida por el legislador, sino que debe existir una clara infracción de dicho principio, y no puede decirse que el 50 por 100 sea un tipo que suponga patente exceso innecesario”.

Tales circunstancias se veían además potenciadas desde el momento en que la Administración Tributaria aplicaba los intereses de demora desde el primer día, sin excluir los primeros doce meses<sup>259</sup>,

---

<sup>259</sup> Esto hace que la argumentación del Abogado del Estado en sus alegaciones a la STC 276/2000 caiga por su propia base, toda vez que como línea argumentativa se predicaba la incompatibilidad de los recargos previstos en el art. 61. 2 con los intereses moratorios. Vid. En el sentido de excluir los intereses devengados durante el primer año, la bibliografía apuntada por SARTORIO ALBALAT, S. *Ley General Tributaria e interés de demora. Naturaleza y régimen jurídico*, Marcial Pons, Madrid, 1999, pag. 261. La compatibilidad que aplica en la práctica la AEAT en sus Instrucciones internas, constituye para la autora una pista más sobre el carácter sancionador de los recargos: “nos hallamos ante una clara confirmación del carácter sancionador de los recargos citados, pues es evidente que en estos supuestos, el legislador no se conforma con la reacción de tipo indemnizatorio encarnada por el interés de demora tributario, sino que le añade un “plus” representado por el recargo en cuestión que, a mi juicio, no puede tener otra naturaleza que la de una sanción de carácter penal. Lo mismo cabe decir de los recargos que se aplican en los retrasos que no superan los doce meses en la medida en que superan el importe del interés de demora tributario”. En igual sentido ESPEJO POYATO, I. “Las declaraciones extemporáneas tras la reforma de la Ley General Tributaria”, *Impuestos*, núm. 3, 1996, pag. 24 y ALFONSO GALAN, R. M. *Los intereses por retraso o demora a favor de la Hacienda Pública*, Dykinson, Madrid, 2001, pag. 216, para la que “si el legislador pretende introducir un matiz disuasor en estas situaciones, no debe hacerlo a través de un interés moratorio tan elevado como el previsto en el art. 58. 2 c), especialmente porque en los retrasos superiores a un año, además de castigar al deudor moroso con el citado interés, se le añade un recargo del 20 por 100, al que además en el supuesto de que la presentación de documentos no vaya acompañada de ingreso, se le adiciona el recargo de apremio del 20 por 100”. Como remedio a tal estado de cosas, la STSJ de Cataluña, de 6 de marzo de 2002, señala que en los casos de ingresos extemporáneos sin requerimiento previo transcurridos más de 12 meses desde la finalización del período voluntario, únicamente se exigirán, además del recargo del 20 por 100, los intereses de demora devengados a partir de los 12 meses desde tal finalización, al ser esta la interpretación que mejor casa con los postulados constitucionales. “En la redacción vigente del artículo 61.3 de la LGT, de la que tratamos aquí, los recargos del 5, 10 y 15 por 100 suponen la exclusión de los intereses de demora y de las sanciones, en ingresos extemporáneos dentro de los tres, seis o doce meses, respectivamente. Por el contrario, cuando el ingreso extemporáneo tiene lugar transcurridos los 12 meses, se acumula el recargo del 20 por 100 (que se «sufre», dice la norma), con exclusión de las sanciones que, en otro caso, hubieran podido exigirse, pero no de los intereses de demora. Se trata de un sistema diverso al seguido por las anteriores redacciones del texto legal, en que siempre el recargo excluía también los intereses de demora, en lo que, como se ha destacado, insiste repetidamente la jurisprudencia constitucional. Ahora, y según tal interpretación literal, si el retraso es de 365 días, se «aplicará» un recargo del 15 por 100, pero si el retraso es de 366 días, se «sufrirá» un recargo del 20 por 100, y, además, se aplicará el interés de demora (para el ejercicio 1996, como se ha señalado, del 11 por 100). En tal ejemplo (que viene a coincidir con el supuesto de autos), se abonará en total, para los primeros 12 meses y un día, un 31 por 100, cuando la sanción mínima es del 50 por 100 (art. 87.1 de la LGT), y en caso de conformidad se reducirá en un 30 por 100 (art. 82.3 de la LGT), es decir, quedará en un 35 por 100; sólo cuatro puntos por debajo de la aplicación (o, mejor, «sufrimiento» según el tenor legal) del recargo y de los intereses de demora. Por tanto, estamos, como señala la STC 164/1995, en un supuesto en que el resultado final «alcanza o se aproxima al importe de las sanciones», pues como dice tal STC respecto del recargo de 1985, «su función no es represiva, siempre y cuando, como ya hemos advertido, cuantitativamente no alcancen el valor de las sanciones (ni

aspecto este afortunadamente ya corregido. Por lo tanto, y al menos desde el punto de vista material, los recargos por pago extemporáneo

---

siquiera de las atenuadas)», mientras que aquí, con la correspondiente atenuación, se aproxima el resultado, claramente, al estrictamente sancionador. Carácter sancionador, que obvio es decirlo, convertiría la norma en inconstitucional, porque como termina diciendo la STC 276/2000, «la previsión de un recargo del 50 por 100, con exclusión del interés de demora, establecida por el art. 61.2 LGT, en aquellos casos en los que los contribuyentes ingresen la deuda tributaria fuera de plazo, tiene consecuencias punitivas que, al aplicarse sin posibilidad de que el afectado alegue lo que a su defensa considere conveniente y al obviar la declaración de culpabilidad en un procedimiento sancionador, que la imposición de toda sanción exige, conduce derechamente a la declaración de inconstitucionalidad del mandato normativo impugnado por vulneración del art. 24.2 CE». Conclusión que sería igual, y destacadamente, aplicable al caso aquí enjuiciado, pues las circunstancias invocadas seriamente en el escrito de apelación sobre la culpabilidad, la interpretación razonable de la norma o la fuerza mayor, ni siquiera podrían analizarse por la Sala, dado el carácter automático del recargo y la irrelevancia al respecto de aquellas circunstancias que destaca la sentencia de instancia. Además, la petición previa de prórroga del plazo para autoliquidar excluye cualquier posible ocultación y habilitaba, en su caso, al Ayuntamiento demandado para exigir en forma las responsabilidades en que se hubiera podido incurrir. Sin embargo, la anterior inteligencia puramente literal del precepto que nos ocupa no es la única posible. Como resalta un destacado sector doctrinal, en el texto legal «no se aclara si los intereses de demora se exigirán desde la finalización del período de ingreso voluntario o desde el plazo transcurrido a partir de los doce meses de aquél». La primera interpretación, que es la aplicada en la liquidación aquí impugnada, debe estimarse inconstitucional, mientras que la segunda, además de no resultar contraria al tenor legal, es acorde con todos los precedentes de la norma, de no simultaneidad del recargo único con los intereses de demora de un ejercicio, y, sobre todo, deviene obligada para salvar la propia constitucionalidad del precepto. En efecto, el artículo 5.º 3 de la Ley Orgánica del Poder Judicial dispone que «procederá el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad cuando por vía interpretativa no sea posible la acomodación de la norma al ordenamiento constitucional». Aquí, la interpretación *ex* artículo 3.º 1 del Código Civil del artículo 63.1 de la LGT según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto (art. 61.2 de la LGT), conduciría a estimar que el precepto obliga a simultanear, durante los 12 primeros meses, el recargo del 20 por 100 y el devengo de los intereses de demora. Sin embargo, al no aclararse en el texto legal si los intereses de demora se han de exigir desde la finalización del período de ingreso voluntario o, por el contrario, desde el plazo transcurrido a partir de los 12 meses de aquél, sin simultanearse con el recargo, el mismo sentido propio de las palabras, en relación con los antecedentes legislativos y, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de la norma, ha de conducir a una interpretación del precepto que haga posible la acomodación de la norma al ordenamiento constitucional. De esta forma, en los ingresos sin requerimiento previo transcurridos más de 12 meses desde la finalización del período voluntario, se aplicará el recargo del 20 por 100 y, además, los intereses de demora, pero éstos sólo a partir de los 12 meses desde tal finalización. Con ello, el recargo por los 12 (primeros) meses cumplirá las finalidades constitucionalmente legítimas que señala la mencionada doctrina constitucional para los recargos previstos en los textos legales anteriores, que siempre excluían tanto las sanciones como los intereses de demora, y, a partir del transcurso de tal plazo, se devengarán los intereses de demora correspondientes. Es ésta la única interpretación que, a juicio de la Sala, se ajusta al texto constitucional, y no excediendo de la pura labor hermenéutica que nos corresponde, resulta obligada, sin proceder el planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad, ineludible de sostenerse la otra interpretación posible de la norma, seguida en la sentencia de instancia” (Fundamentos Jurídicos 6º y 7º).

constituían verdaderas sanciones<sup>260</sup>, pero desde el punto de vista formal –criterio al que, como decimos, gusta recurrir el Tribunal Constitucional– no lo eran<sup>261</sup>. Es más, como apunta el Voto Particular

---

<sup>260</sup> No son cláusulas penales como afirma el Tribunal Constitucional, puesto que éstas no son reconducibles al ámbito del Derecho Público, ya que, como afirma FALCON Y TELLA, R. “Los ingresos...”, op. cit. pag. 5, una medida no estrictamente indemnizatoria establecida por imposición de la Ley es, desde un punto de vista material, una sanción. El hecho cierto consistente en que entre la indemnización y las sanciones no quepa encontrar un tercer género, se debe a la ausencia de autonomía de la voluntad de las partes en la configuración de la obligación tributaria y su régimen de incumplimiento. A ello también se refiere PALAO TABOADA, C. “Notas a la Ley 25/1995, de 20 de julio, de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria”, op. cit. pag. 73 y 74, toda vez que la aplicación de los recargos previstos por la normativa tributaria no deriva de un pacto entre la Administración y el contribuyente, sino que nace por voluntad de la Ley y nada más que por ella. Efectivamente, la doctrina civilista interpreta el artículo 1152 del C.C. en un claro sentido: “para la existencia de la cláusula penal tiene que constar de una manera clara y terminante la voluntad de los contratantes y, de no ser así, hay que resolver con criterio restrictivo, aun cuando la pena convencional existe no sólo cuando se pacta con este nombre, sino también cuando se pacta cualquier otra estipulación que lleve al mismo resultado, por no ser necesaria una fórmula especial, debiendo determinarse por su propia índole con relación a la obligación sancionada con ella. La vigencia de la Ley de condiciones generales de la contratación, 7/1998, de 13 de abril, considera cláusulas abusivas, que pueden dar lugar a la nulidad del contrato o, al menos, a tenerlas por no puestas (art. 10 bis de la Ley de defensa de los consumidores y usuarios) aquéllas que supongan recargos, indemnizaciones o penalizaciones que no correspondan a prestaciones adicionales susceptibles de ser aceptados o rechazados en cada caso expresados con la debida claridad o separación (nº 24 de la Dispo. Adicional 1ª) o que impliquen imponer garantías desproporcionadas al riesgo asumido por el consumidor (nº 18). Normativa ésta que sin duda elimina la validez de cláusulas penales que infrinjan la ley citada. Habiendo en todo caso de interpretarse con criterio restrictivo (STS 6 de mayo 1998)” (SANTOS BRIZ, J. en AA VV *Comentario del Código Civil*, Bosch, Barcelona, 2000, vol. 6, pag. 290). En este mismo sentido el TS llega a decir: “La cláusula penal constituye una excepción al régimen normal de las obligaciones en cuanto sustituye a la indemnización de daños y perjuicios, por ello las dudas sobre su existencia y alcance deben interpretarse en un sentido restrictivo (SS de 10 nov. 1983 y 14 febrero 1992), lo que impide aplicarla a supuestos distintos de los previstos por las partes. La concurrencia de aquellos dará lugar desde luego a la efectividad del régimen normal de las obligaciones”. También es de esta opinión DIEZ PICAZO, L. *Fundamentos del Derecho Civil Patrimonial*, t. II, 5ª ed., Civitas, Madrid, 1996, pag. 399. Conviene señalar además, que la función de la cláusula penal en la normativa civil consiste en la función liquidadora de los daños y perjuicios que hubiesen podido producirse por el incumplimiento o el cumplimiento defectuoso de la obligación principal, viniendo a operar como sustitutoria de la indemnización de daños y perjuicios (SSTS de 28 de junio de 1991, 7 de marzo 1992, 12 abril 1993 y 12 diciembre 1996). Y bien, si esto es así, ¿cómo se justifica la acumulación del recargo con los correspondientes intereses de demora incrementados en un 25 por 100?.

<sup>261</sup> Algún autor como RODRÍGUEZ MARQUEZ, J. *El interés de demora en la Ley General Tributaria*, IEF- Marcial Pons, Madrid, 1999. pag. 202 y 219, niega la naturaleza sancionadora del recargo porque, siguiendo a la profesora SOLER ROCH, la normativa puede equiparar los efectos del retraso con los del incumplimiento, o abrir una vía intermedia que podría denominarse de “cumplimiento excepcional”. Siendo ello cierto no lo es menos tampoco que las situaciones no son ni mucho menos equiparables, toda vez que el que cumple intempestivamente se expone a la actuación

del Magistrado GARRIDO FALLA a la parte dispositiva de la Sentencia 276/2000, de 16 de noviembre, una visión puramente cuantitativa, lejos de salvaguardar una interpretación material o sustancialista, en el fondo esconde una argumentación rabiosamente formal, pues bastaría con modular la cuantía de la sanción para convertir en inútil cualquier planteamiento sustantivo que quisiéramos hacer:

*“Desde luego, considero ocioso discutir si el recargo que se cuestiona es, o no, una sanción: con independencia del nomen iuris, el efecto sancionador (por no cumplir con los plazos establecidos) es incuestionable. Ahora bien, y este es el dato que no se ha tenido en cuenta, se trata de una sanción impuesta directamente por la ley. Es la ley –sin previa atribución de potestad sancionadora a la Administración- la que anuda un efecto jurídico (el recargo tributario) al simple transcurso del tiempo; es decir, hay un simple dato fáctico, un hecho al que se atribuyen efectos jurídicos; como ocurre con la adquisición de la mayoría de edad o, en la propia materia tributaria, con el paso del período voluntario al período ejecutivo con el también recargo de la deuda tributaria (también sin previo expediente administrativo, por cierto, y sin las garantías que ello implica). La Sentencia entiende que el precepto es inconstitucional cabalmente porque al prescindir del procedimiento administrativo previo –y dando por supuesto el carácter sancionador del recargo- se eliminan las garantías que el art. 24. 2 de la Constitución establece para el ejercicio de la potestad sancionadora (tanto penal, como administrativa). Yo entiendo que, si éste es el mensaje que se envía al legislador (en definitiva, al Gobierno) con nuestra sentencia, la cosa tiene fácil arreglo: bastará con que se modifique el precepto anulado diciendo que “... (en el caso previsto) se impondrá el recargo del 50% (o del 150% o el que se desee) previo expediente administrativo con audiencia del interesado”. Pero, claro está, si esto es todo, la situación del contribuyente y sus posibilidades de defensa frente al “recargo-sanción” seguirán siendo las mismas que con anterioridad a nuestra sentencia. ¿Qué podrá alegar para evitar el recargo si el texto de la ley no se modifica en cuanto a la posibilidad de establecer circunstancias que modulen la aplicación del recargo?. O dicho de otra forma: si el nuevo precepto legal se limita a decir tozudamente que “si la autoliquidación del impuesto y el consiguiente ingreso se realizan transcurridos equis días después del plazo establecido la deuda tributaria se incrementará en un 50%”, entonces, cualesquiera que sean las alegaciones del particular en el expediente que se incoe, la solución será siempre la*

---

de la inspección con todo lo que ello comporta y además sufre un interés incrementado desde el primer día de retraso.

*misma; pues el acto administrativo estará tan estrictamente reglado que no habrá margen para la Administración para atender tales alegaciones por muy razonable que sean”.*

Por lo tanto, el aspecto capital no debía ser tanto si los recargos se acercaban o no a la cuantía de las sanciones, sino otro radicalmente distinto, es decir, si sus efectos eran proporcionados al fin que con los mismos se pretendía conseguir o, en el fondo, resultaban arbitrarios<sup>262</sup>:

*“Todo esto nos conduce –sigue diciendo el Voto particular del Magistrado GARRIDO FALLA- a la necesidad de examinar el precepto cuestionado desde el prisma de su posible arbitrariedad (art. 9º 3 CE), en su vertiente de su proporcionalidad, cuyo planteamiento ciertamente se encuentra en la cuestión suscitada por la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, como expresamente se recoge en el antecedente 1º 4 de nuestra Sentencia, al privar al particular -dice la Sala- de “incluso la posibilidad de moderación de su responsabilidad en aplicación de los criterios de culpa y de proporcionalidad vigentes en materia sancionadora”; criterio ya utilizado en nuestra STC (Pleno) 136/1999, que condujo a la anulación del art. 174 bis a) 1 y 2 del Código Penal de 1973. Pues, en realidad, lo que parece dejar insatisfecho al referido Tribunal proponente de esta cuestión -y desde luego al Magistrado que suscribe- es que el retraso del contribuyente se aplique automáticamente y con recargo único sin tener en cuenta las distintas circunstancias que racionalmente deben modularlo: existencia o inexistencia de culpa, imposibilidad física por accidente, enfermedad o muerte (en tal caso, en cuanto a los herederos), etc.....Va de suyo que, si la ponderación de estas circunstancias se admite, el automatismo en la aplicación de la ley desaparece, la Administración –ahora sí, en ejercicio de facultades sancionadoras- habrá de investigar y comprobar tales circunstancias a través de un expediente administrativo y la sanción (o el recargo) se impondrá mediante un acto administrativo (acto jurídico con contenido propio; no simple constatación de fechas) resolutorio de dicho expediente previo, con las debidas garantías. Dicho esto, asumo la conclusión a que llega el Pleno en su fallo anulatorio. Pero considero necesario recorrer el camino*

---

<sup>262</sup> Curiosamente, la Memoria del Proyecto de Ley de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria y que se convirtió finalmente en la Ley 25/1995, aludía a los recargos del 5, 10 y 15 por 100, como una aplicación concreta del “principio de proporcionalidad”. Vid. Congreso de los Diputados, Documentación preparada para la tramitación del Proyecto de Ley de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria, pag. 431.

*discursivo que acabo de resumir y que en definitiva concretaría de la siguiente forma: antes de invocar el canon de constitucionalidad del artículo 24. 2 CE, resultaría necesario denunciar la arbitrariedad (art. 9. 3 CE), por desproporcionado, del precepto que se cuestiona (art. 24. 2 CE)”<sup>263</sup>.*

Con todo, y a pesar de que la jurisprudencia del TC no ha ayudado mucho al respecto, parece claro que en el ámbito tributario existen institutos que materialmente son sancionadores, pese a que desde una perspectiva formal no se denominen así, por lo que no coincidimos con CALVO ORTEGA cuando señala que la sanción “es un concepto jurídico-formal, establecido expresamente por la Ley caso por caso”<sup>264</sup>. Ni, por lo mismo, podemos estar de acuerdo del todo con el

---

<sup>263</sup> Voto particular del Magistrado GARRIDO FALLA a la Sentencia 276/2000, de 16 de noviembre. Con toda razón, GARCIA BERRO, F. “Derechos y garantías constitucionales en los procedimientos tributarios”, en AA. VV. *Derecho Financiero Constitucional*, Civitas-Universidad Internacional de Andalucía, 2001, pag. 302, tilda de sancionadores e inconstitucionales a los recargos legalmente previstos no tanto por la inobservancia de las garantías inherentes a la imposición de toda sanción, sino por lo desproporcionado de sus efectos si se los compara con otras conductas que suponen riesgo mucho más grave para el interés colectivo a la recaudación de los tributos.

<sup>264</sup> *Curso de Derecho Financiero I. Derecho Tributario (Parte General)*, Madrid, Civitas, 1997, pag. 225. A otra solución llega PEMAN GAVÍN I. El sistema sancionador español..., op. cit. pag. 94, para el que desde un punto de vista material el recargo habría de calificarse como sanción: “Lo resarcitorio, lo sancionatorio, lo disuasorio, lo preventivo de carácter general o especial constituyen fines que resultan claros en determinados supuestos, pero que pierden parte de su nitidez en otros. Pero ello no puede impedir que unas mínimas exigencias de claridad y seguridad jurídica exijan, en última instancia, que a cada medida se le atribuya una calificación a efectos de determinar su régimen jurídico. En mi opinión, esta calificación, debería realizarse en función de dos criterios: uno de carácter sustantivo, en función de la mayor proximidad a una u otra categoría, y cuando una medida pueda responder igualmente a varias categorías, en función del mayor respeto a las garantías del ciudadano; el segundo de carácter formal, en virtud del cual, cuando puedan responder a varias categorías y a través de las dos quepa garantizar igualmente los derechos mínimos del ciudadano, la elección sea en última instancia competencia del legislador. Y este supuesto constituye uno de los pocos casos que resulta posible calificar desde posiciones sustantivas como sanción, por cuanto cumple con todos los requisitos propios de la sanción y por cuanto aun cuando se tratase de una medida de doble naturaleza por participar de una multiplicidad de funciones y elementos, las sustantivas diferencias que existen en cuanto a las garantías del ciudadano deberían llevar asimismo a su calificación como sanción (...) En definitiva, el reconocimiento de que el concepto de sanción tiene en última instancia un carácter formal, encuentra en el Derecho Penal un paralelismo claro, pues (...) el Código Penal define a partir de unos requisitos sustantivos mínimos que debe cumplir la pena, las medidas que considera pena de las que no –art. 34-, por lo que el concepto de pena no excluye el carácter formal que en última instancia lo configura”.



razonamiento desplegado por el Tribunal Constitucional con ocasión de su pronunciamiento de inconstitucionalidad sobre la Disposición Adicional Cuarta de la Ley de Tasas y Precios Públicos (STC 194/2000) en el que insiste en un discurso marcadamente formal.

Para el alto tribunal en dicha Disposición Adicional 4ª se avizora una ficción imposible (que exista más de una transmisión y, por lo tanto, más de una riqueza imponible) lesiva del principio de capacidad económica por gravar una riqueza inexistente que, además, podría resultar de aplicación en algunos casos donde la ganancia exteriorizada con la transmisión onerosa del bien estuviese exenta de gravamen o donde simplemente no hubiese ganancia sino pérdida patrimonial. La consecución del valor real, sigue razonando el Constitucional, puede obtenerse a través de los medios previstos en la LGT y resulta posible pese a la indeterminación del concepto mismo y a la discrecionalidad de la Administración, pero eso ya no resulta factible si lo que se pretende no es ya determinar la valía del bien, sino disuadir a los que pudieran caer en la tentación de declarar un valor inferior<sup>265</sup>. Porque si de

---

<sup>265</sup> “En efecto, el comportamiento que, de conformidad con la Disposición Adicional Cuarta de la LTPP, determinaría la aplicación de una medida materialmente sancionadora, sería la consignación en el documento que plasma la transmisión onerosa de un valor inferior en más de un 20 por 100 al que la Administración haya comprobado como “valor real”, cuya dificultad de cuantificación ya ha sido destacada con anterioridad. Ciertamente, la Ley General Tributaria (art. 52) establece unos “medios” con arreglo a los cuales la Administración Tributaria podrá comprobar el “valor de las rentas.....Y también es cierto que tanto la referencia al “valor real” –por muy indeterminados que resulten los vocablos “valor” y “real”- cuanto la existencia de estos medios tasados de comprobación para determinarlo, permiten rechazar que la norma autorice a la Administración para decidir con entera libertad el valor real del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda o, lo que es igual que, en detrimento de la reserva de ley recogida en el art. 133. 1 CE, le esté permitiendo cuantificar, sin límite alguno, un elemento esencial del tributo. Estamos aquí, como en otros supuestos (STC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 19 a) ante una fórmula –el “valor real”- que impone a la Administración la obligación de circunscribirse, dentro de una esfera de apreciación, a unos criterios de naturaleza técnica que no puede obviar, de manera que puede afirmarse que la Ley impide que aquélla adopte decisiones que puedan calificarse, desde la perspectiva analizada, como libres, antojadizas, en suma, arbitrarias. Pero, siendo esa esfera de apreciación que se concede a la Administración tributaria aceptable desde la perspectiva del art. 133. 1 CE, es decir, desde un punto de vista estrictamente tributario, resulta excesivamente amplio a la luz del principio – más estricto- de legalidad recogida en el art. 25. 1 CE, o lo que es lo mismo, en materia sancionadora (...). La imposibilidad de cifrar *a priori* el “valor real” no resultando un obstáculo para que dicho concepto pueda servir de parámetro a fin de

disuadir se trata –señala el intérprete máximo de la Constitución– estaríamos ante una sanción de plano (se le bautizase formalmente como se quisiera) que, como tal, también habría de ser declarada contraria a la Norma Fundamental:

*“La inconstitucionalidad del precepto por vulneración del art. 31. 1 CE no podría eludirse aduciendo que, pese a su configuración legal, no nos hallamos en realidad ante medidas de carácter tributario, sino ante sanciones que, como tales, no han de ajustarse a las exigencias de dicho principio: pues si así fuese como aducen los recurrentes, habría que llegar a la misma conclusión de inconstitucionalidad por infracción de los arts. 25 y 24 CE”.*

El Tribunal Constitucional parece hacerse eco, por lo tanto, de la doctrina que había calificado la medida como sanción indirecta o impropia<sup>266</sup>. En definitiva, el fundamento del fallo de la Sentencia radica en el rechazo de la presunción implícita en la disposición en virtud de la cual una diferencia entre el valor consignado en el documento y el comprobado superior a los márgenes legales se debe a una ocultación del verdadero precio, todo ello unido a la afirmación de que “la norma ni establece excepciones, ni tiene en consideración las razones por las que existen diferencias de valor”.

Ahora bien, con tal pronunciamiento, una vez más el Tribunal Constitucional se abandona en los brazos de la formalidad, dando por buena la calificación otorgada a la medida por el propio legislador que omitió tildar a aquella como instituto sancionador, aunque bien

---

cuantificar un tributo, constituye, sin embargo, un escollo insalvable para definir el tipo infractor cuando, como sucede en este caso, la Ley fija la frontera entre la conducta lícita y la que está vedada en una cifra exacta: más de un 20 por 100 y, en todo caso, 2.000.000 pesetas, del valor estimado por la Administración. En definitiva, la formulación de la Disposición adicional cuarta de la LTPP no permite al ciudadano predecir con suficiente grado de certeza la conducta que constituye infracción, indeterminación de la conducta infractora que vulnera las exigencias de taxatividad que derivan del art. 25. 1 CE”.

<sup>266</sup> En tal sentido PONT MESTRES, M. “La nueva ficción jurídica de donación en las transmisiones onerosas de bienes y derechos, en su conexión con la Constitución”, GF, núm. 68 (1989), pag. 239.

sabemos que a su través se perseguía atajar el fraude fiscal. Incluso el FJ 9 de la Sentencia 194/2000 permitía albergar alguna esperanza de que el Tribunal Constitucional hiciese bueno el apotegma en virtud del cual las cosas son lo que son y no lo que se dice que son, al plantearse la hipótesis de que la norma impugnada encerrase en realidad una previsión sancionadora<sup>267</sup>. Pero lejos de eso, el alto Tribunal una vez más, rechaza tal posibilidad eludiendo considerar como punitiva la norma recurrida en atención a su propio tenor literal soslayando la materialidad de una previsión inequívocamente represiva:

*“De lo anterior cabe deducir que, de establecer medidas punitivas, la Disposición Adicional Cuarta de la LTPP vulneraría el art. 24. 2 CE, porque, aunque ni ésta ni cualquier otra norma impiden en principio la aplicación a los sujetos afectados por la Disposición recurrida de las garantías propias del ámbito administrativo sancionador, lo cierto es que, no sólo no prevé expresamente su aplicación sino que, además, su literalidad conduce justamente a lo contrario: la aplicación de plano de una sanción administrativa. Y es que, basta con acudir a la norma impugnada para comprobar que, no sólo no califica a las medidas de naturaleza punitiva que prevé como sanción ni, por ende, se remite al Capítulo VI, sobre “Infracciones y sanciones”, de la LGT, ni a la norma que regula el procedimiento tributario sancionador*

---

<sup>267</sup> “A la luz de esta doctrina, es claro que si la norma impugnada estableciera una sanción por la realización de una conducta contraria al ordenamiento, su formulación no permitiría al ciudadano predecir con suficiente grado de certeza la conducta que constituye la referida infracción y esta indeterminación de la conducta infractora vulneraría las exigencias de la lex certa que derivan del art. 25. 1 CE (...) desde un punto de vista estrictamente tributario, resulta excesivamente amplio a la luz del principio –más estricto– de legalidad recogido en el art. 25. 1 CE, o lo que es lo mismo, en materia sancionadora (...) La imposibilidad de cifrar a priori el “valor real” no resultando un obstáculo para que dicho concepto pueda servir de parámetro a fin de cuantificar un tributo, constituye, sin embargo, un escollo insalvable para definir el tipo infractor cuando, como sucede en este caso, la Ley fija la frontera entre la conducta lícita y la que está vedada en una cifra exacta: más de un 20 por 100 y, en todo caso, 2.000.000 pesetas, del valor estimado por la Administración. En definitiva, la formulación de la Disposición adicional cuarta de la LTPP no permite al ciudadano predecir con suficiente grado de certeza la conducta que constituye infracción, indeterminación de la conducta infractora que vulnera las exigencias de taxatividad que derivan del art. 25. 1 CE”. Cfr. GARCIA BERRO, F. “Derechos y garantías constitucionales en los procedimientos tributarios”, en AA. VV. *Derecho Financiero Constitucional*, op. cit. pag. 299, quien alude a la preocupante pervivencia en el ordenamiento tributario de medidas de naturaleza incierta, cuyo análisis detenido revela sin embargo un matiz sancionador que, al no hallarse explicitado en la norma, exime supuestamente al órgano administrativo de observar para su adopción las garantías propias de todo procedimiento punitivo.

*(Real Decreto 2631/1985 y Real Decreto 1930/1998), sino que, al referirse a las mismas como “repercusiones tributarias”, dirige, derechamente a los ciudadanos afectados, a la Administración actuante y a los órganos judiciales hacia las normas que regulan la liquidación de los distintos tributos, en lugar de, como resultaría constitucionalmente preceptivo, a la aplicación de los principios y garantías que para el ámbito sancionador (también, insistimos, para el administrativo sancionador) derivan de los artículos 24. 2 y 25. 1 CE”.*

Con este pronunciamiento del Tribunal Constitucional se corrobora la idea sobre la inexistencia de un verdadero concepto sustantivo de sanción que quedaría confinado al puro decisionismo de un legislador al que le bastaría eludir un pronunciamiento formal expreso sobre la naturaleza sancionadora de la previsión que promulga para, de esta manera, no sólo conjurar futuros pronunciamientos contrarios del Tribunal Constitucional, sino también para modular las garantías que a los contribuyentes hubiera de aplicárseles. No obstante lo cual, y ello puede ser una buena prueba de la confusión que aún reina en esta materia, en ciertas ocasiones dicho planteamiento es corregido adecuadamente por el máximo intérprete de la Constitución, para el que el hecho de que no se hayan tipificado autónomamente determinadas conductas no puede entenderse como una autorización en blanco concedida a la Administración para que pueda recorrer sin problemas los procedimientos frente a responsables y sucesores sin la debida incorporación de todas las garantías que serían de aplicación en el ámbito de un verdadero procedimiento sancionador.

Así lo ha declarado recientemente en su Sentencia 85/2006, de 27 de marzo, al otorgar el amparo, reconociendo su derecho a la tutela judicial efectiva, a varios responsables subsidiarios de una mercantil, de la que habían formado parte del Consejo de Administración, y como quiera que la derivación de responsabilidad respecto de las sanciones tenía su origen en un comportamiento ilícito de los recurrentes, el TC concluyó señalando que las cantidades reclamadas por la Administración tenían naturaleza punitiva y, en consecuencia, la

responsabilidad exigida en este caso era materialmente sancionadora, resultando por todo ello aplicables a los contribuyentes las garantías materiales y formales (procesales o procedimentales) derivadas de los artículos 25.1 y 24. 2 de la Constitución Española<sup>268</sup>.

En esta misma línea, y como ha demostrado SANCHEZ PEDROCHE, en el ordenamiento tributario proliferan medidas con un claro contenido material sancionador que formalmente no se denominan sanciones pero que están tendencialmente dirigidas a luchar contra determinados comportamientos considerados indeseables por la Administración<sup>269</sup>. En

---

<sup>268</sup> Como recuerda MARTINEZ LAGO, M. A. *La extensión de la responsabilidad a las sanciones tributarias*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2008, pag. 161, “la sanción pecuniaria es un castigo y no puede descuidarse ese aspecto ni siquiera cuando se procede a su “recaudación”, que debe estar plegada también a las garantías materiales y formales de los artículos 25 y 24 de la Constitución, como ha recordado hace bien poco la STC 85/2006, de 27 de marzo. Lo correcto hubiera sido, como tratamos de poner de relieve en este trabajo, que si el comportamiento de los responsables se considera digno de merecer el reproche del ordenamiento por su participación en la perpetración de actuaciones ilícitas, pues entonces lo que hay que hacer es imponerles una sanción, siguiendo para ello, el cauce lógico y apropiado de un procedimiento sancionador. Lo incorrecto es que queden en un segundo plano en el que sólo van a intervenir ante un impago del infractor principal, pero contrariando, como se ha indicado, el principio de personalidad de las penas”. Este planteamiento también está implícito en algunos pronunciamientos del Tribunal Supremo. Vid. al respecto SSTs de 16 de mayo de 1995, 16 de abril de 1996, 6 de febrero y 25 de abril de 1998. La primera de las sentencias citadas, dirá a este respecto lo siguiente: “La responsabilidad solidaria, como forma eficaz de garantizar el cumplimiento de obligaciones contractuales o extracontractuales, no puede penetrar en el ámbito del Derecho sancionador porque, de lo contrario, se derrumbaría el fundamento del sistema punitivo, según el cual cada uno responde de sus propios actos, sin que quepa, con el fin de una más eficaz tutela de los intereses públicos, establecer responsabilidad alguna sancionable solidariamente por actos ajenos. Cuestión distinta es la posible tipificación de conductas que, por acción u omisión, puedan estimarse por Ley formal sancionables, o que ésta disponga diferentes formas de participación en el hecho tipificado como tal infracción y señale expresamente la sanción que a estas formas participativas corresponda, pero lo que no cabe es la imputación solidaria de responsabilidades punible”. Vid. MARTÍN JIMÉNEZ, A. *Los supuestos de responsabilidad en la LGT (Hacia una configuración constitucional y comunitaria de la responsabilidad tributaria)*, Aranzadi, Navarra, 2007, pag. 62 y ss. El autor, llega a la siguiente conclusión: “allí donde sea posible identificar supuestos de responsabilidad tributaria que tienen una función represiva o punitiva, con independencia de que accesoriamente cumplan también una función de garantía, nos encontraremos ante sanciones en el sentido constitucional del término, con la consecuencia de que la exigencia de responsabilidad debe hacerse a través de un procedimiento (no necesariamente especial) en el que se respeten las garantías de los arts. 24. 2 y 25. 1 CE”.

<sup>269</sup> *Forma y materia en Derecho Financiero y Tributario. Incumplimiento de obligaciones formales y pérdida de derechos sustanciales*. Centro de Estudios Financieros,

tal sentido, afirma FANTOZZI<sup>270</sup>, que las sanciones impropias consistirían en consecuencias negativas para el contribuyente, derivadas de violaciones a deberes formales, que se resuelven en la adopción de particulares criterios en la determinación de la base imponible o en los procedimientos de comprobación e inspección tributaria<sup>271</sup>. En la misma línea se pronuncia FEDELE, de forma incluso más general, advirtiendo que los referidos institutos se concretan, generalmente, en límites a la posibilidad de la prueba en contrario, constituyendo vulneraciones al principio de capacidad contributiva<sup>272</sup>. Entre ellas se citan como particularmente paradigmáticas las disposiciones que en presencia de violaciones de normas que establecen obligaciones formales disponen la imposibilidad de deducir ciertas partidas o componentes negativos a la hora de determinar los rendimientos, rendimientos o ganancias efectivamente percibidas por el sujeto pasivo; o la imposible deducción de algunas

---

Monografías, Madrid, 2004, *passim*. Del mismo autor puede verse "Sanciones indirecta o impropias en Derecho tributario", REDF núm. 91, 1996, *passim*.

<sup>270</sup> FANTOZZI A. *Diritto Tributario*, UTET, Torino, 1991, pag. 451. A ello también alude RUSSO P. *Lezioni di Diritto Tributario. Parte Generale I*. Giuffrè, Milano, 1992, pag. 63.

<sup>271</sup> CASADO OLLERO, G. " Los esquemas conceptuales y dogmáticos del Derecho Tributario. Evolución y estado actual", REDF núm. 59, 1987, pag. 711, señala a este respecto: "...hay otros deberes -llamados- formales que suponen para el sujeto pasivo mayor injerencia y mayor coste económico que la propia obligación principal o material de pago...y sin embargo tales deberes pueden ser fruto de potestades administrativas cuya fundamentación y cuyo ejercicio es ineludible analizar y controlar".

<sup>272</sup> FEDELE, A. "I principi costituzionali e l'accertamento tributario". Riv. dir. fin. sc. fin. n° 3/1992, pag. 476. También se muestra de acuerdo FANTOZZI A. *op. ult. cit.* pag. 449 cuando señala "en presencia de normas tributarias cada vez más oscuras y plagadas de lagunas, parece confirmarse el uso torticero del instrumento sancionador en nuestro ordenamiento tributario: de esas consideraciones descienden otras afirmaciones como *la naturaleza para-sancionadora del "accertamento induttivo" y "sintetico" y el recurso a esa misma naturaleza sancionadora para justificar normas sustanciales e instrumentales de dudosa conformidad con el artículo 53 de la Constitución*". El subrayado es nuestro. Vid. CORRADO, M. D. "L'indeducibilità fiscale dei costi non contabilizzati o non compiutamente registrati" Rass. Trib. núm. 1/1990, pag. 37 y ss. A esta problemática generada por la importancia de los aspectos formales en el seno del Derecho Financiero, se refieren AGULLO AGÜERO, A. "La comprobación en el ordenamiento jurídico tributario italiano" en H.P.E. n° 77, pag. 73, y GALLO, F. "Problemi vecchi e nuovi di diritto tributario" Dir. prat. trib. núm. núm. 2/1979, pag. 534.

partidas en el caso en que no vengán reflejadas en la declaración o de que ésta no sea presentada<sup>273</sup>.

La historia de la aplicación de la RIC demuestra que en el caso de incumplimiento o incorrección en la observancia de los requisitos formales la respuesta de la Administración tributaria ha sido especialmente dura, eliminando el incentivo y obligando al contribuyente a la regularización de las cantidades indebidamente dotadas. Esta respuesta, materialmente sancionadora, ha ido paulatinamente suavizándose, como evidencian las sucesivas modificaciones legislativas operadas en la normativa reguladora del incentivo, y que han culminado con la sustitución de la referida regularización por una serie de sanciones que, en su conjunto, son mucho más benignas y favorables para el contribuyente. Como brillantemente señaló el voto particular del Magistrado RAFAEL DE MENDIZÁBAL al razonamiento de las SSTC 164/95, 198/95 y 44/96, determinadas respuestas administrativas y legales (en el caso en cuestión el recargo regulado en su día por el artículo 61. 2 LGT/1963) constituyen verdaderas sanciones encubiertas y sin garantías que, por ello, deben declararse inconstitucionales pues “las cosas son lo que son y la naturaleza de las instituciones está en su estructura y en su función, no en el nombre que les demos, aunque el bautizo lo haga el legislador” o la Administración, añadiríamos nosotros.

Por todo ello, creemos necesario significar que la aplicación que de los incumplimientos formales de la RIC ha hecho la Administración durante estos últimos años supone con claridad el recurso a técnicas materialmente sancionadoras de mucha mayor dureza que las tipificadas como tales con posterioridad en el año 2006, por lo que no existe inconveniente alguno para aplicar a los casos pendientes las previsiones legales de la retroactividad *in bonam partem* cuando dichas

---

<sup>273</sup> Vid SANCHEZ PEDROCHE, J. A. “Sanciones indirectas o impropias en Derecho Tributario”, op. loc. ult. cit..

regularizaciones administrativas estén pendientes de revisión por parte de los Tribunales Económico-Administrativos o de Justicia.

## **B) LA APLICACIÓN DE LA NORMA MÁS FAVORABLE**

Como señalamos líneas más arriba, la premisa fundamental en este campo es que la elección de la norma sancionadora más beneficiosa debe hacerse caso por caso, comparando fundamentalmente la sanción finalmente exigible para lograr esa “aplicación más favorable” impuesta por el art. 9. 3 CE. En tal sentido, el Tribunal Constitucional señala que la comparación para determinar el régimen sancionador más favorable debe hacerse en bloque: “la retroactividad ha de ser predicada de la nueva Ley tomándola en su conjunto, ya que de aplicar reglamentariamente (o judicialmente) lo beneficioso de la nueva ley y de la antigua se estaría creando una norma artificiosa e indebidamente elaborada a partir de lo entresacado de ambas, usurpando de esta forma funciones legislativas que no corresponden” (STC 131/1986, de 26 de octubre)<sup>274</sup>.

Y además que esa elección es una tarea imperativa de los órganos administrativos y judiciales sin necesidad de que ni siquiera sea invocada expresamente por las partes: “el deber de los Tribunales de aplicar al caso el Ordenamiento vigente no depende de la contingencia de que una determinada parte comparezca o no, sino que es contenido inexcusable de la propia posición constitucional de los órganos jurisdiccionales ex arts. 9. 3 y 117. 1 CE, de la que es nota esencial su sumisión al principio de la legalidad, a cuya aplicación sirve, supliendo

---

<sup>274</sup> También es esta la opinión de la mejor doctrina. Como ha señalado MARTINEZ LAGO, M. A. “Sobre principios de la potestad sancionadora en materia tributaria”, CT núm. 119, 2006, pag. 99, “la aplicación retroactiva, por favorable, de una ley sancionadora ha de realizarse íntegramente –no cabe alumbrar una “tercera norma”, resultado de escoger lo bueno de una y de otra-, incluyendo aquéllas de sus normas parciales que puedan resultar perjudiciales en relación con la ley anterior, que se desplaza en virtud de dicho principio, siempre que el resultado final, como es obvio suponga beneficio para el sujeto, ya que en otro caso la ley nueva carecería de esa condición de más beneficiosa que justifica su aplicación retroactiva”.



las eventuales deficiencias alegatorias de las partes, el principio procesal *iura novit curia* (STC 99/2000, de 10 de abril).

De la experiencia existente hasta la fecha, con ocasión de anteriores reformas donde se entendía factible la aplicación de la retroactividad *in bonam partem*, cabe señalar que en algunos casos, fueron los propios Tribunales de Justicia los que enviaron los expedientes litigiosos para que la Administración efectuara la elección del régimen sancionador más beneficioso, previa consulta al administrado. Este fue el caso, por ejemplo, de la STSJ de la Comunidad Valenciana de 21 de mayo de 1996, al señalar que la Ley 25/1995 había establecido “todo un régimen sancionador nuevo, que podrá o no ser favorable al interesado, y por el que éste tiene el derecho de optar, aplicándose entonces globalmente, tanto en lo que le beneficia como en lo que le perjudica; para ello deberá conocer, antes de decidir, al sanción que se impondría con el nuevo régimen, máxime si tenemos en cuenta que las infracciones graves –aunque se barajan sus topes máximos- son variables, por lo que la aplicación de la Ley podría ser favorable o desfavorable”. En otros supuestos, por el contrario, fueron los propios órganos jurisdiccionales los que se decidieron por la opción más beneficiosa. Tal es el caso de la STS de 18 de marzo de 2003, en la que el Alto Tribunal procedió a valorar la situación del presunto infractor “en su conjunto”.

Sin embargo, también es posible encontrar muestras de aplicaciones parciales, es decir, no globales o en bloque, según lo querido por el Tribunal Constitucional, de esa retroactividad *in bonam partem*. En ese sentido, varias Resoluciones del TEAC de 20 de diciembre de 2004 valoran la sanción aplicable a cada infracción de modo independiente, de forma que, de haber sido varias, podría resultar que se aplicara el régimen sancionador para aquellas en las que la nueva LGT era más favorable y, para otras, aunque se hubieran impuesto al mismo sujeto infractor como resultado de una misma

actuación comprobadora, se mantuvieran las antiguas por ser más favorables<sup>275</sup>.

Entre esas dos posibilidades, es decir, la señalada por el Tribunal Constitucional (en bloque o global) o la parcial (seguida por el TEAC, como hemos dicho), esta última parece ser la metodología por la que se acaba decantando la LGT y el Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario (Real Decreto 2063/ 2004), pues en ambos existen criterios de elección que permiten aplicar disposiciones del nuevo régimen a sanciones impuestas con base en la regulación antigua, desvirtuando así la tradicional regla de “elección en bloque” del constitucional. Y no hay que ser muy perspicaz para percatarse de que resultará difícil la comparación plena y absoluta en bloque, cuando la propia letra de la norma (LGT y Reglamento de desarrollo) no lo favorece o, incluso, simplemente lo impide.

Esto lo demuestra, por ejemplo, la Disposición Transitoria Primera del Real Decreto 2063/2004, al señalar que “las normas sobre procedimiento previstas en los capítulos III y IV del reglamento que se aprueba por este Real Decreto serán de aplicación a todos los procedimientos sancionadores que se inicien a partir de su entrada en vigor, cualquiera que sea el régimen sancionador aplicable”, de forma tal que se admite que el procedimiento aplicable a una infracción sea el nuevo, pero que la norma sustantiva aplicable sea la antigua.

Por otra parte, la normativa vigente admite también la aplicación retroactiva de la nueva regulación a los efectos derivados de la interposición de recursos o reclamaciones contra sanciones, previstas en el artículo 213 de la LGT, a sanciones impuestas conforme al antiguo régimen (Disposición Transitoria Tercera 2. d) de la LGT). Además, en la Disposición Transitoria Primera 2 y Tercera del RD

---

<sup>275</sup> Vid. también la Resolución del TEAC de 15 de diciembre del mismo año.

2063/2004 se asimila la reducción por acuerdo del 50 por 100, a la antigua reducción por conformidad, estableciendo de paso una equiparación entre actas con acuerdo del nuevo régimen y actas de conformidad del régimen instaurado bajo la LGT/1963 (lo que equivale a decir que se crea una ficción jurídica, en virtud de la cual para decidir el sistema más favorable o ventajoso en caso de que se suscriba un acta con acuerdo, se entenderá que bajo el antiguo régimen se había suscrito un acta de conformidad).

En otros casos, y para facilitar la comparación, la Disposición Transitoria Segunda del Real Decreto 2063/2004 prevé reglas específicas con interpretación ambivalente. Por ejemplo, a efectos de aplicar el criterio de reincidencia, cuando se trate de sanciones firmes en vía administrativa que hayan sido impuestas en aplicación del régimen anterior, “se considerará como antecedente de hecho el que el sujeto infractor hubiera sido sancionado anteriormente por una infracción de la misma naturaleza, que tendrá la consideración de leve a efectos de lo previsto en el artículo 187. 1 a)” de la nueva LGT. Pudiera parecer en un principio que esta previsión es muy ventajosa para el contribuyente, en la medida en que se va a catalogar la sanción impuesta bajo la normativa anterior como leve en la nueva normativa, sin embargo no tiene por qué ser siempre así<sup>276</sup>.

---

<sup>276</sup> Esta es, por ejemplo, la interpretación que realizan JUAN LOZANO, A. M. MARTIN FERNANDEZ, J. y RODRIGUEZ MARQUEZ, J. *Manual sobre la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria*. IV. Régimen Sancionador Tributario, AEDAF, Madrid, 2004, pag. 165, del referido precepto, consistente en entender que “sólo es aplicable cuando se impongan sanciones bajo la nueva normativa. Dos son los argumentos que avalan esta conclusión. De un lado, la exigencia de la norma de que se trate de infracciones de “la misma naturaleza” más allá de los términos precisos acotados por el artículo 187. De otro lado la conclusión anterior se refuerza, si es que cabe mayor argumentación, si contemplamos la cuantificación de la incidencia de esta circunstancia agravante. Depende, como ya hemos apuntado, de que la infracción anterior haya sido calificada como leve, grave o muy grave. Y lo cierto es que bajo la anterior Ley las infracciones desconocían esta clasificación tripartita, calificándose como simples o graves. Ante esta situación, no cabe, de nuevo, que la norma reglamentaria introduzca la nueva clasificación en el régimen sancionador anterior a efectos de la aplicación de esta agravante. Esta es de nuevo, una tarea que hubiese correspondido a la Ley pero que no ha hecho”.

Otro ejemplo, también relacionado con la reincidencia, es que se vuelven a equiparar ciertas infracciones del antiguo régimen con las de la nueva Ley, siempre bajo el fundamento de que gozan de la misma naturaleza. En cualquier caso, lo importante es significar que la Disposición Transitoria Cuarta 1, 2º de la LGT exige dar trámite de audiencia al interesado para que éste pueda opinar al respecto, aunque también se ha entendido dicho trámite bajo parámetros de economía procesal, haciéndolo efectivo en el caso de duda razonable sobre la norma que resulte más favorable<sup>277</sup>.

“De lo hasta aquí visto, podemos señalar que tanto la jurisprudencia del Tribunal Constitucional como la de los Tribunales ordinarios aceptan tanto una comparación particularizada precepto a precepto entre la normativa anterior y posterior para desentrañar la posible aplicación de la retroactividad *in bonam partem*, como una comparación global o en bloque (muy querida esta especialmente por el máximo intérprete de la Constitución) entre la norma derogada y su sucesora. De utilizarse esta última (comparación en bloque o global), la normativa actualmente vigente resulta mucho más beneficiosa que la normativa anterior y la interpretación que de ella hacía la Administración, al resultar cantidades a pagar sensiblemente menores y desprovistas de connotaciones particularmente aflictivas (al menos en grado medio o máximo). Por ello no deben albergarse dudas sobre la naturaleza de norma más favorable a la normativa vigente, respecto de la situación anterior. Incluso en el dudoso caso de que se negase la filiación sancionadora de la normativa derogada asociada a determinados incumplimientos de índole formal –extremo éste, insistimos, de muy difícil prueba-, no puede dejar de reconocerse que la norma posterior ha supuesto un alivio, al consagrar un régimen mucho más favorable para el contribuyente, por lo que, incluso en este último caso, también resultaría de obligada aplicación la regla constitucional de la retroactividad *in bonam partem*”.

---

<sup>277</sup> Vid. al respecto MARTIN FERNANDEZ, J. “Algunos problemas que plantea la aplicación retroactiva del nuevo régimen sancionador tras la Reforma de la Ley General Tributaria”, JT núm. 92, 1997, pag. 17 y ss. JIMENEZ COMPAIRED, I. “La revisión de las sanciones no firmes por infracciones tributarias cometidas antes de la Ley 25/1995, de 25 de julio”, JT, núm. 96, 1996, pag. 23 y ss. y SESMA SANCHEZ, B. “Un incentivo para recurrir en casación: la desestimación del recurso no impide al TS la revisión a la baja de las sanciones impuestas en instancia”, JT núm. 16, 2004, pag. 36 y ss.

### **C) CODA FINAL SOBRE LA APLICACIÓN DE LAS SANCIONES EN LA RIC.**

Conviene no olvidar por otra parte, que la nueva tipificación sancionadora consagrada en el núm. 16 del art. 27 de la Ley 19/1994 constituirá, en la mayoría de los casos, uno de los pocos supuestos donde la sanción que se gire al contribuyente esté exenta de duda, pues atendida la inseguridad jurídica que ha jalonado la aplicación del incentivo, como ya hemos comprobado, resultará muy difícil demostrar lo que la doctrina penal denominaría “ el elemento subjetivo del tipo” en el ilícito por el que se pretenda castigar una inapropiada dotación o materialización. Dos poderosos factores concurren al unísono para avalar dicha afirmación. En primer término, que los contribuyentes no habrán ocultado su situación a la Administración tributaria. En segundo lugar, que la anfibología interpretativa o la oscuridad de la norma, asociada a la multiplicidad de criterios interpretativos generados en su aplicación, permitirán encontrar una cláusula de exoneración en la responsabilidad sancionadora. A estos dos factores dedicaremos unas mínimas reflexiones.

#### **C.1) LA INEXISTENCIA DE OCULTACIÓN EN LA APLICACIÓN DEL INCENTIVO PESE AL POSIBLE ERROR EN SU DOTACIÓN O MATERIALIZACIÓN.**

La mayoría de supuestos que han dado lugar a actas inspectoras con posterior apertura de procedimiento sancionador, lo han sido porque la Administración contaba con todos los datos declarados pero con una interpretación diametralmente opuesta a la empleada por el contribuyente. Ello no es sino consecuencia de la generalización del sistema de autoliquidación de los impuestos en sustitución del de liquidación administrativa, en el que se traslada a los obligados tributarios el deber no sólo de declarar los hechos necesarios para cuantificar la obligación, sino también el de interpretar la normativa

tributaria y calificar jurídicamente dichos hechos. La complejidad de la normativa y la oscuridad de algunos preceptos aconseja atemperar la necesidad de acertar en esa aplicación e interpretación, bastando en consecuencia, que el contribuyente despliegue un comportamiento leal. En tal sentido, cabe aquí invocar la doctrina del Tribunal Supremo en torno al error interpretativo o al error fáctico en la elaboración de la propia autoliquidación, cuando no ha existido ocultación y se ha declarado veraz y completamente la realidad patrimonial y económica del contribuyente:

*“Es antigua y constante la doctrina de esta Sala respecto a que la comisión de errores de derecho en las liquidaciones tributarias no debe ser materia sancionable, en la medida en que el error sea razonable y la norma ofrezca dificultades de interpretación, siempre, claro está, que el sujeto pasivo hubiere declarado o manifestado la totalidad de las bases o elementos integrantes del hecho imponible, criterio admitido y recogido, incluso, por la Circular de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria de 29 de febrero de 1988”<sup>278</sup> .*

Sin embargo, la AEAT en numerosas ocasiones asimila cualquier suerte de error con la mala fe o, al menos, con la falta de diligencia debida. Si hubo error –viene a decir la Administración- es que no se puso toda la diligencia posible y exigible legalmente. Resulta sorprendente y errónea dicha asimilación. El error no está relacionado con la diligencia y así lo ha recordado el Tribunal Constitucional en su Sentencia 76/1990 de 26 de abril, quien señala que, pese a la desaparición de dicha causa exonerativa de la responsabilidad de la LGT, un sistema sancionador acorde con los principios constitucionales no puede desterrar la aplicación del error en el sistema fiscal, pues de otra forma se instauraría un régimen de responsabilidad objetiva incompatible con la Norma Fundamental:

---

<sup>278</sup> SSTS de 8 de mayo de 1997, 7 de octubre de 1998, 25 de febrero de 1999, 27 de septiembre de 1999 y 29 de octubre de 1999; así como las SSTS de 1 de abril de 2000 y 14 de octubre del mismo año)

*“La falta de mención expresa del error de Derecho como causa de exoneración de responsabilidad por infracción tributaria (...) no es prueba de la configuración de un régimen de responsabilidad objetiva ni de la inexistencia de esta causa de exención. Si no hay responsabilidad objetiva no es necesario que se haga constar expresamente el error de Derecho como causa que exonere dicha responsabilidad, más ello no significa que resulte irrelevante ni que la Ley 10/1985 lo haya excluido (...) Precisamente porque la Ley vincula esta responsabilidad a una previa conducta culpable es evidente que el error de Derecho – singularmente el error invencible- podrá producir los efectos de exención o atenuación que le son propios en un sistema de responsabilidad subjetiva”.*

En términos más escuetos, el Alto Tribunal viene a significar que si no consta una voluntad elusiva del sujeto pasivo, no puede existir responsabilidad sancionable. Y tal interpretación coincide con la sostenida por la jurisprudencia inferior, para la que cuando se produce un verdadero error, como consecuencia de la complejidad de las operaciones de liquidación tributaria, la conducta no debe ser constitutiva de infracción alguna, no sólo porque la autoliquidación será veraz y completa, sino porque estará dentro de los límites de la diligencia exigible. Así lo ha señalado el Tribunal Supremo en Sentencia de 9 de diciembre de 1997:

*“el tipo sancionador de referencia, en los casos de autoliquidación obligada, ha de referirse a la omisión del deber de ingreso de la deuda concreta resultante de la autoliquidación (...) para que la Administración pueda sancionar con el tipo definido en el art. 79. a) LGT en los casos de obligada autoliquidación – siempre, e importa resaltarlo en supuestos de autoliquidación impuesta al sujeto pasivo-, es lógico exigir que la declaración-liquidación sea tan manifiesta e injustificadamente errónea como para calificarla de inexistente”*

Y esta misma doctrina la recoge el propio Tribunal Supremo dos años más tarde, apuntando lo que sigue:

*“Esta infracción tan desprovista de matices y tan aparentemente omnicomprendiva (...) no puede comprender “cualquier” dejación de ingreso y “cualquiera” que pudiera ser su*

*causa. Exige que se haya producido una falta de ingreso derivada de una declaración-liquidación manifiestamente errónea y hasta cabría decir que temerariamente producida. Hay que evitar que en una inadmisibles interpretación extensiva de una norma sancionadora, que cualquier falta de ingreso de una deuda tributaria, sin más especificaciones, haya de valorarse como infracción”<sup>279</sup>*

La STS de 10 de noviembre de 1999, entendió que cuando la Administración tributaria practica o deba practicar de oficio una liquidación provisional de las denominadas comprobaciones abreviadas o limitadas, no habrá infracción tributaria alguna, en la medida en que no exista ocultación. Como afirma la STS de 22 de Junio de 2004, en su F.J. 3º, la veracidad de la declaración y la no ocultación, constituyen los ejes capitales en nuestra jurisprudencia a la hora de valorar la conducta del obligado tributario:

*“El recurso de casación del Abogado del Estado combate la apreciación de la sentencia sobre la improcedencia de la sanción al no apreciar culpabilidad en la conducta de la sancionada, que se ha limitado a hacer una interpretación de los preceptos en juego, interpretación que finalmente ha resultado errónea. La cuestión esencial en este punto radica en decidir si la conducta de la recurrente era razonable, pues en un sistema de autoliquidaciones, que es el que en su generalidad rige la vida impositiva española, no se puede pretender que las interpretaciones que de dichos preceptos hagan los obligados tributarios sea exacta. Por lo pronto, no se ha ocultado dato alguno como se acredita con los modelos 190 y 110, en donde se declaran las cantidades abonadas y retenciones practicadas en concepto de IRPF - Trabajo Personal- veraz y completo pues en ambos se recogieron exactamente las cuantías abonadas a los trabajadores en concepto de indemnización por despido, si bien no se practicó retención alguna por entender que no correspondía por aplicación del artículo 3.º 4 de la Ley 44/1978. Este punto, el de no ocultación, es capital en nuestra jurisprudencia a la hora de valorar la conducta del recurrente...”*

Doctrina ya antes defendida con claridad por la STS de 7 de octubre de 1998, en la que se recuerda lo siguiente:

*“...A mayor abundamiento, tratándose del ejercicio de la potestad sancionadora (cuyos fundamentos últimos se encuentran en la ciencia del Derecho Penal) tampoco debe olvidarse el grado de*

---

<sup>279</sup> STS de 27 de septiembre de 1999



*culpabilidad y de malicia que encierre la conducta del agente, y, en este aspecto, resulta que el obligado tributario no eludió o hurtó las bases que se han discutido en este pleito, sino que las integró en su declaración, lo que, cuando menos, elimina la existencia de cualquier ánimo de evasión fiscal. Aun cuando por razón del tiempo no sea aplicable aquella Circular antes citada, no deja de ser significativo que el Centro directivo, en su instrucción primera, diga que cuando la conducta de una persona ... se halle comprendida en alguno de los supuestos de infracción tributaria ... la sanción correspondiente exigirá el carácter doloso o culposo de aquella conducta, debiendo la Inspección de los Tributos apreciar la necesaria concurrencia de esa culpabilidad, lo que presupone un elemento intencional que no aparece en el caso que se enjuicia, por lo que resulta improcedente la imposición de sanción”<sup>280</sup>.*

---

<sup>280</sup> Esta doctrina es recordada recientemente por la STS de 6 de Noviembre de 2008: “...El primer motivo por el que el Abogado del Estado sostiene que no puede apreciarse la concurrencia de la causa de exención de responsabilidad prevista en el art. 77.4.d) de la Ley General Tributaria es que los libros oficiales eran llevados de forma manual con el retraso de tres años, de manera que tal como se llevan los asientos difícilmente se podía conocer la verdadera significación y naturaleza de los mismos. Sin embargo, la propia Inspección reconoce que la mercantil TRANSÁFRICA llevaba contabilidad en registros auxiliares mecanizados, de forma que los libros oficiales tan sólo tuvieron que ser actualizados. No ha existido ocultación y la regularización se ha efectuado a partir de las declaraciones presentadas, la contabilidad de las sociedades y los justificantes aportados por ellas a lo largo de los seis años de actuaciones de comprobación (1991 a 1997) a las que se vieron sometidas las sociedades del grupo. La inexistencia de ocultación es un hecho que la sentencia de instancia declara probado en diversas ocasiones. El actuario reconoce en el Acta n.º ...670 expresamente que «se ha podido determinar la base imponible de la sociedad mediante la aportación por la sociedad de los justificantes a cada una de las anotaciones solicitadas por esta Inspección». La supuesta dificultad en la interpretación de los asientos contables no impidió a la Inspección identificar un conjunto de gastos que calificó como liberalidades y que constituyen uno de los conceptos por los que TRANSÁFRICA S.A. fue sancionada. Resulta evidente que si tales gastos pudieron ser identificados por la Inspección, con mención del número de cuenta en el que estaban contabilizados, es porque la contabilidad llevada por la empresa era completa y correcta y permitía conocer el significado de todas y cada una de las cuentas contables empleadas. El art. 77.4.d) afirma que «En particular se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el contribuyente haya presentado una declaración veraz y completa y haya practicado, en su caso, la correspondiente autoliquidación, amparándose en una interpretación razonable de la norma». Precepto del que resulta que, al margen de la existencia de un retraso en la plasmación en los libros oficiales de la contabilidad llevada mediante registros auxiliares mecanizados, no existe culpabilidad si el contribuyente presentó una declaración veraz y completa, practicando la correspondiente autoliquidación amparándose en una interpretación razonable de las normas tributarias. En definitiva, a efectos de apreciar si existió o no culpabilidad, y, por ende, infracción tributaria, no es relevante que existiese un retraso en el traspaso a los libros oficiales de la contabilidad llevada en registros auxiliares mecanizados, sino si el contribuyente presentó o no una declaración veraz y completa y si tal declaración se basó o no en una interpretación razonable de la norma, siendo este segundo requisito, y no el relativo a la veracidad y complitud de la declaración, el cuestionado por el Abogado del Estado. En el caso de autos, es de destacar que la sentencia recurrida considera probado que no ha existido ocultación de dato alguno y que la inspección ha procedido a regularizar la situación tributaria

Asimismo, la SAN de 23 de septiembre de 2004, considera inexistente la culpabilidad en aquellos casos en los que, por parte del contribuyente, no existió ningún tipo de ocultación, y en los que las declaraciones de las que derivó posteriormente la discrepancia con la Administración, eran veraces y completas<sup>281</sup>. Opinión compartida por otros Tribunales, sobre todo en aquellos casos donde ninguna información se oculta a la Administración Tributaria ni existe intención alguna de engaño con fines elusivos o defraudatorios<sup>282</sup>.

---

del contribuyente en base a los datos y conceptos declarados por las sociedades del grupo”.

<sup>281</sup>La propia Audiencia Nacional también se ha mostrado proclive a que la mera afirmación de la culpabilidad del sujeto pasivo no constituya una cláusula de estilo en el procedimiento sancionador: “La apreciación de la culpabilidad en la conducta del sujeto infractor es una exigencia que surge directamente de los principios constitucionales de seguridad jurídica y de legalidad en cuanto al ejercicio de potestades sancionadoras de cualquier naturaleza, constituyéndose en principio básico a la hora de calificar la conducta de una persona como sancionable, es decir, es un elemento esencial en todo ilícito administrativo, lo que supone analizar las razones expuestas por el recurrente como justificadoras del incumplimiento de sus obligaciones tributarias para descartar las que sean meros pretextos o se basen en criterios de interpretación absolutamente insostenibles, no cabiendo sino aceptar en este sentido sus argumentos en orden a la falta de concurrencia de culpabilidad, dado que, además de haberse presentado la correspondiente declaración tributaria, la contabilidad recogía fielmente la realidad de las operaciones que se habían venido efectuando por la empresa, sin haberse ocultado un solo dato a la Hacienda Pública que pudiese explicitar un ánimo defraudatorio, lo que imposibilita deducir de su actuación un actuar doloso, además de no haber existido en ningún momento falseamiento de los hechos ni de los datos, ni siquiera resistencia a la Inspección. No puede sancionarse a quien ha concurrido al cumplimiento voluntario de sus obligaciones tributarias, aunque lo haya hecho de una manera equivocada” (SAN de 8 de Abril de 1997).

<sup>282</sup> “El recurrente no omitió dato alguno en su declaración, limitándose a aplicar una deducción que estimó firmemente era procedente, lo que en primer lugar excluye la culpabilidad entendida como reproche que puede hacerse a una persona por su conducta o actuación, y en segundo término, supone un error de prohibición invencible, que igualmente excluye la punibilidad a través de una sanción, que no puede actuarse de forma automática con abstracción de la culpabilidad del agente” (Sentencia de la Audiencia Territorial de Barcelona 11 de Noviembre de 1987). “Este proceder significa que sólo razones de discrepancia interpretativa sobre el alcance y contenido de los preceptos reguladores del concepto de rentas regulares o irregulares motivó la imposición de la sanción, y ello unido a las connotaciones penales del derecho administrativo sancionador, de aplicación restrictiva, aconseja no penalizar la inexactitud de la declaración autoliquidación del sujeto pasivo en este caso, por haberlo realizado en la creencia de que obraba con arreglo a la Ley, por un disculpable error en la comprensión de una materia cuya complejidad se presta a mantener posturas divergentes sin merma de la buena fe del contribuyente” (STS de 9 de Junio de 1993). “...cuando el declarante...expone todos los datos y factores que a su juicio, han de ser tenidos en cuenta para cuantificar la base imponible y obtener así la cuota, no cabe calificar tal conducta como constitutiva de contravención alguna” (STS de 7 de Mayo de 1990). “...esta Sala ha declarado reiteradamente que la culpabilidad es uno

Como ya hemos señalado, nuestro ordenamiento tributario es un derecho que está muy lejos de ser un modelo de claridad, sencillez y coherencia, sometido a frecuentísimos e imprevisibles cambios que hacen muy difícil, incluso a los expertos, determinar siquiera el derecho vigente en un momento determinado y que plantea en todo caso numerosos y complicados problemas de interpretación. Problemas que el legislador a través de las leyes y la Administración a través de sus reglamentos, no parecen demasiado interesados en resolver. Como ha recordado FERREIRO LAPATZA, basta pensar en que el Estado ha sido incapaz, en los centenares de ocasiones que han tenido para ello, de cumplir con rigor el sabio precepto contenido en el derogado art. 16 de la LGT/1963 según el cual: “Toda modificación de las leyes o reglamentos contendrá una relación completa de las normas afectadas” (hoy art. 9 de la LGT/2003). Pero ese mismo Estado que ha sido incapaz de cumplir esta mínima exigencia legal, ordena cada vez con mayor intensidad que sus ciudadanos apliquen tal Derecho liquidando e ingresando no sólo su propio tributo, sino también tributos ajenos (caso

---

de los elementos inexcusables para calificar la infracción tributaria y que dicho elemento falta cuando existan dudas razonables en la interpretación de las normas aplicables que hayan conducido al sujeto pasivo al incumplimiento de los deberes fiscales” (STS de 17 de Junio de 1992). “...El demandante, según se demuestra en la propia acta de la Inspección tributaria, consignó en la página 2 del Modelo D-100 de la autoliquidación del IRPF el importe de los rendimientos correspondientes al capital mobiliario. Pero posteriormente, omitió la consignación del mismo importe en la hoja liquidadora. Uno de los principios básicos del Derecho sancionador administrativo, del que participa también el conjunto de normas jurídicas que configuran el Derecho Tributario, especialmente, en su aspecto punitivo, es el principio de culpabilidad, en el sentido de que debe existir, para imponer una sanción, la posibilidad de hacer reproche tanto a título de dolo como de culpa. De las actuaciones obrantes en autos, especialmente el expediente administrativo y dentro de éste, el acta levantada por la Inspección Tributaria, no se desprende la existencia de culpabilidad en la conducta del demandante quien por error omitió la expresión del importe de los rendimientos del capital inmobiliario, cuando ya lo había consignado en una hoja precedente, tal como se ha indicado anteriormente. No basta, pues, cualquier error material para justificar la imposición de una sanción tributaria, al haberse erradicado del Derecho sancionador administrativo la culpabilidad objetiva, que pugnaba con el principio de presunción de inocencia. La Inspección Tributaria debe justificar en qué grado de culpabilidad ha incurrido el sujeto pasivo, máxime, como en el caso presente donde no aparece observación alguna acerca de tal principio, al faltar el preceptivo informe del Inspector actuario. El Tribunal entiende por unanimidad que la conducta del demandante no puede constituir infracción alguna, por no deducirse de la misma, ni del acta de infracción, un animus especial que pudiera hacerse acreedor de una sanción, en los términos especificados en la mencionada acta” (STSJ Cataluña de 10 de Marzo de 1994).

de la sustitución, repercusión, etc.) y exigiendo unos cada vez más complicados, indeterminables y gravosos deberes fiscales de información, colaboración, registro, etc., reservándose para él, casi podríamos decir exclusivamente, el simple y cómodo papel de fiscalizador. Ante esta situación, cualquier reproche -aun a título de simple negligencia- sobre una errónea aplicación de nuestro confuso Derecho Tributario está absolutamente fuera de lugar<sup>283</sup>.

El núcleo de la infracción tributaria consiste en la ocultación total o parcial del hecho imponible o del exacto valor de las bases liquidables, pero cuando el contribuyente expone todos los datos y factores que, a su juicio, han de ser tenidos en cuenta para cuantificar la base imponible y obtener así la cuota, no cabe calificar tal conducta como constitutiva de contravención alguna. La completitud y veracidad eliminan la malicia y convierten la discrepancia entre la Administración y el ciudadano en un debate cuya última palabra es la del juez y nunca la de cualquiera de los sujetos activo o pasivo de la relación jurídica<sup>284</sup>.

---

<sup>283</sup> FERREIRO LAPTZA, J. J. *¿Estatuto del contribuyente o Estatuto de la Administración tributaria?* QF núm.10, 1997, pag.14 En tal sentido, la STS de 2 de Noviembre de 1987, apunta lo siguiente: "Desde una faceta subjetiva, no cabe negar que una diferencia de criterio razonable y razonada respecto de la interposición de las normas tributarias, a menudo ambiguas y frecuentemente complejas, puede ser una causa de exclusión de la culpabilidad y así lo ha entendido esta Sala alguna vez (por ejemplo, en la S 2 Julio 1970). El principio en virtud del cual la ignorancia de las Leyes no excusa de su cumplimiento (art. 6 CC) ha de ser matizado, en el ámbito de la potestad sancionadora, mediante las circunstancias subjetivas y objetivas concurrentes, y, por ello, determinantes de la actuación o inactividad del inculpado. Al ciudadano común, que no tiene el deber de conocer los complejos entresijos del ordenamiento jurídico, cada día más frondoso, no cabe exigirle el conocimiento de unos saberes con características esotéricas y desprovistas de exactitud. Ello elimina la malicia o dolo en su denominación tradicional y por tanto excluye la culpabilidad. Así lo entendió en su momento, con elogiada ponderación, el TEAP cuyo criterio ha de ser ratificado aquí y ahora por responder a los principios rectores del *ius puniendi*, acuñados en una evolución milenaria".

<sup>284</sup> A este propósito, el propio Tribunal Supremo, en Sentencia de 21 de septiembre de 1987, señala que no cabe sanción alguna cuando la declaración contiene todos los datos necesarios "por ser completos y por ser veraces" que permiten a la Administración sentar un criterio diferente de la declaración-liquidación del contribuyente: "... cuando el declarante expone todos los datos y factores que, a su juicio, han de ser tenidos en cuenta para cuantificar la base imponible y obtener así la cuota, no cabe calificar tal conducta como constitutiva de contravención alguna. La completitud y veracidad eliminan la malicia y convierten la discrepancia entre la Administración y el ciudadano en un debate cuya última palabra es la nuestra, y nunca la de cualquiera de los sujetos activo o pasivo de la relación jurídica. Como hemos dicho en ocasiones, una diferencia de criterio razonable respecto de

## **C.2) LA INTERPRETACIÓN RAZONABLE COMO CAUSA EXONERATIVA DE RESPONSABILIDAD**

Un elemento que integra la culpabilidad entendida en sentido estricto es la necesidad de que el contribuyente sepa o pueda saber que su conducta se halla prohibida por la ley, pero ese conocimiento de la contrariedad a Derecho de la conducta requiere como *prius* lógico su conocimiento de la propia normativa en cuestión. Cuando la norma es oscura no parece muy equitativo que al contribuyente se le obligue a interpretar las normas de la manera correcta. En tal sentido, el art. 179. 2 d) LGT alude a la inexistencia de reprochabilidad en tales casos<sup>285</sup>.

---

*la interpretación de normas tributarias puede ser causa de exclusión de la culpabilidad en el ámbito de la potestad sancionadora de la Hacienda Pública” (SSTS de 8 de mayo y 2 de julio 1979)”. “Cuando el contribuyente no sustrae el conocimiento de los elementos determinantes de la base impositiva, sino que la rectificación de ésta obedece a una laguna interpretativa o a una interpretación razonable y discrepante de la norma, que la Administración entiende vulnerada por el sujeto pasivo u obligado tributario, no procede la imposición de sanciones” (STS de 12 de marzo de 1992).*

<sup>285</sup> Como ha señalado ANIBARRO PEREZ, S. *La interpretación razonable de la norma como eximente de la responsabilidad por infracción tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 1999, pag. 64, “conviene advertir que dada la ya denunciada situación caótica por la que atraviesa en la actualidad el Derecho tributario, en el que se suceden de forma vertiginosa incesantes modificaciones legislativas que impiden una mínima estabilidad normativa, e imposibilitan prácticamente que llegue a prosperar una interpretación comúnmente admitida y de general conocimiento, no es de extrañar que los Tribunales, quizás sensibilizados por este panorama desolador y por la ingente carga que se traslada al particular, opten en ocasiones por aplicar la eximente incluso en supuestos en los que, aun reconociendo de forma expresa que la norma no presenta una especial complejidad en su interpretación, es posible apreciar una actuación del administrado en la que está ausente cualquier ánimo de ocultación”. La STS de 6 de noviembre de 2008, aludirá también a la dificultad de la materia jurídica en cuestión como elemento justificativo de la exoneración del reproche sancionador: Finalmente, también es preciso puntualizar que, frente a lo que parece mantener el Abogado del Estado, la circunstancia de que, tal y como hicieron los Acuerdos sancionadores de 9 de junio de 1997 y de 9 de diciembre de 1999, y la Resolución del T.E.A.C. de 25 de junio de 2004, se apreciara que no resultaba aplicable el art. 77.4.d) L.G.T. porque las normas tributarias o las que regulan el sector eléctrico son claras no autorizaría por sí misma imponer sanciones a EMESL. Y es que, además de que la Sentencia impugnada considera que la falta de ingreso no se produjo como consecuencia de un error en la interpretación del art. 14 de la Ley 61/1978, o de cualquier otro precepto, sino debido a la «complejidad» del contrato de 2 de julio de 1999 (dicho de otro modo, de considerarse que la contraprestación que, en su virtud, EMESL debía satisfacer a FECSA no era una liberalidad, los gastos en cuestión hubieran resultado fiscalmente deducibles en el Impuesto sobre Sociedades), «el principio de presunción de inocencia garantizado en el art. 24.2 CE no permite que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable -como ha sucedido

La complejidad o el defecto normativo como fundamento de la interpretación razonable de la norma jalona todo el recorrido de la RIC donde además, y justamente por ello, concurren otros extremos relevantes. Tal es el caso de la oscilación interpretativa imperante (STS de 10 de marzo de 2004), que se trate de una cuestión sobre la que existe un alto índice de litigiosidad (STS de 2 de diciembre de 2000 y SAN de 30 de marzo de 2006)<sup>286</sup> o de una materia sometida a cambios normativos frecuentes<sup>287</sup>. Todos estos factores fundamentan el carácter razonable de

---

en el caso enjuiciado- o la concurrencia de cualquiera de las otras causas excluyentes de la responsabilidad de las recogidas en el art. 77.3 LGT (actual art. 179.2 Ley 58/2003), entre otras razones, porque dicho precepto no agota todas las hipótesis posibles de ausencia de culpabilidad. A este respecto, conviene recordar que el art. 77.3.d) LGT establecía que la interpretación razonable de la norma era, "en particular" [el vigente art. 179.2.d) Ley 58/2003, dice "[e]ntre otros supuestos"], uno de los casos en los que la Administración debía entender necesariamente que el obligado tributario había «puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios»; de donde se infiere que la circunstancia de que la norma incumplida sea clara o que la interpretación mantenida de la misma no se entienda razonable no permite imponer automáticamente una sanción tributaria porque es posible que, no obstante, el contribuyente haya actuado diligentemente» (Sentencia de 6 de junio de 2008, cit., FD Quinto, *in fine*)”.

<sup>286</sup> La SAN de 29 de septiembre de 2005 afirmará a este respecto: “Por ello «cuando el contribuyente no sustrae el conocimiento de los elementos determinantes de la base impositiva, sino que la rectificación obedece a una laguna interpretativa o a una interpretación razonable y discrepante de la norma, que la Administración entiende vulnerada por el sujeto pasivo y obligado tributario, no procede la imposición de sanciones, puesto que para ello se exige el carácter doloso o culposo de aquella conducta y no una simple discrepancia de criterios» (SSTS de 5 de septiembre de 1991, 8 de mayo de 1997, entre otras y, entre las más recientes, las de 10 de mayo y 22 de julio de 2000). Resulta, entonces, que la apreciación de la culpabilidad en la conducta del sujeto infractor es una exigencia que surge directamente de los principios constitucionales de seguridad jurídica y de legalidad en cuanto al ejercicio de potestades sancionadoras de cualquier naturaleza. El principio de culpabilidad constituye un elemento básico a la hora de calificar la conducta de una persona como sancionable, es decir, es un elemento esencial en todo ilícito administrativo, lo que supone analizar las razones expuestas por la recurrente como justificadoras del incumplimiento de sus obligaciones tributarias para descartar las que sean meros pretextos o se basen en criterios de interpretación absolutamente insostenibles. En el caso de autos, la Sala aprecia la discrepancia de criterio invocado, todo ello a efectos de excluir la responsabilidad de la actora, si se tiene en cuenta que el fondo de la cuestión planteada, la naturaleza de las Juntas de Compensación, ha dado lugar a múltiples interpretaciones, como lo prueban las Sentencias del Alto Tribunal a las que antes se ha hecho referencia. Conforme a ello, procede la anulación de la sanción impuesta, con las consecuencias legales inherentes a dicha declaración”

<sup>287</sup> En tal sentido, la STSJ de Canarias de 23 de septiembre de 2005, alude específicamente a las modificaciones operadas en la Ley 19/1994: “En el ámbito del Derecho Tributario y sancionador el Tribunal Supremo ha venido construyendo una sólida doctrina en el sentido de vincular la culpabilidad del sujeto infractor a la circunstancia de que su conducta no se halla amparada por una interpretación

la interpretación e imposibilitan cualquier reproche sancionador, sobre todo cuando, como señala la STS de 25 de enero de 2002, la materia adolece de la inexistencia del oportuno desarrollo reglamentario: “la causa principal de esta situación se halla algunas veces en la deficiente redacción gramatical, lógica y técnica de las Leyes tributarias, y por qué no decirlo en la omisión de las necesarias normas reglamentarias, cuando no en su irregularidad (...) no ha existido la ocultación (...) y que, además, la entidad recurrente ha mantenido una interpretación razonable de las normas tributarias antes de que la cuestión dudosa fuera definitivamente aclarada por la Sentencia de esta Sala Tercera de fecha 17 de febrero de 1987, debiendo destacar que no tuvo oportunidad de regularizar su situación tributaria a la luz de dicha Sentencia”<sup>288</sup>.

---

jurídica razonable de las normas fiscales aplicables. Especialmente, cuando la ley haya establecido la obligación a cargo de los particulares de practicar operaciones de liquidación tributaria, la culpabilidad del sujeto infractor exige que tales operaciones no estén respondiendo a una interpretación razonable de la norma tributaria, pues si bien esta interpretación puede ser negada por la Administración su apoyo razonable, sobre todo si va acompañada de una declaración correcta, aleja la posibilidad de considerar la conducta como infracción tributaria. Por ello cuando no se sustrae al conocimiento los elementos determinantes de la base impositiva, sino que la rectificación obedece a una laguna interpretativa o a una interpretación razonable y discrepante de la norma, que la Administración entiende vulnerada por el sujeto pasivo y obligado tributario, no procede la imposición de sanciones, puesto que para ello se exige el carácter doloso culposo de aquella conducta y no una simple discrepancia de criterios. (TS 6/7/1995; 8/5/1997; 10/5/2000; 22/7/2000 y 23/9/2002, entre otras). Por tanto, si, como antes dijimos, el legislador del 2000 se vio en la obligación de modificar el texto del artículo 25 de la Ley 19/1994 con la expresa finalidad de «aclarar» que la inversión debía entrar en funcionamiento de manera inmediata, es porque esta concreta cuestión se prestaba a más de una interpretación, por lo que no puede afirmarse tajantemente que la posición adoptada por la recurrente no estuviese amparada por una interpretación razonable del art. 25 citado. Por el contrario, insistimos, la Exposición de Motivos de la Ley del 2000 reconoce que no es clara la interpretación del requisito controvertido, de donde resulta improcedente la sanción impuesta a la recurrente”.

<sup>288</sup> La STSJ de Canarias de 7 de noviembre de 2008, relativa a la RIC, dirá a este respecto que “ no puede tampoco apreciarse la tesis de ser aplicable la previsión de la excepción contenida en el apartado tercero del art. 25 en su redacción dada por la Ley 14/2000 ya que, con independencia de no estar aún vigente tal previsión en el momento que ahora interesa, debe la misma interpretarse, al igual que hace el TEAR en la resolución impugnada, en el sentido de excluir actuaciones excesivamente discontinuas en el tiempo. Sentado lo anterior en lo relativo a la liquidación, debe señalarse que, por lo que respecta a la sanción impuesta, si bien el TEAR entiende que la actora incurrió al menos en negligencia al haber realizado la adquisición al albur de la posible recalificación de los terrenos, el caso es que a juicio de la Sala existe una interpretación razonable por la actora de la norma contenida en el art. 25 de la Ley 19/1994, ya que la misma nada dice en cuanto a que los bienes adquiridos deban entrar de inmediato en funcionamiento para ser aplicable la exención, siendo conocida

En todos estos supuestos de objetiva dificultad interpretativa de la norma, cambios constantes de parecer entre los distintos órganos encargados de la aplicación, interpretación y revisión del incentivo, cabría incluso ante la sanción impuesta, recurrir en amparo como recuerda la STC 269/2005 de 24 de octubre, pues ni a la Administración ni al órgano judicial les basta con afirmar que la claridad de la norma es bastante para deducir el carácter sancionable de una actuación que la parte presentó como razonable interpretación de aquélla.

---

y pacífica la doctrina del Tribunal Supremo que excluye la sanción tributaria en tales casos”. Esta misma tesis ya la venían aplicando las Resoluciones del TEAR de Canarias de 31 de mayo de 2000, 28 de septiembre y 11 de octubre de 2001, y 20 de febrero y 29 de octubre de 2002



**CAPITULO III**

**LA RIC O LA HISTORIA DE UNA  
PERMANENTE INSEGURIDAD  
JURÍDICA. LOS PRINCIPIOS  
CONSTITUCIONALES TAMBIÉN  
RESULTAN DE APLICACIÓN AL  
ÁMBITO TRIBUTARIO O LA  
IMPOSIBILIDAD DE INTERPRETAR  
LA NORMA TRIBUTARIA DESDE UN  
PURO INTERÉS RECAUDATORIO**

**CAPITULO III) LA RIC O LA HISTORIA DE UNA PERMANENTE INSEGURIDAD JURÍDICA. LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES TAMBIÉN RESULTAN DE APLICACIÓN AL ÁMBITO TRIBUTARIO O LA IMPOSIBILIDAD DE INTERPRETAR LA NORMA TRIBUTARIA DESDE UN PURO INTERÉS RECAUDATORIO.**

**III. 1. LA INSEGURIDAD JURÍDICA COMO COMPAÑERA INSEPARABLE DE LA RIC Y SUS INDESEABLES EFECTOS.**

Sobre el concepto de seguridad jurídica, es mucho lo que se ha escrito, pero poco lo que realmente puede aprovecharse a nuestros efectos, pues parece que la mera emanación de la norma es de por sí ya indicativo del cumplimiento del principio. Efectivamente, en la clásica versión kelseniana de la seguridad jurídica, la existencia del Estado expresaría ya la garantía de esa autoridad capaz de componer eventuales conflictos<sup>289</sup>. En esa equiparación de Estado y Derecho, cualquier sistema jurídico, incluso aquel que fuese intrínsecamente injusto, o que no reconociese derechos elementales al ciudadano, cumpliría los parámetros de seguridad, puesto que quien no tuviese reconocidos esos derechos tendría la seguridad de conocer la ausencia de los mismos, es decir, que quien se sintiese injustamente tratado o desamparado por el ordenamiento jurídico, tendría una seguridad, al menos, negativa<sup>290</sup>.

Sin embargo, tal concepto de la seguridad jurídica resulta abiertamente inaceptable por su formalismo y porque no resulta adecuada como parámetro o criterio de valoración de la norma. Y siendo evidente que la idea de seguridad jurídica surge en sus inicios vinculado al positivismo y estrechamente ligado a las corrientes que

---

<sup>289</sup> Vid. RECASENS SICHES, L. "Estudio preliminar" al *Compendio de teoría general del Estado*, de H. KELSEN, Barcelona, Blume, 1979, pag. 10 y ss. y ASOREY, R. O. "El principio de seguridad jurídica en el Derecho Tributario", *Civitas REDF*, num. 66, 1990.

<sup>290</sup> Cfr. SAINZ DE BUJANDA, F. "Reflexiones sobre un sistema de Derecho Tributario español", en *Hacienda y Derecho*, vol. III, Madrid, 1963, pag. 291 y ss. y DIAZ, E. *Sociología y filosofía del Derecho*, Madrid, Taurus, 1971, pag. 42 y ss.

pretendían reducir el Derecho al valor de lo justo (iusnaturalismo), dicha vinculación tendió a romperse en la medida en que lo hacía la propia idea de seguridad exclusivamente entendida como “seguridad a través de la Ley” y no a través del Derecho. Esta idea está bien expresada por RADBRUCH cuando señalaba la insuficiencia de establecer lo que “debe ser jurídico”, frente a la necesidad de señalar lo que debe ser justo en sus “contenidos”<sup>291</sup>, porque, como con acierto ha apuntado PEREZ LUÑO, un ordenamiento cuyo contenido no fuese justo abocaría a la “seguridad de la inseguridad”<sup>292</sup>.

La seguridad jurídica se halla indisolublemente unida a la previsibilidad, certeza, confianza legítima, tipicidad, estabilidad y claridad normativas y, por lo mismo, se opone a la proliferación legislativa, retroactividad, oscuridad, o labilidad de las normas. La Constitución Española dedica varios preceptos al principio de seguridad jurídica (fundamentalmente los arts. 9. 3 y 103.1) y el propio Tribunal Constitucional ha tenido la oportunidad de inferir de ello ideas relevantes respecto a la certeza y a la interdicción de la arbitrariedad como crisol del propio principio de jerarquía normativa.

A los peligros que la oscuridad de la norma puede abocar y que se materializa en la consiguiente disparidad interpretativa, se refieren las SSTC 137/1997, de 21 de julio, FJ 7º, 42/1999, de 22 de marzo, FJ 4, 13/2003, de 28 de enero, FJ 3º. Especialmente enfática es al respecto la STC 88/2003, de 19 de mayo, que en su FJ 13º, llega a decir lo siguiente:

*“Ahora bien, el que la interpretación de la norma y la subsunción de hechos en la misma no sea ajena al significado literal de aquélla no garantiza siempre que la decisión sancionadora se ajuste a las exigencias dimanantes del derecho a la legalidad*

---

<sup>291</sup> RADBRUCH, G. *Filosofía del Derecho*, Madrid, Revista de Derecho Privado, 1944, pag. 66 y ss.

<sup>292</sup> PEREZ LUÑO, A. *La seguridad jurídica*, Barcelona, Ariel Derecho, 1991, pag. 16.

*penal, esto es, a la garantía de previsibilidad en cuanto posibilidad de programar la conducta, pues “el lenguaje es reactivamente vago o versátil, las normas son necesariamente abstractas y se remiten implícitamente a una realidad normativa subyacente, y dentro de ciertos límites (por todas STC 111/1993), el propio legislador puede potenciar esa labilidad para facilitar la adaptación de la norma a la realidad” (STC 137/1997, de 21 de julio, FJ 7, citando las SSTC 62/1982, de 15 de octubre, y 53/1984, de 3 de mayo). Por ello hemos afirmado que “son también constitucionalmente rechazables aquellas aplicaciones que por su soporte metodológico –una argumentación ilógica o indiscutiblemente extravagante- o axiológico –una base valorativa ajena a los criterios que informan nuestro ordenamiento constitucional- conducan a soluciones esencialmente opuestas a la orientación material de la norma y, por ello, imprevisibles para sus destinatarios”.*

Y así lo recuerda también, por ejemplo, la SAN de 19 de enero de 1998 en su FJ 6º cuando afirma:

*“El Tribunal Constitucional en la Sentencia 150/1990 señaló que los principios de seguridad jurídica y de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos exigen que la norma sea clara para que los ciudadanos sepan a qué atenerse ante la misma, por lo que no cabe subestimar la importancia que para la certeza del Derecho y la seguridad jurídica tiene el empleo de una depurada técnica jurídica en el proceso de elaboración de la misma”.*

La seguridad jurídica, el vulgar “saber a qué atenerse” al que aspira todo ciudadano en un Estado social de Derecho es suma de certeza y legalidad, de jerarquía y publicidad normativa, de irretroactividad de lo no favorable e interdicción de la arbitrariedad. Sin embargo, no es este compendio de matices (verdadera argamasa de la seguridad) la que ha jalonado la historia de la RIC. Bastaría atender para ello a los muchos problemas que han sido expuestos líneas más arriba, pero voces mucho más autorizadas que la nuestra lo han explicado con inusual elocuencia:

*“Me preocupa en qué se ha convertido la RIC en sus primeros diez años de aplicación: en un incentivo que ha alcanzado cotas máximas de conflictividad tributaria, que no ha sabido calar en profundidad en la sociedad canaria, y que no se ha debatido*

*suficientemente en todos los foros y sectores interesados. La RIC para mí no es un beneficio fiscal pensado exclusivamente para los empresarios, sino toda una filosofía que subyace en nuestro acervo histórico más hondo, y que se concreta en un compromiso de inversión en Canarias. Un poderoso instrumento de política económica para fijar en qué sectores específicos queremos los canarios que las empresas inviertan, y el reconocimiento por parte del Estado español y de la Unión Europea de las singularidades de un territorio fragmentado y frágil. Si en una sola palabra he de contestar si la RIC ha contribuido o no al desarrollo económico y social de Canarias, respondería sin dudarle que sí; pero si me dejaran matizar un poco más añadiría que una buena parte de los agentes económicos y políticos implicados en el mismo no ha estado a la altura que la sociedad demandaba: ni hemos sido capaces de planificar en qué sectores se deberían haber invertido los fondos millonarios, ni hemos conseguido clarificar un texto legal sin desarrollo reglamentario y que constantemente es interpretado de una forma por la Administración Tributaria y de otra por los empresarios y profesionales del asesoramiento fiscal. Tampoco muchos empresarios han sido capaces de innovar y se han limitado a invertir exclusivamente en lo que conocían, o peor aun, a no invertir y regularizar el ahorro disfrutado. Estas regularizaciones se las puede permitir la tesorería de los empresarios, pero no Canarias como región (...) De cara a la posible prórroga del incentivo y a la conflictividad tributaria que siempre ha supuesto la aplicación de la RIC soy partidario de un nuevo texto, claro y conciso, en que se especifique en qué sectores de la economía se puede invertir y se resuelva, de una forma u otra, todas las cuestiones conflictivas existentes: una Hacienda moderna no puede basar su recaudación en lagunas interpretativas”<sup>293</sup>.*

Cierto es que los contribuyentes han tendido a aprovechar al máximo las posibilidades que brindaba la norma y que, de contrario, la Administración ha abogado por el criterio justamente opuesto. Sin embargo, lo relevante a nuestros efectos es verificar si el esfuerzo de las autoridades públicas ha sido el suficiente como para garantizar un razonable grado de seguridad jurídica a un contribuyente que se ve en la ardua obligación de aplicar la norma con todo lo que ello comporta (comprenderla, interpretarla, plasmarla en una liquidación cuantificándola, etc.). Dicho de otra manera, la seguridad jurídica a la que queremos referirnos es una seguridad objetiva que permita hablar

---

<sup>293</sup> MIRANDA CALDERIN, S. La planificación....., op. cit. pag. 477 y 478.

de certeza y previsibilidad del ordenamiento y no de una certeza entendida como un mero “deseo” o posición subjetiva del ciudadano<sup>294</sup>.

Y en tal sentido, estamos dispuestos a afirmar que la regulación normativa de la RIC ha pecado de una excesiva inseguridad que se ha convertido en el mantillo idóneo sobre el que han germinado multitud de problemas interpretativos que han sido finalmente resueltos o tendrán que serlo por los Tribunales de Justicia, con todo el coste humano, social y económico que ello supone. Unos problemas lógicos, que podrían haberse previsto con antelación y donde ha aleteado un inequívoco interés de la Administración en restringir al máximo la aplicación del beneficio en cuanto cualquier excusa jurídica, por nimia que fuese, brindara tal posibilidad. En esta tesitura, la Administración ha regularizado masivamente, pero, paralelamente, la sociedad canaria ha dejado en tales casos de recibir los importantes flujos económicos que la RIC implicaba. Al problema de la inseguridad se ha unido el de un interés recaudatorio indisimulado. Creemos, sin embargo, que ambos aspectos habrían merecido un trato distinto a la luz de los principios constitucionales y nos apresuramos a justificarlo.

Coincidimos con la doctrina alemana cuando define el contenido material de la seguridad jurídica como una exigencia de “previsibilidad y calculabilidad” (*Voraussehbarkeit und Kalkulierbarkeit*) por los ciudadanos de los efectos jurídicos de sus actos, de tal forma que el contribuyente pueda tener una expectativa lo más precisa posible de sus derechos y deberes antes de aplicar la norma en cuestión. Es lo que TIPKE llama la “seguridad de orientación” o “seguridad de regla”<sup>295</sup> o lo

---

<sup>294</sup> Y ello a pesar de que como ha apuntado KIRCHHOF, P. “Die Kunst der Steuergesetzgebung”, NJW, 1987, pag. 3220 y ss. la seguridad jurídica sólo puede entenderse en cuanto referida a cada situación personal. Vid. XAVIER, A. “Tipicidad y legalidad en el Derecho Tributario”, RDFHP núm. 120, 1975, pag. 1283 y ss.

<sup>295</sup> Vid. entre otros TIPKE, K-LANG, J *Steuernrecht, Ein systematischer Grundriss*, Köln, Verlag Cr. Otto Schmidt K. G. 1989; BIRK, D. *Allgemeines Steuerrecht*, Heidelberg, CF. Müller Juristischer Verlag, 1988, pag 58 y ss. LÖHLEIN, V. *Die*

que SAINZ DE BUJANDA denominaba seguridad normativa<sup>296</sup> y que se resume en la previsibilidad consistente en la seguridad de las reglas de conducta que permita calibrar la trascendencia jurídica de las decisiones del contribuyente.

Una seguridad, no se olvide, que afectará tanto a la descripción legal de los presupuestos de hecho como de sus consecuencias jurídicas<sup>297</sup>. En este sentido, el Tribunal Constitucional ha insistido en esta manifestación del principio de seguridad jurídica, como expresión formal de la confianza del ciudadano en el Derecho, señalando que las normas jurídicas han de constituir “un mandato cierto, publicado y preciso (STC 65/1987, de 21 de mayo, FJ 18º), debiendo estar “claramente formuladas y formalmente publicadas” (STC 99/1987, de 11 de junio, FJ 6º), pues el *horror incertii* en que se manifiesta la inseguridad jurídica tiene su expresión más importante en el *horror vacui* que provoca la insuficiencia de la norma para responder a los supuestos de hecho que pueden surgir en la realidad<sup>298</sup>.

Todo ello impone, como premisa más relevante, que la norma jurídica no sea opaca, pues en el sentir de la STC 49/1990 “el legislador debe perseguir la claridad y no la confusión normativa, debe procurar que acerca de la materia sobre la que se legisla sepan los operadores jurídicos y los ciudadanos a qué atenerse y debe huir de provocar situaciones objetivamente confusas”. Si la ausencia de opacidad debe referirse tanto a la descripción del presupuesto de hecho como a las

---

Verfassungsrechtliche Zulässigkeit Rückwirkender Steuergesetze, München, 1964, pag. 203 y ss.

<sup>296</sup> SAINZ DE BUJANDA, F. *Hacienda y Derecho*, vol. III, pag. 294.

<sup>297</sup> Prescindimos por lo tanto de la seguridad aplicativa de la norma, es decir, de la interdicción de las variaciones de criterio a la hora de resolver supuestos similares.

<sup>298</sup> Vid. LOPEZ DE OÑATE, F. *La certeza del Derecho*, trad. de S. Sentís Melendo y M. Ayerra Redín, Buenos Aires, Ediciones Jurídicas Europa-América, 1953, pag. 95. FERREIRO LAPATZA, J. J. “El principio de seguridad jurídica en la creación y aplicación del tributo”, CT núm. 68, 1993, pag. 51 y ss. LARENZ, K. *Metodología de la Ciencia del Derecho*, 2ª ed. Ariel, Barcelona, 1994, pag. 363 y ss.

consecuencias jurídicas que se derivan de la propia aplicación normativa, ello es tanto más necesario en determinados ámbitos del ordenamiento jurídico que contienen normas de injerencia en la esfera personal y patrimonial del ciudadano (y todos los preceptos tributarios lo son, ya sean las que describen el hecho imponible como las que contemplan exenciones o beneficios fiscales en general), donde el presupuesto fáctico normativo ha de encontrarse rigurosamente perfilado, pero también en su vertiente aplicativa con el fin de excluir la posibilidad de que se introduzcan criterios subjetivos a la hora de aplicar el precepto. Cumplidas tales premisas es posible hablar del principio de tipicidad como un prius de exigencia amparada por el ideal de una *lex certa* que excluya la elasticidad de la norma, paradigma de la posterior discrecionalidad administrativa o el generalizado incumplimiento por parte del ciudadano<sup>299</sup>.

Asimismo, debe prestarse atención a la certeza en la definición de las consecuencias del precepto jurídico, puesto que la seguridad jurídica exige del propio Derecho una regulación de esas consecuencias lo suficientemente exacta que excluya tanto las descripciones genéricas como una exagerada pormenorización. Se trataría realmente de evitar la cita de definiciones excesivamente genéricas o vagas que delimitasen de forma abstracta las distintas decisiones posibles a que pudiera llevar el proceso aplicativo de la ley, pues ello también abocaría o propiciaría, al menos, la temida discrecionalidad. Y de la misma manera, habría de impedirse una minuciosidad extrema que enervase la posibilidad de modular los efectos de la norma a las particulares circunstancias del hecho concreto, evitando con ello las injusticias derivadas de una rígida aplicación de la misma<sup>300</sup>.

---

<sup>299</sup> Vid. ZINGALI, G. “L’elasticità della norma e la discrezionalità dell’amministrazioni nel campo tributario”, *Diritto e Pratica Tributaria*, vol. XXXI, parte I, 1960, pag. 3 y ss. GOMEZ CABRERA, C. *La discrecionalidad de la Administración Tributaria*, Madrid, McGraw-Hill, 1997, pag. 87 y ss.

<sup>300</sup> En tal sentido, ISENSE, J. “Sulla vocazione del nostro tempo per la semplificazione fiscale”, *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.* Junio, 1996, pag. 303, aboga incluso por la



Desde este punto de vista, la seguridad jurídica juega un relevante papel en lo que a la interdicción de la arbitrariedad se refiere, pues una norma mal calibrada respecto de la descripción de sus presupuestos de hecho o de la certeza en la definición de sus consecuencias, propicia las infracciones del orden jerárquico, menoscabando el derecho del contribuyente a un conocimiento lo más rápido y acorde posible con sus racionales previsiones de la incidencia, que en su esfera particular pueda tener la aplicación de la norma jurídica. Si la norma tributaria debe estar presidida por el principio de tipicidad jurídica, habría de moderarse tanto el impacto proveniente de una exégesis excesivamente “triumfalista” por parte del contribuyente (porque crea que la previsión exoneradora le resulta aplicable con independencia de cualquier otro matiz), como su contraria, es decir, posteriores interpretaciones administrativas que recurran a una visión estrictamente económica sostenidas por relativismos conceptuales que, a la postre, no harían otra cosa que mermar la confianza de todos los aplicadores del Derecho (funcionarios o particulares y profesionales).

Con ello lo que queremos significar es la importancia que tiene la tipificación de las conductas constitutivas de hechos imposables –o de beneficios fiscales- en la definición de las normas que integran el ordenamiento tributario y el requisito ineludible de que el contribuyente pueda conocer con claridad las consecuencias de sus actos, es decir, que conozca el tipo de comportamiento concreto al que el ordenamiento vincula la obligación de pagar el tributo o la de su exención. Así, recordando que la seguridad jurídica predicable del Derecho Tributario es la llamada seguridad “en el Derecho”, su acepción no puede ser otra que la formulada en su día por HENSEL, al afirmar que únicamente puede hablarse de un Derecho sustantivamente seguro cuando el ordenamiento introduzca “certeza ordenadora”, lo que inevitablemente comporta la idea de determinabilidad de las consecuencias jurídicas de

---

simplificación de la normativa tributaria, calificándola como “requisito de legitimidad constitucional”. Una tesis muy querida en España por algunos autores como FERREIRO LAPATZA.

los actos de los particulares, y, desde la perspectiva de éstos, la de la previsibilidad de esas consecuencias.

Justamente, a partir de la constitucionalización del tributo, la seguridad jurídica tiende a ser un componente fundamental de la posición del ciudadano frente al poder del Estado. Y no porque respecto de esa actividad tributaria deba predicarse una seguridad especial o particular, como contrapunto de un pretendido *status subiectionis* del contribuyente, sino porque la seguridad es componente esencial y muy relevante de la posición del ciudadano en todas sus relaciones con el Estado y también, obviamente, en sus relaciones tributarias. No una seguridad contra la excepcionalidad del tributo, sino más bien una seguridad como componente ordinario de la situación en que se encuentra el ciudadano frente a cualquier poder público en un Estado democrático.

La Constitución ampara estos planteamientos cuando su art. 9. 3 somete la actuación de los poderes públicos a la legalidad y a la seguridad jurídica, subrayando de paso que la ley no es en nuestro orden constitucional el único origen del Derecho, puesto que los poderes públicos están sometidos igualmente a la legalidad y a la seguridad jurídica como trasunto inevitable de la consagración del Estado constitucional como Estado de Derecho y no como “Estado legal”<sup>301</sup>. Un Estado de Derecho que tiene como fin superior la realización de la justicia, pero que también se caracteriza por la creación de un orden de seguridad jurídica, pues eso es lo que exige el art. 9. 3 de la Constitución para todos los ámbitos del ordenamiento jurídico y también, cómo no, para el Derecho Tributario.

---

<sup>301</sup> En tal sentido GARCÍA DE ENTERRÍA, E. “Principios de legalidad, Estado material de Derecho y facultades interpretativas de la jurisprudencia en la constitución”, REDC núm. 12, pag. 1990.

La seguridad jurídica entronca estructuralmente con la legalidad, pero también con la idea de justicia tributaria que la Constitución preconiza, de manera que las hipotéticas colisiones que puedan darse deben resolverse armonizando, como correctamente sostiene la STC 173/1996, de 31 de octubre, la realización de los principios de justicia e igualdad con el respeto a los principios informadores del ordenamiento “y de manera especial a la seguridad jurídica” (FJ 5º). Esa idea de seguridad jurídica tributaria como previsibilidad, constituye una premisa irrenunciable ya desde el liberalismo económico, siendo ADAM SMITH quien lo consideró como una de las reglas esenciales de la imposición. Efectivamente, SMITH se refirió a las cuatro reglas de los impuestos, destacando como una de ellas la regla de la “certeza” en cuanto al importe de la obligación y al tiempo y forma del pago, concluyendo que los tributos deben ser claros, llanos e inteligibles<sup>302</sup>.

Pero la seguridad jurídica también se relaciona con el principio de buena fe como sinónimo de “confianza legítima” y previsibilidad. A dicho extremo alude el Tribunal Constitucional cuando en su Sentencia 27/1981, de 20 de julio, señala que “lo fundamental que hay que proteger es la confianza, ya que el no hacerlo es atacar la buena fe” (FJ 9º)<sup>303</sup>. Tal posición constitucionalizada supone acotar el ejercicio del poder tributario, que se manifiesta en la limitación de las obligaciones tributarias que el ciudadano debe cumplir a las expresamente impuestas por el ordenamiento, con respeto al principio de reserva formal de Ley, pues, como bien señalara PEREZ ROYO, el principio de certeza del Derecho constituye una exigencia incorporada en parte al

---

<sup>302</sup> Vid. SMITH, S. *La riqueza de las naciones*, Trad. Alonso Ortiz, Bosch, Barcelona, 1947, libro V, vol. III, pag. 117 y ss.

<sup>303</sup> Vid. al respecto, PALAO TABOADA, C. “Lo blando y lo duro del Proyecto de Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente”, *Revista de Contabilidad y Tributación CEF*, núm. 38, 1997, pag. 9 y HERRERA MOLINA, P. M. y CHICO DE LA CÁMARA, P. “El principio de buena fe en Derecho Tributario”, *XIX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, libro 2, Lisboa, 1998, pag. 309.

propio principio de legalidad<sup>304</sup>. Como con toda razón ha señalado TIPKE, el legislador es el único responsable de la calidad de la ley y los ciudadanos no tienen por qué ser guardianes de la misma<sup>305</sup>. Sin embargo, lo cierto es que, al decir de ISENSEE, las leyes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de Sociedades “contienen preceptos que los juristas especializados sólo comprenden en momentos de especial inspiración”<sup>306</sup>.

Esta idea que relaciona certeza, seguridad y legalidad también ha sido recordada en ocasiones por el Tribunal Constitucional Alemán, según el cual no basta para cumplir con el requisito de la seguridad una injerencia estatal autorizada por ley formal, sino que esa autorización debe estar suficientemente delimitada y determinada, “de tal forma que la injerencia sea mensurable y en cierta medida pueda ser previsible y calculable”<sup>307</sup>. La previsibilidad objetiva de las situaciones jurídicas de los particulares, (*Vorhersehbarkeit*) se erige en cuestión nuclear en la definición del derecho seguro en el que debe convertirse el ordenamiento tributario.

Y siendo cierto que la doctrina española no ha sido tan insistente en este punto como la italiana (De MITA, LUPI, NOCILLA, LA ROSA, etc.) o la alemana (GERLOFF, SCHMID-BLEIBTREU, KLEIN, PAULICK, BÜHLER, STRICKRODT, JAENKE, KLEIN, TIPKE, etc.<sup>308</sup>) no lo es

---

<sup>304</sup> PEREZ ROYO, F. *Derecho Financiero y Tributario*, Civitas, Madrid, 1993, pag. 42-.

<sup>305</sup> TIPKE, K. *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes (Besteuerungsmoral und Steuermoral)*, trad. HERRERA MOLINA, P. M. Madrid, Marcial Pons, 2002. pag. 135.

<sup>306</sup> Citado por TIPKE, K. *Moral.....op. cit.* pag. 117.

<sup>307</sup> Citada por GARCÍA NOVOA, C. *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Marcial Pons, Barcelona, 2000, pag. 111, que además señala que esa aspiración a la certeza va más allá de la pura fijación de obligaciones tributarias por ley formal, para penetrar en la esencia misma de la ley tributaria.

<sup>308</sup> Como ha señalado PAULICK, H. “La Ordenanza Tributaria de la República Federal Alemana. Sun función y significado para el Derecho Tributario”, La Ordenanza Tributaria Alemana, Madrid, IEF, Ministerio de Hacienda, 1976, pag. 43, la

menos que ciertos atisbos esperanzadores de ello se perciben en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional cuando en alguno de sus pronunciamientos (no en todos, basta observar también afirmaciones indeseables como la recogida en la STC 76/1990, de 26 de abril cuando se alude a “razonables niveles de certeza normativa”) concreta la seguridad jurídica en el concepto de previsibilidad. Tal es el caso de la STC 173/1996, de 31 de octubre, en la cual el Alto Tribunal sanciona la quiebra de la seguridad al modificarse por el legislador de forma imprevisible *el quantum* del deber de contribuir ya satisfecho” por medio del establecimiento de un gravamen complementario que en el caso enjuiciado se refería a la tasa sobre el juego (FJ 5º)<sup>309</sup>.

Le asiste la razón a TIPKE cuando señala que la idea de previsibilidad se erige en el elemento fundamental del sistema tributario, siendo la principal consecuencia de la constitucionalización del tributo, toda vez que únicamente a través de la seguridad que garantiza un ordenamiento de consecuencias previsibles, puede garantizarse, a su vez, el contraste constitucional de las normas tributarias y la interdicción de la arbitrariedad de los aplicadores del Derecho<sup>310</sup>, sobre todo cuando ese ordenamiento impone específicas obligaciones de cumplimiento asociadas a un férreo sistema de sanciones. Al decir de DUS, el contribuyente debe tener conocimiento previo y pormenorizado de las consecuencias de su actuación, siendo lo fundamental la certeza en la “univocidad de resultados” (Eindeutiges Ergebnis), de tal manera que el comportamiento de los aplicadores del Derecho siga una regla objetiva fijada legalmente que condicione los

---

determinabilidad del contenido de la obligación tributaria es la verdadera sustancia de la seguridad jurídica tributaria.

<sup>309</sup> Al respecto ALONSO GONZALEZ, L. M. *Jurisprudencia Constitucional Tributaria*, Madrid, IEF-Marcial Pons, 1993, pag. 35 y VILLAR EZCURRA, M. “La protección a los principios de seguridad jurídica y confianza legítima frente a las reformas tributarias retroactivas: consideraciones en torno a la Sentencia del Tribunal Constitucional sobre el gravamen complementario de las tasas de máquinas de azar”, QF núm. 6, 1997, pag. 37.

<sup>310</sup> *Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis*, Köln, Verlag Dr. Otto Schmidt, K. G., 1981, pag. 29.

resultados de su aplicación y limite las posibles actuaciones de la Administración y de los Tribunales de Justicia<sup>311</sup>.

En nuestro país, el Tribunal Constitucional ha dejado algunos destellos de su incipiente voluntad de admitir la claridad de la norma como canon de constitucionalidad de las leyes, sin que por el momento haya dado un paso más declarando por ese único motivo la incompatibilidad de la previsión legal con la Carta Fundamental. Así, por ejemplo, en la STC 46/1990, de 15 de marzo, se llegará a afirmar que “la exigencia del art. 9. 3, relativa al principio de seguridad jurídica, implica que el legislador debe perseguir la claridad y no la confusión normativa, debe procurar que acerca de la materia sobre la que se legisle sepan los operadores jurídicos y los ciudadanos a qué atenerse y debe huir de provocar situaciones objetivamente confusas....” (FJ 4º). Posteriormente, en la STC 150/1990, de 4 de octubre señalaría lo importante que es “el empleo de una depurada técnica jurídica en el proceso de elaboración de las normas, singularmente en un sector como el tributario que, además de regular actos y relaciones jurídicas en masa que afectan y condicionan la actividad económica global de todos los ciudadanos, atribuye a éstos una participación o un protagonismo creciente en la gestión y aplicación de los tributos...puesto que una legislación confusa, oscura e incompleta dificulta su aplicación y, además de socavar la certeza del Derecho y al confianza de los ciudadanos en el mismo, puede terminar por empañar el valor de la justicia” (FJ 8º). Sentencia que supuso un giro notable a toda una serie de pronunciamientos en los que el Tribunal venía rechazando no sólo que la seguridad jurídica resultase violada como consecuencia de simples omisiones o deficiencias técnicas de las normas, sino que tal violación se produjese en casos más o menos palmarios de ausencia de

---

<sup>311</sup> DUS, A. “Considerazione sulla discrezionalità nell’accertamento tributario”, Riv. Dir. Fin. Sc. Fin., 1960, I, pag. 246. Vid. al respecto MORENO FERNÁNDEZ, J.I. *La discrecionalidad en el Derecho tributario*, Valladolid, Lex Nova, 1998, pag. 62 y 63.

claridad normativa (STC 65/1987, de 21 de mayo, FJ 18º y STC 99/1987, de 11 de junio, FJ 6º)<sup>312</sup>.

Indisolublemente unido a ese concepto de previsibilidad está el de tipicidad como garantía de que las consecuencias jurídicas de la actuación de los particulares van a estar previstas en reglas abstractas pero formuladas de tal manera que no se traslade a los aplicadores la función de determinar el *an* y el *quantum* de la obligación tributaria. Dicho de otra manera, la tipicidad exige que las leyes tributarias se elaboren de tal manera que de su contenido se desprenda la garantía elemental de que el ciudadano pueda conocer las consecuencias fiscales de sus actos, permitiéndole prever y planificar sus conductas, condicionando (si ese fuera su deseo) las decisiones referentes a su actividad económica, planificación que resulta de todo punto legítima tal como han recordado los Tribunales de Justicia (SAN de 3 de octubre de 1997; STSJ de la Rioja de 9 de febrero de 2000; STSJ de Navarra de 16 de abril de 2001; y SSTS de 2 de noviembre de 2002, 11 de mayo de 2004, 14, 21 y 22 de marzo de 2005), el TJCE en su Sentencia en el Asunto C-255/02, HALIFAX plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd y Commissioners of Customs & Excise, y el propio Tribunal Constitucional en la Sentencia 137/1996, de 31 de octubre (FJ 2º) cuando alude al derecho de los sujetos a planificar su actividad empresarial “confiados en la legislación que se hallaba vigente”.

---

<sup>312</sup> Con anterioridad, la STC 46/1990, de 15 de marzo señalaba en esta misma línea que “un complicadísimo juego de remisiones entre normas” puede violar la seguridad jurídica, pues no se deben provocar “juegos y relaciones entre normas como consecuencia de las cuales se introducen perplejidades difícilmente salvables respecto a la previsibilidad de cuál sea el Derecho aplicable (...) el legislador debe perseguir la claridad y no la confusión normativa, debe procurar que, acerca de la materia sobre la que se legisla, sepan los operadores jurídicos a qué atenerse” (FJ 4º). El mérito del pronunciamiento se aquilata en mayor medida si no se olvida que en un principio, el Tribunal Constitucional declaró que no era su misión “velar por la perfección técnica de las leyes (STC 37/1981, de 16 de noviembre, FJ 4º).

Desde esta perspectiva, deben considerarse como incompatibles con las exigencias de determinabilidad, tipicidad y certeza tanto las actuaciones discrecionales de la Administración, como los conceptos jurídicos indeterminados o las expresiones oscuras o ambivalentes, pues en tales casos, los efectos previstos por la ley serían irreconocibles y se dejaría en manos de la Administración o del contribuyente la decisión sobre unos aspectos que previamente habrían de haber quedado sometidos al legislador<sup>313</sup>, frustrándose la natural aspiración a que el tributo se aplique de conformidad con sus elementos esenciales y puedan acomodarse las conductas de los destinatarios de la ley con esa previsión<sup>314</sup>.

La tipicidad –como expresión fundamental de la legalidad– asegura al contribuyente que la aplicación de la norma únicamente sea factible cuando el presupuesto de hecho realizado materialmente encaje con las previsiones legales, garantizando así no sólo la imposibilidad de que la Administración tenga capacidad de disposición sobre los elementos esenciales del tributo<sup>315</sup>, sino también salvaguardando la confianza de los ciudadanos que han ordenado su conducta en concordancia con el ordenamiento jurídico vigente (como señala la STSJ del País Vasco de 22 de diciembre de 1994, “las normas tributarias deben ser especialmente claras en su dicción toda vez que las mismas van a regular el ejercicio de la potestad de exigir tributos”).

---

<sup>313</sup> En tal sentido CAYON GALIARDO, A. “La interdicción de la discrecionalidad en la gestión tributaria”, Civitas, REDF núm. 36, 1982, pag. 566.

<sup>314</sup> A esta idea alude el Informe de la “Unidad especial para el estudio y propuestas de medidas para la prevención y corrección del fraude”, que vio la luz en el mes de julio de 1994 (embrión de la Ley de Medidas de Prevención de Fraude Fiscal recientemente promulgada) , al señalar, entre las muchas causas del fraude, “la utilización de tecnicismos de difícil comprensión y las comunicaciones e impresos, que generan un alto grado de inseguridad”.

<sup>315</sup> SAINZ DE BUJANDA, F. “El nacimiento de la obligación tributaria”, *Hacienda y Derecho*, vol. IV, Madrid, IEP, 1966, pag. 278.



En la misma medida, la tipicidad impide que la Administración complete a su arbitrio los posibles vacíos normativos, pues de esta manera, se estaría menoscabando la asignación de funciones reservadas constitucionalmente a cada uno de los poderes institucionales previstos en la Carta Magna (SSTS de 6 de noviembre de 1984, 2 de octubre de 1987 y 25 de octubre de 1990). En definitiva, la versión garantista de la seguridad jurídica exige protección de la confianza de los ciudadanos que han ordenado una conducta en concordancia con el ordenamiento jurídico vigente.

A esa imperiosa necesidad de atender las ideas anteriores como salvaguarda del principio de seguridad se une poderosamente otro dato, cual es el tradicional desarrollo de las actuaciones inspectoras en España. Nos explicamos. La Inspección en España desarrolla su actividad más volcada en las llamadas *actas de despacho*, es decir, aquellas actas que no exigen otra actividad que la de descubrir una interpretación diferente de la ley que determine mayor cuota a pagar, frente a lo que debiera ser su papel esencial: el descubrimiento de hechos no declarados en forma alguna por los contribuyentes. Constituye esta una cuestión especialmente relevante porque demuestra bien a las claras la disparidad exegética que admite la norma tributaria; un peligro que se acentúa, insistimos, por la peculiar forma de trabajo que viene adoptando la Administración Tributaria en los últimos años.

Sobre ello han incidido diversos estudios como los de los profesores PASTOR PRIETO y FERREIRO LAPATZA. Éste último, al frente de un equipo de investigadores, publicó a principios del 2005 una monografía titulada *La justicia tributaria en España*, donde se apuntaba enfáticamente la escasa certeza normativa en el ámbito tributario:

*“La visión de un ordenamiento claro, sencillo, coherente y estable no se corresponde ciertamente con la realidad. Ya muchas veces, en efecto, se ha hecho ver el carácter minucioso, prolijo,*

*casuístico y complejo de una normativa, la tributaria, en cuya redacción se utiliza un lenguaje esotérico y oscuro que no es sino el resultado de una mezcla atropellada del lenguaje técnico del Derecho, la economía y la contabilidad. Una normativa inestable cuyos frecuentes cambios obedecen muchas veces a necesidades de propaganda electoral que utiliza la oscuridad del lenguaje técnico tributario para ocultar su vaciedad (...) El carácter abstracto de una norma o, si se quiere, la tipificación cierta y precisa de la acción social ordenada jurídicamente está íntimamente unida a la seguridad y a la certeza y se coloca, así, en primerísima línea, al servicio de la libertad (...) la certeza del Derecho, o lo que es lo mismo, en su aspecto más puramente jurídico, la seguridad jurídica a que tiene derecho todo ciudadano de un Estado democrático, y en su aspecto más puramente económico, la “calculabilidad” que Weber como ningún otro supo hacer ver que está colocada en el corazón del sistema capitalista (...) Desde el punto de vista económico ¿quién puede hablar de previsibilidad?, ¿Quién puede hablar de “calculabilidad”? Desde el punto de vista más estrictamente político, ¿quién puede pedir al ciudadano medio que se adhiera a un sistema de cuotas para la financiación de tareas comunes ininteligible y en continua mutación? ¿Quién puede pedirle que lo juzgue, que lo critique o que lo comparta? ¿Quién puede decir que es exagerado decir al legislador español y a la Administración española que le preocupan muy poco, por no decir nada, la certeza y la estabilidad?. Y tanto el legislador como la Administración construyen día a día, sin descanso, con todo afán, una malla normativo-tributaria espesa, oscura, incomprensible e inabarcable”<sup>316</sup>.*

Una incerteza normativa que genera por lo habitual una dispar interpretación entre el contribuyente y la Administración, pues a su calor, tanto uno como la otra tratarán de hacer prevalecer su posición nítidamente definida en el pago menor posible para el primero y el máximo para la segunda:

*“Resulta claro, de un lado, que un ordenamiento tributario como el nuestro, excesivamente minucioso y prolijo, casuístico y oscuro, plagado de regímenes o normas especiales y encomendado únicamente en su aplicación al ciudadano, fuerza al contribuyente y a sus asesores a buscar la aplicación de la ley más favorable y promueve la aparición de lagunas, contradicciones e interpretaciones dispares que también pueden ser utilizadas por*

---

<sup>316</sup> AAVV *La justicia tributaria en España. Informe sobre las relaciones entre la Administración y los contribuyentes y la resolución de conflictos entre ellos*. Madrid, Marcial Pons, 2005, pag. 33 a 66.

los contribuyentes para lograr un ahorro fiscal o, si se quiere, una legítima economía de opción. Y resulta igualmente claro, de otro lado, que la utilización exagerada de términos ambiguos e imprecisos y de conceptos indeterminados en nuestras normas tributarias la utilización exagerada de presunciones y ficciones que cambian la realidad, y la oferta de medios de prueba –por ejemplo, en la estimación indirecta- que exceden a los normalmente admitidos en nuestro sistema jurídico, brindan a la Administración unas posibilidades de interpretación y calificación que, unidas a unas actuaciones en las que no se incentiva suficientemente la investigación frente a la comprobación, conducirán con frecuencia a la Administración –en la defensa de sus legítimo interés en la recaudación- a asumir posiciones de conflicto con los contribuyentes que quizás podrían y deberían ser evitadas (...) resulta igualmente evidente que la Administración cuando comprueba la actuación del contribuyente interpretará y aplicará la ley de acuerdo con los intereses del Fisco. Y los intereses del Fisco consisten en recaudar lo más posible. La consecuencia no puede ser tampoco menos evidente: las dos verdades –posibles siempre en la interpretación de la Ley y la medición o apreciación de los hechos-, paralelas y unilateralmente alcanzadas provocarán una cantidad abrumadora e indeseable de litigios. La Ley, así aplicada, no será un instrumento de pacificación social, sino una fuente de gastos, de ineficiencia y de provocación de conflictos”<sup>317</sup>.

Para los autores citados, la oscuridad de la norma, la metodología de trabajo de la Inspección y sus propios incentivos retributivos de funcionamiento, son factores que se retroalimentan en un sistema que incentiva y provoca, cuando no excita, el conflicto sobre la interpretación de la ley:

*“La inspección debe concentrar sus actuaciones en el descubrimiento de hechos no declarados y no en discusiones con los contribuyentes sobre todas las posibles interpretaciones de la ley (...) Ello lanza un mensaje claro y contundente a la inspección: su tarea esencial, su función primigenia y fundamental, es investigar, investigar una economía sumergida que alcanza ya, y como hemos visto, el 22 por 100 del PIB y que ha crecido alarmantemente en los últimos años (de un 17 a un 22 por 100 en diez años aproximadamente). Investigar el dinero negro que surge*

---

<sup>317</sup> AAVV *La justicia tributaria en España. Informe sobre las relaciones entre la Administración y los contribuyentes y la resolución de conflictos entre ellos*, op. cit. pag. 34 y 112.

*de esta economía sumergida. Comprobar los hechos no declarados en forma alguna y no centrarse en discusiones con los contribuyentes que declaran sobre interpretaciones más o menos discutibles que, como antes señalamos, en más de la mitad de los casos no resisten la prueba de los Tribunales*<sup>318</sup>.

Todo ello, genera unos enormes costes añadidos y una pavorosa maquinaria de recursos donde la Administración Tributaria gana sólo un 42% de los casos sustanciados ante los TSJ, sin olvidar que los costes de procesar las reclamaciones administrativas son también muy elevados -pues abarcan no solo a la Administración Tributaria y a los contribuyentes concernidos por ellos, sino también a los contribuyentes no involucrados en el litigio que financian con sus impuestos generales lo que las partes no soportan directamente- y que la incertidumbre del resultado pende durante un buen número de años<sup>319</sup>.

En el caso de la RIC, bastaría con haber legislado de una manera más clara o, al menos, haber dictado una orden interpretativa pero, una vez planteado el litigio, se ha optado por la comodidad más absoluta y preferido esperar el pronunciamiento de los Tribunales<sup>320</sup>. Se nos ocurre pensar, por ejemplo, que tan perjudicial resultado para el contribuyente -motivado, insistimos, por la oscuridad o falta de claridad

---

<sup>318</sup> AAVV *La justicia tributaria en España. Informe sobre las relaciones entre la Administración y los contribuyentes y la resolución de conflictos entre ellos*, op. cit. pag. 132.

<sup>319</sup> En este sentido, PASTOR PRIETO, S. "Costes e incertidumbres del Sistema fiscal derivados de la conflictividad tributaria". CT núm. 82-83, 1997, pag. 223 señala que los fallos tributarios son generalmente menos favorables a Hacienda que al resto de la Administración en los pleitos contencioso-administrativos. El autor concluye: "parece, además, que un importante segmento de litigiosidad es debido a deficiencias en la labor legislativa (ambigua, abierta y farragosa en exceso) y en la de quienes resuelven defectuosa, confusa o contradictoriamente los recursos administrativos, económico-administrativos y contenciosos".

<sup>320</sup> Vid. al respecto, desde un punto de vista general, MIRANDA CALDERIN, S. La Planificación Fiscal de la Reserva para Inversiones en Canarias, op. cit. pag. 29 y ss. Para un análisis más centrado en la oscuridad de la norma y los problemas interpretativos generados, SANCHEZ PEDROCHE, J. A. Forma y Materia en Derecho Financiero y Tributario. Incumplimiento de obligaciones formales y pérdida de derechos sustanciales, op. cit. pag. 290 a 441 y del mismo autor, "La Reserva para Inversiones en Canarias", *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 256, 2004, pag. 7 y ss.

de la normativa- no se hubiera producido si la relación entre el Fisco y el ciudadano se hubiera producido en el plano estrictamente contractual (relación sinalagmática acreedor-deudor), porque bastaría con haber aplicado un principio general del Derecho que se plasma en el propio Código Civil. El Tribunal Supremo, en Sentencia de 23 de mayo de 1935, tiene clara la doctrina acerca de cual haya de ser la interpretación que deba darse a aquellos contratos donde una de las partes no se comporta lealmente pretendiendo aprovecharse de la oscuridad o la ambivalencia de los términos empleados, señalando que cuando la disconformidad sea imputable a una de las partes por ser maliciosa o por haber podido ser evitada con el empleo de una mayor diligencia, existiendo a la vez buena fe en la otra parte, el principio de seguridad jurídica –sigue diciendo el Alto Tribunal- se opone a que pueda ser tutelada la intención de la parte que generó la oscuridad o propició la ambivalencia interpretativa.

El artículo 1.288 CC señala con claridad que la “interpretación de las cláusulas oscuras de un contrato no deberá favorecer a la parte que hubiere ocasionado la oscuridad”. Esta regla, *contra proferentem* o *contra stipulatorem*, descansa en los deberes que impone la buena fe en la contratación, teniendo campo abonado en los contratos de adhesión y en las condiciones generales de la contratación y nos permitimos apuntar que con mayor razón habría de aplicarse en unas leyes imperativas de tan difícil exégesis como las tributarias. Viejos aforismos jurídicos encontrarían aquí plena aplicación. Sería el caso del conocido *nemo auditur propiam turpitudinem allegans* (nadie puede invocar en su beneficio su propia torpeza), o del no menos famoso *damnum quod quis sua culpa sentit, sibe et non alteri debet imputari* (los vicios o defectos de los actos nunca pueden aprovechar a quienes de una u otra forma los causaron).

Además, la STS de 27 de septiembre de 1996 llega a afirmar que “el artículo 1288 del Código Civil no entra en juego únicamente cuando

una cláusula contractual ha de ser interpretada por no ser clara, sino cuando una vez utilizados los criterios legales hermenéuticos y, por supuesto y primordialmente, las reglas de la lógica, no es unívoco el resultado obtenido, sino que origina varios con análogo grado de credibilidad”. Incluso en estos casos, el Tribunal Supremo no circunscribe los efectos de tal doctrina al redactor de la cláusula oscura, sino que el Tribunal Supremo habla “del redactor o instigador” de aquella (STS de 21 de abril de 1998)<sup>321</sup>.

Bastaría considerar que los redactores de las normas tributarias no son otros que los propios funcionarios del Ministerio de Hacienda<sup>322</sup>. Como sostuvo el TS en Sentencia de 29 de enero de 1965, “ha de admitirse que se contradice o se falta a la buena fe, cuando con la

---

<sup>321</sup> “Se establece respecto del artículo 1288 del Código Civil –paradigmático en el tratamiento hermenéutico de las cláusulas oscuras establecidas en un contrato–, en cuanto se relaciona con el tema de los contratos de adhesión el principio de que la interpretación ha de efectuarse en el sentido de conducir el perjuicio al redactor o instigador de la cláusula oscura, reconociéndose así una interpretación contra proferentem vel contra stipulatorem, como sanción por su falta de claridad al expresarse, y también como protección de la contraparte (SSTS de 4 de febrero de 1972 y 22 de febrero de 1979)” (STS de 21 de abril de 1998). “El artículo 1288 del Código Civil no entra en juego cuando una cláusula contractual ha de ser interpretada, sino cuando una vez utilizados los criterios legales hermenéuticos y, por supuesto y primordialmente, las reglas de la lógica, no es unívoco el resultado obtenido, sino que origina varios con análogo grado de credibilidad” (STS de 27 de septiembre de 1996).

<sup>322</sup> Con meridiana claridad lo ha resumido ARIAS VELASCO, J.: «Las inspecciones eviternas: Un riesgo para la seguridad jurídica de los ciudadanos», TF 51, 1995, p. 41, “al hablar de autodisciplina no me refiero al abuso de la potestad reglamentaria, de la que el Tribunal Supremo ha dejado repetida constancia, sino a que, de hecho, es también la Administración tributaria quien dicta leyes, sustantivas y de procedimiento, convirtiéndose así en parodia burlesca el sometimiento pleno de la Administración a la ley y al Derecho que predica el artículo 103 de la Constitución, puesto que son la ley y el Derecho los que están sometidos a la Administración. Es público y notorio que, en esta nuestra edad de hierro, las leyes tributarias son redactadas, con sus puntos y sus comas, en las altas covachuelas; que toda enmienda que no obedezca a arrepentimiento de los covachuelistas conoce el infamante destino de la papelera; y que los disciplinados legisladores se limitan a refrendar los textos covachuelescos, oprimiendo botones electrónicos con una u otra de sus cuatro extremidades, siguiendo el código mímico impartido por imperioso capataz, so pena de perder por desobedientes sus dietas, emolumentos y participaciones”. Para NIETO, A. *Estudios de Derecho y Ciencia de la Administración*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2001, pag. 34, “nada es lo que parece, ni las Cortes expresan la voluntad popular ni la Administración se limita a ejecutar mecánicamente la Ley”.

finalidad de obtener un provecho, no derivado de la recta aplicación y finalidad de lo convenido, se finge ignorar lo que se sabe, se oculta la verdad a quien pudo conocerla, se va contra la resultancia de los propios actos, se realiza un acto equívoco para beneficiarse intencionadamente de su dudosa significación o se crea una apariencia jurídica para contradecirla después, en perjuicio de quien puso su confianza en ella”.Y en el mismo sentido se pronuncia la STS de 8 de julio de 1981, cuando apostilla: “no hay que olvidar el instrumento jurídico que el legislador, al reformar el título preliminar del CC, proporcionó a los jueces y tribunales para que introdujeran en la solución de los litigios un principio fundamental del derecho como es el de la buena fe en sentido objetivo (...) es decir, el de una norma que en su profundo sentido obliga a la exigencia, en el ejercicio de los derechos, de una conducta ética significada por los valores de la honradez, lealtad, justo reparto de la propia responsabilidad y atencimiento a las consecuencias que todo acto consciente y libre pueda provocar en el ámbito de la confianza ajena”.

El formalismo positivista pretendió alcanzar a toda costa la plena seguridad jurídica, sin conseguirlo, puesto que tal corriente metodológica portaba en sí misma la mácula de toda ciencia social, cual es, precisamente, el de la incerteza. Dicho esto, también es igualmente cierto que la aspiración a la certeza y a la seguridad jurídica se hace especialmente sensible en el ámbito impositivo, puesto que como ya afirmase ADAM SMITH, el impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto y no arbitrario, así como el tiempo de pago y su forma de hacerlo<sup>323</sup>. Un grado muy considerable de desigualdad, en

---

<sup>323</sup> La verdadera esencia del Estado de Derecho se concreta, como ha señalado KRUSE, H. W. *Derecho Tributario*, Madrid, 1978, pag. 92, en la “mensurabilidad de las manifestaciones del poder estatal, que producen en armonía con las competencias proscritas una previsibilidad y evaluabilidad de la actuación estatal”. En opinión del TC la función primordial que debe desarrollar la seguridad jurídica es la de promover la certeza: “La exigencia del art. 9. 3 relativa al principio de seguridad jurídica implica que el legislador debe perseguir la claridad y no la confusión normativa, debe procurar que acerca de la materia sobre la que se legisle sepan los operadores jurídicos y los

opinión de SMITH, no era tan peligroso como un pequeñísimo grado de incertidumbre<sup>324</sup>. Sabemos ya de antemano con KELSEN que toda

---

ciudadanos a qué atenerse y debe huir de provocar situaciones objetivamente confusas como la que sin duda se genera en este caso dado el complicadísimo juego de remisiones entre normas que aquí se ha producido. Hay que promover y buscar la certeza respecto a qué es Derecho y no, como en el caso ocurre, provocar juegos y relaciones entre normas como consecuencia de las cuales se introducen perplejidades difícilmente salvables respecto a la previsibilidad de cuál sea el Derecho aplicable, cuáles las consecuencias derivadas de las normas vigentes, incluso cuáles sean éstas. La vulneración de la seguridad jurídica es patente y debe ser declarada la inconstitucionalidad también por este motivo” (Sentencia 46/1990, de 15 de marzo). El mismo Tribunal, en Sentencia 15/1984, exige claridad y previsibilidad como ingredientes necesarios para poder realizar una interpretación constitucionalmente aceptable de la norma en cuestión: “La seguridad jurídica es, según, reiterada doctrina de este Tribunal (SSTC 27/1981, 99/1987 y 227/1998), “suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable e interdicción de la arbitrariedad, sin perjuicio del valor que por sí mismo tiene aquel principio”. En el presente caso son los aspectos relativos a la certeza de la norma, entendida como previsibilidad sobre los efectos de su aplicación, y a su retroactividad los que se hallan en cuestión. Por lo que atañe al primero de ellos, hay que comenzar por recordar que los principios de seguridad jurídica y de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos exigen que la norma sea clara para que los ciudadanos sepan a qué atenerse ante la misma. En este orden de exigencias no cabe subestimar la importancia que para la certeza del Derecho y la seguridad jurídica tiene el empleo de una depurada técnica jurídica en el proceso de elaboración de las normas, singularmente en un sector como el tributario que, además de regular actos y relaciones jurídicas en masa afectan y condicionan la actividad económica global de todos los ciudadanos, atribuye a éstos una participación y un protagonismo crecientes en la gestión y aplicación de los tributos. Resulta inexcusable en este contexto el esfuerzo del legislador, tanto estatal como autonómico, por alumbrar una normativa tributaria abarcable y comprensible para la mayoría de los ciudadanos a los que va dirigida; puesto que una legislación confusa, oscura e incompleta, dificulta su aplicación y, además de socavar la certeza del Derecho y la confianza de los ciudadanos en el mismo, puede terminar por empañar el valor de la justicia”.

<sup>324</sup> Dos siglos más tarde, uno de los grandes hacendistas contemporáneos, CARL S. SHOUP, insiste en la regla de la certeza, refiriéndola tanto a los tributos como piezas de un sistema, como al propio sistema considerado en su conjunto: “El factor de la certidumbre es indudablemente uno de los aspectos no económicos más importantes del sistema fiscal de un país (...) y puede llegar a tener más importancia que cualquiera de las características directamente económicas del sistema en cuestión. Es evidente –prosigue– que tanto la inversión privada de capital como el ahorro privado se ven extraordinariamente estimulados cuando existe un sistema fiscal que permite conocer con bastante exactitud y anticipadamente las consecuencias tributarias que puedan derivarse de un acto privado cualquiera. La certidumbre –termina– implica la máxima estabilidad de la legislación fiscal y, por ende, la no realización de modificaciones caprichosas en la misma”, citado por FUENTES QUINTANA, E. “Las exigencias de un sistema impositivo ideal y los impuestos en España”, en *Información Comercial Española*, núm. 272, Madrid, 1974, pag. 77. FULLER, I. *The Morality of Law*, New Haven: Yale University Press, 1969, considera que la exigencia de precisión forma parte de la “moralidad interna del Derecho”, y en este mismo sentido, RAZ, J. “The Rule of Law and its Virtue”, incluido en su libro *The Authority of Law. Essays on Law and Morality*, New York, Oxford University Press, 1989, pag. 214, señala que “si el Derecho tiene que ser obedecido, debe ser capaz de guiar la conducta de quienes están sujetos a él, por lo que uno de los requisitos que debe cumplir impreteriblemente es la



norma, aun la más depurada técnicamente, incorpora elementos de indeterminación en su contenido y elementos de discrecionalidad en su aplicación<sup>325</sup>. El lenguaje del Derecho pertenece a un ámbito de la actividad humana que propicia, y se convierte en causa de conflictos y contiendas. Empezando por el lenguaje legislativo, habrá que reconocer que su destino aboca a la imperfección, puesto que, forzado a depender de una estructura lingüística generalista, está llamado a marcar pautas de conductas particulares, no siempre encajables en los parámetros normativos. Esto explica que buen número de problemas judiciales se deban a disparidades interpretativas de las normas aplicables a los casos debatidos porque el lenguaje del Derecho es, de todos los lenguajes, el que menos queda independizado del pensamiento que lo produjo, toda vez que ni se convierte en un fin en sí mismo, como el puramente literario, ni cuenta con el rigor propio de los lenguajes de las ciencias menos dependientes de los hombres, como son las exactas, físicas y naturales. En el lenguaje del Derecho no siempre lo que se ha dicho es lo que se ha querido decir<sup>326</sup>.

---

claridad”. Cfr. ATIENZA, M. *Contribución a una teoría de la legislación*, Civitas, Madrid, 1997, pag. 28 y ss.

<sup>325</sup> Como ha señalado el Tribunal Supremo, el hecho de que un precepto normativo sugiera discrepantes pareceres interpretativos no supone por sí solo que aquel atente contra el principio de seguridad jurídica: “todo precepto del ordenamiento jurídico, sea legal o reglamentario, suscita cuestiones de interpretación y aplicación sin que por ello pueda mantenerse que infringe el principio constitucional de seguridad jurídica, ya que el ordenamiento no puede prever y resolver todos los supuestos que la realidad hace surgir. Son los órganos encargados de la aplicación del precepto y los denominados con carácter general operadores jurídicos –órganos administrativos y, en su caso jurisdiccionales- los encargados de dar solución a los problemas que se susciten” (STS de 15 de octubre de 1990).

<sup>326</sup> Vid. MARTIN DEL BURGO Y MARCHÁN, A. *El lenguaje del Derecho*, Bosch, Barcelona, 2000. Se encuentran, por lo tanto, lejanos los días en que BECCARIA afirmara, imbuido por el legalismo derivado de la Ilustración, que no existía mayor peligro que el de la interpretación. Hoy ya nadie defiende que el lenguaje legal sea un lenguaje formalizado, dotado de una expresión ideal que, ubicado en el ámbito de lo jurídico, conlleve un uso inequívoco. Es más, el propio lenguaje jurídico recurre a determinadas formas de ambigüedad, toda vez que en el marco del Estado de Derecho la Ley es fruto y expresión de una serie de intereses contrapuestos, resultado a su vez de las contradicciones mismas existentes en el seno de la sociedad. Sobre ello ya advirtieron HAMILTON, A. MADISON, J. y JAY, J. *El Federalista*, Fondo de Cultura Económico, Mexico, 1943, pag. 150, cuando señalaron que “todas las nuevas leyes, a pesar de que formulan con la mayor habilidad técnica y de que son aprobadas después de amplia y madura deliberación, se consideran más o menos equívocas y

Todo ello es cierto, pero también sabemos que, como dijera MONTESQUIEU en *L'esprit des lois*, “el estilo de las leyes ha de ser conciso y sencillo; la expresión directa se entiende siempre mejor que la expresión complicada. Cuando el estilo de las leyes es enfático, se las considera como una obra de ostentación (...) Es esencial que las palabras de las leyes evoquen a todos las mismas ideas. Cuando en una ley, se han fijado bien los conceptos de las cosas, no se convierten en expresiones vagas (...) Las leyes no han de ser sutiles; se hacen para gente de mediocre entendimiento: no son un ejercicio de lógica, sino el razonamiento simple de un padre de familia”<sup>327</sup>. Tales cánones no suelen ser tenidos muy en cuenta por nuestro legislador tributario, verdadero especialista en leyes imperfectas. Unas leyes que, con independencia de sus intenciones, se expresan en términos confusos, contradictorios, que hacen imposible su aplicación y que si se corrigen – sin beneficio de nadie- dejan las cosas peor de lo que estaban. En el

---

oscuras hasta que su significación se depura y se fija mediante una serie de discusiones y resoluciones judiciales en casos concretos. Además de la oscuridad que es resultado de la complejidad de los objetos y de la imperfección de las facultades humanas, el medio a través del cual los hombres transmiten sus ideas agrega una nueva dificultad. Las palabras sirven para expresar ideas; por lo tanto, la lucidez exige no sólo que las ideas se conciben con claridad, sino que se expresen con palabras distintas y exclusivamente apropiadas a ellas. Pero ningún idioma es lo bastante rico para proporcionar palabras y locuciones para cada idea compleja, ni tan correcto que no incluya muchas equívocamente denotativas de distintos conceptos. De ahí que, por muy exactamente que se diferencien en sí mismo los objetos y por mucha que sea la precisión con que se piense en esa diferencia, su definición puede resultar inexacta por la inexactitud de los términos con que se exprese. Y esta inevitable inexactitud puede ser mayor o menor según la complejidad y la novedad de los objetos definidos. Cuando el mismo Todopoderoso se digna dirigirse al género humano utilizando el lenguaje de éste, su intención, luminosa como seguramente es, se vuelve oscura y ambigua debido al nebuloso medio a través del cual nos la comunica”. Vid. al respecto MORESO MATEOS, J. J. *La indeterminación del Derecho y la interpretación de la Constitución*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 1997; IGLESIAS VILA, M. *El problema de la discrecionalidad judicial*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 1999; NIETO, A. *El arbitrio judicial*, Ariel, Barcelona, 2000; ALCHOURRON, C. y BULYGIN, E. *Introducción a la metodología de las ciencias jurídicas y sociales*, Buenos Aires, Astrea, 1993, pag. 145 y ss. SÜSS, F. “El trato actual del mandato de determinación”, en AA VV: *La insostenible situación del Derecho Penal*, Comares, Granada, 2000, pag. 223.

<sup>327</sup>Asimismo, HOBBS dice en su *Leviatán*, que la ley debe ser “clara e inequívoca...La ley se entenderá mejor con pocas palabras que con muchas...Pertenece, por tanto, al oficio de un legislador hacer el cuerpo de la ley misma en términos tan breves pero tan propios como sea posible”. Vid. FERRAJOLI, L. *Derecho y razón. Teoría del garantismo penal*, Trotta, Madrid, 1998, pag.s 179 y ss. y CASTELLON ALCALA, H. *El lenguaje administrativo, formas y uso*, Ed. La Vela, Granada, 2000, pag. 57.

ámbito tributario “corren tiempos de legisladores ignorantes e insensatos que ponen a los profesores y jueces en aprietos muy delicados, ya que resultan de inteligencia y aplicación imposibles”<sup>328</sup>. Tal opacidad, siempre repudiable, resulta especialmente preocupante cuando es provocada o inducida por el propio legislador con el fin de hacer menos visibles a la generalidad de los ciudadanos sus propósitos fundamentales<sup>329</sup>. Como ha señalado FERREIRO, el paradigma de la norma opaca es aquella que aparenta decir una cosa distinta a la que realmente dice. O, lo que es lo mismo, aquella que dice lo contrario de lo que aparenta. O, hablando en un lenguaje más técnico, aquella que “proclamando solemnemente la defensa y aplicación de un principio fundamental o de una norma general básica del ordenamiento lo que quiere hacer y hace en realidad es quebrantar tal principio o tales normas”<sup>330</sup>.

Además, bien sabemos que cuando el Derecho se torna ininteligible, se da paso a las más absurdas e injustas discriminaciones. Discriminaciones que, al estar contenidas y ser queridas por la propia norma, constituyen, como enseñara KANT, la más profunda y pura negación del Derecho<sup>331</sup>. Si a todo ello le sumamos la multiplicidad de criterios de todo tipo (administrativos, judiciales, etc.) que pueden surgir al calor de las ambigüedades de la ley tributaria llegaremos a la conclusión de que la seguridad no es precisamente una nota distintiva

---

<sup>328</sup> NIETO, A., FERNANDEZ, T. R. *El Derecho y el revés. Diálogo epistolar sobre leyes, abogados y jueces*, Ariel, Barcelona, 1998, pag. 70. A ello también se ha referido RAMALLO MASSANET, J. “1974-1998: la evolución doctrinal del Derecho financiero en España”, REDF núm. 100, 1998, pag. 729.

<sup>329</sup> Es claro que cuanto más preciso es el legislador en la formulación de los supuestos susceptibles de imposición, mayor es el riesgo de que la norma tributaria padezca infrainclusión, reduciéndose su eficacia al dejarse sin gravar supuestos que merecerían ser sometidos a gravamen.

<sup>330</sup> FERREIRO LAPATZA, J. J. *Ensayos sobre metodología y técnica jurídica en el Derecho Financiero y Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1998, pag. 35 y 119.

<sup>331</sup> FERREIRO LAPATZA, J. J. *Ensayos sobre metodología y técnica jurídica en el Derecho Financiero y Tributario*, op. cit. pag. 160.

del sistema fiscal actual<sup>332</sup>. En alguna ocasión se ha apuntado, sobre todo desde los púlpitos administrativos, que el interés del ciudadano en conocer con exactitud lo permitido por la norma debe apreciarse desde el punto de vista del ciudadano “cumplidor”, y no desde la perspectiva del contribuyente que desea pagar lo mínimo y que busca los huecos o intersticios de impunidad que ofrece el Derecho. Dicho de otra manera, la persona que quiera cumplir cabalmente con sus obligaciones fiscales debe abstenerse de las interpretaciones arriesgadas de la norma, porque sólo aquel que no busca los resquicios de impunidad por los que “colarse” estará interesado en la máxima exactitud.

No podemos compartir en absoluto este criterio que obligaría al contribuyente a realizarse una especie de “haraquiri” tributario practicando autoliquidaciones que, en caso de duda, se inclinarían siempre por favorecer los intereses de la Hacienda Pública en contra de un recto criterio interpretativo y máxime si pensamos que quien pudo

---

<sup>332</sup> A ello ha aludido la doctrina italiana con singular maestría: “La Administración financiera, aun estando dotada de amplios y penetrantes poderes de investigación, difícilmente podría desempeñar de modo satisfactorio el inmenso y fatigoso servicio a ella encomendado institucionalmente por la ley sin la directa participación de los mismos obligados al impuesto, participación a la que buena parte de la doctrina dominante ha intentado atribuir carácter de colaboración. En nuestra opinión, sin embargo, las relaciones entre contribuyente y ente tributario son inmanentemente de contraposición (*contrastanti*), en la misma medida, por lo demás, en que lo son, generalmente, las existentes entre acreedor y deudor. Con el agravante, en el campo tributario, de que el quantum de la renta y del valor no es determinable automáticamente en la gran mayoría de los casos, porque, si así fuese, el contribuyente podría al menos resignarse al principio de *dura lex, sed lex*. Las más de las veces, por el contrario, la deuda tributaria es el resultado de complejas estimaciones de presupuestos de hecho y de sutiles interpretaciones de las normas tributarias. Pues algunas de éstas han sido formuladas de forma susceptible de hacer surgir una anfibología interpretativa y, en consecuencia, constituyen un verdadero incentivo para el litigio. Una tal situación, una situación en la que para determinar la medida de la obligación concurren valores a estimar y leyes complejas a interpretar, ya de por sí es fuente de dualismo entre cualesquiera deudor y acreedor. Con más razón surge el dualismo entre contribuyente y fisco, ya tradicional y continuamente en confrontación. De hecho es sabido que el primero es impulsado siempre (y no sólo en nuestro país) a satisfacer su débito en la medida más baja posible, configurando los presupuestos de hecho que declara (por no hablar de aquellos que subrepticamente omite) de la forma en que sean menos gravados por el tributo e interpretando las normas en la forma que le resulte más favorable, mientras que el segundo, el Fisco, por el contrario, aun debiendo en teoría ser solamente órgano de justicia, se preocupa sobre todo, si no exclusivamente, de ser el defensor del erario” (GAZZERO, F. *La dichiarazione tributaria nell'accertamento nel contenzioso*, 4ª ed. Giuffrè, Milán, 1969, pag. 7 y 8).

haber evitado la oscuridad o la anfibología interpretativa de la norma no lo hizo en absoluto<sup>333</sup>. Sin embargo, lo cierto y verdad es que en no pocas ocasiones los contribuyentes actúan de este modo, temiendo que esa opacidad legal se torne a la larga perjudicial para sus intereses y considerando la normativa tributaria como una verdadera “espada de Damocles”<sup>334</sup>.

---

<sup>333</sup> Abiertamente lo afirma TIPKE, K. *Moral tributaria* op. cit. pag. 89 al señalar lo que sigue: “Debe añadirse que, por regla general, las leyes tributarias son elaboradas por los funcionarios del Ministerio de Hacienda. Según F. A. VON HAYEK, “forma parte de la esencia del pensamiento jurídico y las decisiones justas que el jurista se esfuerce para que el sistema en su conjunto no presente contradicciones”. O bien este pensamiento no corresponde a la esencia de los juristas del Ministerio de Hacienda, o bien éstos no pueden o no quieren imponerse a las razones políticas. En cualquier caso, es decepcionante la “marca de fábrica” del Ministerio de Hacienda (...) La moral tributaria no exige que las leyes tributarias respondan a una tradición, sino que estén de acuerdo con la Constitución vigente y con los principios éticos presente en los derechos fundamentales constitucionalizados. El legislador actúa de modo inmoral cuando de modo doloso o culposo dicta leyes inconstitucionales o cuando no deroga o modifica aquellas leyes que de modo fundado todos consideran inconstitucionales”. Tan amplias facultades administrativas mueven a FERREIRO LAPATZA, J. J. *Ensayos sobre metodología y técnica jurídica en el Derecho Financiero y Tributario*, op. cit. pag. 198 y 309 a realizar el siguiente comentario: “una esfera de libertad amplia otorgada a la Administración para la interpretación y aplicación de unas normas demasiado confusas transforman una relación jurídica en una relación de hecho, es decir, al margen de toda atadura jurídica; o, al menos, en una relación diferente a lo que normalmente debe entenderse por relación jurídica: una relación disciplinada por normas abstractas y generales, suficientemente claras y precisas, que establezcan un equilibrio constitucionalmente adecuado entre los intereses contrapuestos de las partes unidas por esta relación (...) La complicación del sistema tributario es tierra abonada .... para todos los excesos del poder. Arrojada por un tecnicismo artificioso la burocracia tributaria de todos los países ha intentado hacernos creer que tales excesos son necesarios en un mundo tan complicado como es el mundo de los tributos, y que también es necesario dejar en las manos de los “técnicos” de la Administración no sólo un amplio poder reglamentario para desarrollar las leyes que sólo ellos entienden, sino también...la preparación de los proyectos de Ley que luego ha de aprobar un legislativo que no entiende de tributos y al que sólo se le concede la posibilidad de hacer regalos, para conservar la clientela, con la concesión de beneficios fiscales injustificados. Tenemos que recordar de nuevo a Max Weber para advertir que, efectivamente, cuando los políticos carecen de carisma el burócrata tiende a convertirse en un dictador”. En similares términos, GARCIA GOMEZ, A. J. *La simple negligencia en la comisión de infracciones tributarias*, Marcial Pons, Madrid, 2002, pag. 108 recordando una STS donde se alude a la “discutibilidad consustancial a todo tributo”.

<sup>334</sup> ¿Es posible que los poderes públicos hayan seguido la opinión del Juez Marshall en un voto particular a una sentencia del año 1974 cuando señalaba que “el valor de una espada de Damocles es que pende, no que cae”? Vid. en tal sentido TRIBE, L. *American Constitutional Law*, Mineola, New York: The foundation Press, Inc. 1988, pag. 1023.

Todo esto y más, como hemos tenido la ocasión de comprobar, es lo que ha ocurrido con la aplicación de la RIC desde el mismo momento de su alumbramiento legal. La Administración está fuertemente pertrechada por unas potestades regladas en la normativa pero que, en caso de oscuridad o de falta de claridad, son habitualmente utilizadas en contra del contribuyente. Puede afirmarse sin demasiado margen de error que el principio de taxatividad en el caso de la RIC no ha existido o ha brillado por su ausencia.

Dicho principio, propio del Derecho Penal, no es otra cosa que la exigencia de que los textos en los que se recogen las normas sancionadoras describan con suficiente precisión las conductas que están prohibidas y las sanciones que se impondrán a quienes incurran en ellas. La razón de esta exigencia descansa en la necesidad de proteger la certeza jurídica y la imparcialidad en la aplicación del Derecho en un ámbito donde entran en juego bienes fundamentales de la persona. Se dirá que dicha exigencia no es trasladable a la norma tributaria una vez que ésta perdió sus concomitancias odiosas o restrictivas de derechos. No estamos de acuerdo en absoluto con dicha afirmación, toda vez que si el fundamento del principio de taxatividad descansa en los valores de certeza e imparcialidad que se hallan en la base del principio de legalidad penal, también es posible exigir la concurrencia de dichos valores en el ámbito de la legalidad financiera, cuya génesis corre pareja a la reserva de ley.

También se dirá que de poco sirve exigir que la sanción esté predeterminada en una norma, si ésta aparece formulada en términos tan imprecisos y oscuros que ni el ciudadano sabe con certeza qué conducta se declara punible o qué pena tiene asignada<sup>335</sup>. Pero es que

---

<sup>335</sup> Conviene recordar a estos efectos que en los Estados Unidos, en la normativa penal opera la doctrina de la “nulidad por vaguedad” (Void-for-Vagueness Doctrine), que obliga a considerar nula toda disposición sancionadora que sea excesivamente “vaga”. Una disposición es vaga en opinión de la Corte Suprema de los EE UU cuando “hombres de inteligencia común deben necesariamente aventurar cuál es su

lo mismo ocurre en el ámbito tributario si el contribuyente no puede calibrar las consecuencias de la realización del hecho imponible contenido en la normativa<sup>336</sup>. El principio de inteligibilidad general de las normas constituye un principio jurídico absolutamente fundamental en los sistemas legales de Estados democráticos, puesto que mientras el Estado autoritario puede romper a su capricho con esa inteligibilidad de las reglas jurídicas, el Estado democrático no puede hacerlo en absoluto, ni deliberadamente ni por mera desidia.

Que las normas tributarias son oscuras constituye una constante en nuestra historia reciente, y también constituye una constante que tal modo de operar comporta una enorme inseguridad y un esfuerzo de correcta metodología hermenéutica digna de mejor causa<sup>337</sup>. Como ha

---

significado y discrepar acerca de su aplicación” (Sentencia de la Corte Suprema en el caso *Connally v. General Constr. Co.*, 269 US 385, 1926). Vid. al respecto FERRERES COMELLA, V. *El principio de taxatividad en materia penal y el valor normativo de la jurisprudencia (una perspectiva constitucional)*, Civitas, Madrid, 2002, pag. 28, quien enfatiza la necesidad de que el Parlamento sea el encargado de imprimir la seguridad necesaria en la redacción de la norma: “Si, por razones democráticas, queremos que el Parlamento regule una determinada materia y se responsabilice de sus decisiones ante el electorado, no es admisible que el Parlamento abdique de su función y encomiende a otros órganos la regulación de esa materia. En coherencia con esto, las leyes que el Parlamento apruebe no deben ser imprecisas, pues cuanto más imprecisas sean, en mayor grado se ensanchará el margen de apreciación de los órganos encargados de interpretar y aplicar esas leyes (los jueces y la Administración), lo que dificultará el control democrático del poder por parte de los ciudadanos. La exigencia de precisión, pues, se halla ya implícita en la reserva de ley”.

<sup>336</sup> Vid. SAINZ MORENO, F. “Los textos normativos. Condiciones de inteligibilidad”, en *Actualidad del derecho público a fines del siglo XX*, vol. I, *Homenaje al profesor GARRIDO FALLA*, Madrid, 1992, pag. 441 y PRIETO DE PEDRO, J. “La exigencia de un buen lenguaje jurídico y Estado de Derecho”, en *Administrazioaren eta herritarren arteko komunikazioa hobetu nahiam. Ponencias de las jornadas sobre la simplificación del lenguaje*. Donostia, 1995, noviembre, pag. 123, quien recuerda “esa frase de Sánchez de Toca a su secretario en el siglo pasado: Creo que este reglamento está ya lo suficientemente oscuro como para que lo enviemos al boletín”.

<sup>337</sup> Como señala la STSJ del País Vasco de 22 de diciembre de 1994 que anula sendas liquidaciones del Impuesto de Radicación por falta de claridad en el precepto que les daba cobertura legal, “las normas tributarias deben ser claras y evidentes en su dicción toda vez que las mismas van a regular el ejercicio de la potestad de exigir tributos. El principio de seguridad jurídica supone que, toda actuación administrativa, y especialmente aquella que se desenvuelve en un campo como el tributario, que conlleva una actuación directa en la esfera de derechos del ciudadano, se lleve a cabo rodeada de unas garantías que no impliquen suposiciones o derivaciones implícitas o deducidas. La evidencia, la claridad y la seguridad deben presidir estas relaciones”. La Sentencia del Tribunal Constitucional alemán de 1 de julio de 1953 señaló que “el derecho constitucional no sólo se encuentra formado por los principios concretos de la

escrito SÁNCHEZ PEDROCHE, en esta inseguridad jurídica motivada por la oscuridad de las normas y por la glorificación de lo formal se atisba con claridad la resurrección de las tesis de la relación de poder en el ámbito tributario<sup>338</sup>, porque en la actualidad, parece que lo decisivo es la voluntad de uno de los dos sujetos de derecho (Administración-contribuyente) manifestada en una orden de la primera y el sumiso acatamiento del segundo. Poder ordenar y tener que

---

Constitución escrita, sino también por un entramado de principios generales o ideas directrices interiores e interrelacionadas que han sido tomadas en consideración por el legislador en el momento de fijar la Constitución, ya que impregnan y configuran la idea anterior a la redacción constitucional, aun cuando no se encuentran concretados en principios jurídicos especiales. Entre estas ideas –que vinculan también directamente al legislador– se encuentra el principio de Estado de Derecho; esto se deduce de la consideración conjunta de las disposiciones del artículo 20, párrafo 3 de la Constitución sobre la vinculación a la Ley de los distintos poderes y de los artículos 1, párrafo 3; 19, párrafo 4; 28, párrafo 1, frase primera de la Constitución, así como de la consideración general de la Ley fundamental. El principio de Estado de Derecho aparece informado, como uno de sus elementos esenciales, por la garantía de la seguridad jurídica”. Vid. el comentario de SIMON ACOSTA, E. CHECA GONZALEZ, C. GONZALEZ GARCIA, E. y LOZANO SERRANO, C. en *Jurisprudencia Tributaria*, Aranzadi núm. 52, 1995, respecto del principio de seguridad jurídica y la falta de claridad de las normas, autores que concluyen sus reflexiones señalando lo que sigue: “en efecto, la exigencia primera y fundamental que deriva del principio de seguridad jurídica, junto a la interdicción de la arbitrariedad, es la idea de certeza, el saber a qué atenerse. Pero es muy difícil, aproximarse mínimamente a un grado de certeza deseable, si no se parte de dos premisas: 1ª tener un conocimiento suficientemente seguro de las leyes vigentes en cada momento; 2ª conocida la ley vigente, entender su contenido debe estar al alcance de sus destinatarios, es decir, de los ciudadanos de ese país. Las leyes no se dictan para los estudiosos, expertos, abogados o jueces, sino para el común de los ciudadanos. Por tanto, ha dado en la diana el TSJ País Vasco al estimar no conforme a derecho una liquidación basada en normas “no especialmente claras y evidentes en su dicción.....que impliquen suposiciones o derivaciones implícitas o deducidas”.

<sup>338</sup> Como es sabido, la configuración jurídica del tributo ha atravesado distintas fases históricas, donde tres grandes tendencias cabe destacar: la tesis de la relación de poder, la de la relación obligacional y la del procedimiento de imposición. La primera de ellas (defendida fundamentalmente por LABAND, GNEIST, JELLINEK y OTTO MAYER) consideraba que el tributo no albergaba ni respondía a ningún ideal de justicia, sino que era la potestad de imperio del Estado su único fundamento y, por lo mismo, sus normas reguladoras no podían considerarse como verdaderas relaciones jurídicas. Por el contrario, en la segunda década del siglo XX y como reacción a las tesis autoritarias de la relación de poder, se articula la idea del tributo como relación jurídica obligacional, en cuya virtud, la ley que establece aquél confiere a la Hacienda Pública un derecho de crédito, similar al correspondiente a una deuda entre particulares, pues las potestades administrativas que se otorgan para la gestión tributaria son mera ejecución de la ley (HENSEL, GRIZIOTTI, NAWIASKY, GIANNINI y BLUMENSTEIN). Por fin, la tesis del procedimiento de imposición (ALESSI, MAFFEZZONI, FANTOZZI, MICHELI, FEDELE) entiende que lo característico y definitorio del tributo no es la obligación, sino la existencia de un procedimiento de imposición cuyo único fin es la obtención del ingreso, resaltando en este caso la pluralidad de obligaciones formales de todo tipo a satisfacer y presentando a la Administración como titular de un poder-deber.



obedecer parece el lema de la nueva imposición; y ello ha tenido respaldo en la legislación más reciente volcada obsesivamente en la “atribución de más y más poderes a la Administración tributaria como vía primordial para atajar el fraude, así como en nuestra más alta jurisprudencia, que ha tratado de legitimar esta vía más allá, en nuestra opinión, de lo que la razón, el sentido común y la idea del Estado democrático de Derecho aconsejan”<sup>339</sup> y que como consecuencia ha implicado que la norma tributaria no asuma su verdadero papel de instrumento necesario en la resolución de conflictos sociales, sino como un mecanismo de provocación de los mismos<sup>340</sup>. La existencia de un ordenamiento tributario confuso -se ha llegado a hablar de ambigüedad calculada de las disposiciones normativas<sup>341</sup>-, extraordinariamente lábil y casuístico hasta el paroxismo<sup>342</sup>, choca frontalmente con el hecho de que haya de ser precisamente aplicado por un contribuyente que carece de la formación técnica y de los conocimientos jurídicos suficientes

---

<sup>339</sup> FERREIRO LAPATZA, J. J. *Ensayos sobre metodología y técnica jurídica en el Derecho Financiero y Tributario*, op. cit. pag. 154.

<sup>340</sup> El propio FERREIRO LAPATZA, J. J. *Ensayos sobre metodología y técnica jurídica en el Derecho Financiero y Tributario*, op. cit. pag. 178, acaba lamentándose de tal estado de cosas, señalando: “me atrevo a afirmar que los resultados recaudatorios de tales litigios no compensarán en absoluto la incertidumbre derivada para todos los agentes económicos de la aplicación generalizada al campo tributario de la teoría iusprivatista de los negocios anómalos que hará que todos tengamos que aconsejar a los contribuyentes la realización de los actos conforme a su forma más gravada para eludir los peligros de tal aplicación”.

<sup>341</sup> CASADO OLLERO G., FALCON Y TELLA R., LOZANO SERRANO C., SIMON ACOSTA E. *Cuestiones tributarias prácticas*. La Ley, Madrid, 1989, pag. 675.

<sup>342</sup> Parfraseando a DE MITA, E. *Interesse Fiscale e tutela del contribuente. Le garanzie costituzionali*. Giuffrè, Milano, 1991, pag. XVI, “nuestras leyes son en demasía casuísticas. Durante los trabajos preparatorios de la reforma, se propuso por parte de autorizados estudiosos (COSCIANI) esta elección: o normas simples y claras...que pueden dar lugar a inconvenientes; o normas que puedan prever todos los posibles casos pero complejas y muy articuladas. El problema no puede ser resuelto con una legislación empírica y técnicamente defectuosa. El legislador debe hacer explícito el objeto del tributo, su fundamento económico, proporcionando el apoyo necesario para una interpretación lógica que resuelva adecuadamente el problema de la paridad o igualdad de tratamiento de los ciudadanos frente al Fisco. Aunque nuestras leyes son muy casuísticas, a la definición general de su presupuesto no se puede nunca renunciar, por exigencias prácticas y no sólo de abstracta racionalidad. La definición sirve, de hecho, para justificar la propia casuística, de otra forma ésta se convertiría en algo arbitraria, con la consecuente disparidad de tratamiento”.

como para predecir si la aplicación de esa normativa poco clara será o no aceptada por el funcionario de la AEAT encargado de tutelar las incontables y muy onerosas obligaciones formales que se trasladan al contribuyente<sup>343</sup>.

Insistimos, resulta profundamente contradictorio una legislación dirigida a impulsar, potenciar y ampliar la iniciativa y el margen de decisión de la Administración Tributaria con una realidad que apela a los contribuyentes como única fuerza motora de su viabilidad. Si es el contribuyente el que debe aplicar la norma, la seguridad jurídica no es un simple añadido que adorne el gesto, sino el gozne sobre el que gira la legitimidad de todo el sistema fiscal. No resulta tolerable la inseguridad jurídica que genera la interpretación de una norma tan oscura como la que ha regulado la RIC, que en manos de una Administración tan robustecida de poderes acaba confundiendo a unos contribuyentes que deben convertirse no ya en conocedores del mandato contenido en el precepto (extremo harto difícil como hemos visto), sino también en

---

<sup>343</sup> Cfr. FERREIRO LAPATZA, J. J. “El principio de seguridad jurídica en la creación y aplicación de los tributos”, REDF núm. 68, 1993, pag. 29 y ss. GARCIA GOMEZ, A. J. La simple negligencia en la comisión de infracciones tributarias, op. cit. pag. 49. Este último autor ( pag. 75) apunta correctamente que un ordenamiento que imprime constantemente un mayor esfuerzo en la realización de los distintos deberes por parte de los contribuyentes –declarar, interpretar la norma y liquidar el impuesto- no puede reaccionar de forma severa ante cualquier irregularidad en el funcionamiento del sistema, máxime dada la complejidad de sus normas, sino que deberá mostrarse particularmente respetuoso con aquellas que traigan causa precisamente de las dificultades que ofrece el cumplimiento de dichos deberes. De la misma opinión son CALVO ORTEGA, R. *Derecho Tributario. Parte General*, Civitas, Madrid, 2001, pag. 430, ESCRIBANO LÓPEZ, F. “La codificación fiscal: experiencias de la codificación en España”, REDF núm. 76, 1992, pag. 665 y ss. y BACIGALUPO ZAPATER, E. *Principios de Derecho Penal. Parte General*, Akal, Madrid, 1998, pag. 95. Para TIPKE, K. *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*, op. cit. pag. 118, “puesto que el hombre de a pie vive en un “estado de inocencia” fiscal, debería resultar difícil imputarle la culpabilidad necesaria para ser objeto de sanciones penales en materia tributaria”. Quizás por eso, con buen criterio, la Ley Foral General Tributaria de Navarra acoge ya en su artículo 17. 4 que “en caso de duda en la interpretación de la norma se aplicará el criterio más favorable al obligado tributario”. Tal criterio ha sido, como no podía ser de otra forma, bien acogido por la doctrina, considerando que dicha praxis hermenéutica constituye una manifestación de diversos principios –proporcionalidad, confianza legítima, legalidad y certeza del Derecho- perfectamente subordinada al criterio teleológico de interpretación. En tal sentido GOROSPE OVIEDO, J. y HERRERA MOLINA, P. “La interpretación favorable al contribuyente ante la oscuridad normativa”, CT núm. 100, 2002, pag. 151.

sabedores de las tesis administrativas y en precavidos adivinos de la antítesis que deberán defender si deciden aplicarla finalmente<sup>344</sup>.

### **III. 2. UNA INSEGURIDAD TEÑIDA DE UN INEQUÍVOCO INTERÉS FISCAL O RECAUDATORIO CONTRARIO A LO QUERIDO POR LA CONSTITUCIÓN.**

La necesidad de que la previsión normativa esté correctamente construida para conjurar los peligros antes inventariados, es decir, el más elemental derecho a la seguridad jurídica resulta especialmente acuciante en el ámbito del Derecho Tributario, donde el interés público que le caracteriza como rama del Derecho Público es, como señaló en su día RODRÍGUEZ BEREIJO, “procurar al Estado los medios económicos necesarios para el ejercicio de su actividad”<sup>345</sup>, es decir un interés eminentemente fiscal o puramente recaudatorio<sup>346</sup>. Ciertamente es que dicha visión se ha visto favorablemente matizada por la Constitución Española, y esta es una realidad que no puede ignorarse, pero no es redundante cualquier reflexión previa que se represente, al menos teóricamente, la pugna entre las dos partes enfrentadas de la realidad tributaria.

---

<sup>344</sup> Deberían recordarse aquí las palabras de HENSEL, cuando aludía al elevado deber de interpretar rectamente la norma sin atisbo de extralimitación o interés fiscal alguno: “la autoridad financiera en el procedimiento de comprobación es un órgano provisto de soberanía, tiene la misión de poner en movimiento y desarrollar el procedimiento, y debe por ello tutelar enérgicamente las pretensiones legales; no puede pretender lo que exceda de éstas. Ello vale incluso si las declaraciones del deudor del impuesto puedan dar ocasión a exigir más de lo autorizado por la ley. En tales casos la autoridad tributaria tiene el deber de verificar las manifestaciones del obligado incluso a favor de éste. Si de ello o de otros hechos nacen dudas que hablen a favor del deudor, la autoridad está obligada a realizar comprobaciones que pueden redundar en posible desventaja propia. Resulta así para la autoridad tributaria el *nobile officium* de procurar que las ventajas concedidas por la ley puedan ser gozadas también eficazmente por contribuyentes inexpertos” (HENSEL, A. *Diritto tributario*, trad. Italiana de la obra alemana por D. Jarach, Giuffrè, Milan, 1956, pag. 240).

<sup>345</sup> *Introducción al Derecho Financiero*, Madrid, IEF, 1976, pag. 54.

<sup>346</sup> DE MITA, E. *Interesse fiscal e tutela del contribuente*, Milano, Giuffrè, 1987, pag. 6.

Además, tampoco puede perderse de vista, que la RIC, como paradigma de norma favorable para el contribuyente (incentivadora a través de amplios beneficios fiscales) ha de interpretarse correctamente, pues el interés público que persigue su promulgación es precisamente la de mitigar ese afán recaudatorio en aras de un mayor crecimiento económico, y siendo cierto que el incentivo opera en un ahorro significativo de la factura impositiva de los agentes económicos (empresarios o profesionales), no es menos cierto que el REF y la propia RIC obligan al empresario a invertir una cantidad de dinero superior (casi el triple) al montante en que se concreta el ahorro impositivo logrado. Desde la experiencia que otorga la larga perspectiva temporal del devenir de la RIC, al problema de la inseguridad –o precisamente por ello- se ha unido un inequívoco interés recaudatorio por parte de la Administración Tributaria, regularizando, en todos los casos en los que se le ha presentado la ocasión, la RIC previamente dotada con cualquier excusa interpretativa que permitiese el artículo 27 de la Ley 19/1994. Tal metodología administrativa no parece haberse acompasado muy bien al cambio de criterio espiritual que alumbran los preceptos constitucionales y a ello vamos a dedicar las próximas líneas.

Efectivamente, un importante espaldarazo a la visión material o sustancialista de la norma tributaria (no centrada únicamente en la formal del mero interés recaudatorio) lo constituyó, en su momento, la promulgación de la Constitución de 1978, posteriormente roturada por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional. De la importancia de la norma tributaria en el ámbito constitucional da buena cuenta, entre otras razones, el que constituye una de las materias con mayor relevancia en la jurisprudencia de ese Alto Tribunal. Es claro que junto a la problemática derivada de la estructuración territorial del Estado y a la penetración en el artículo 24 de nuestra Constitución, los recursos en el campo del Ordenamiento Financiero han dado lugar a Sentencias significativas en unos casos, novedosas en otros, incluso contradictorias o que han abierto nuevos horizontes que se

consideraban ignotos hasta ese momento también para el propio Tribunal Constitucional y su jurisprudencia<sup>347</sup>.

Desde la otra cara de la moneda, tampoco puede ponerse en entredicho la relevancia de la Carta Magna para el Derecho que regula la actividad financiera del Estado. No es cuestión que nos detengamos en demasía sobre el valor y relevancia de los principios constitucionales<sup>348</sup>, por cuanto que su obligatoriedad y máxima jerarquía, los han transformado en algo más que los "principios generales del Derecho" a los que tan frecuentemente se alude<sup>349</sup>.

---

<sup>347</sup> Ello no es extraño habida cuenta de la complejidad y extensión de las relaciones jurídicas a través de las que se desarrolla la actividad financiera de los entes públicos, uniéndose a esta causa la frecuencia del cambio normativo en el sector tributario en perfecta correspondencia con la mutabilidad de la propia realidad social y económica sobre la que actúa.

<sup>348</sup> Vid. LASARTE ALVAREZ, J. *El sistema tributario actual y la situación financiera del sector público*, Sevilla, 1993, pag. 16 y ss. y RODRIGUEZ BERELJO, A. "El sistema tributario en la Constitución", REDC, núm. 36, 1992, pag. 9 y ss.

<sup>349</sup> LEGUINA VILLA ha señalado, teniendo en cuenta los pronunciamientos de nuestro Tribunal Constitucional, las siguientes características de los citados principios generales del Derecho: a) Dichos principios forman una unidad sistemática, no pudiendo separarse unos de otros, a efectos de su interpretación y aplicación, en "compartimentos estancos", puesto que "cada uno de ellos cobra valor en función de los demás" (STC 27/1981, de 20 de julio); b) El Tribunal postula la relación de instrumentalidad existente entre los "valores superiores" y los "principios" que la constitución garantiza en su art. 9. 3 y ello porque cada uno de tales principios básicos tiene sentido "en tanto sirva a promover los valores superiores del ordenamiento jurídico que propugna el Estado social y democrático de Derecho" (SSTC 27/1981 y 20/1987); c) Todos los principios generales del Derecho insertos en la Constitución -no exclusivamente los del propio art. 9- tienen valor normativo o aplicativo y no meramente programático, y, por lo mismo, informan el conjunto del ordenamiento jurídico, "que debe así ser interpretado de acuerdo con los mismos" (STC 4/1981, de 2 de febrero); d) Dichos principios constitucionales vinculan a todos los poderes públicos (STC 15/1982, de 23 de abril) y participan de la fuerza derogatoria de la Constitución en relación con las leyes preconstitucionales contrarias a los mismos (STC 4/1981); e) No obstante, el Tribunal Constitucional entiende que la formulación técnica de los principios constitucionales como "conceptos jurídicos indeterminados" hace que sea difícil precisar con exactitud su alcance o su contenido normativo indubitado, especialmente cuando esta determinación se pretenda en un recurso directo o abstracto de inconstitucionalidad, lo que obliga a reconocer a los jueces y tribunales ordinarios un amplio margen de apreciación en su función aplicativa de tales principios (SSTC 4/1981, 62/1982 y 108/1986); f) El Tribunal Constitucional sostiene que la vulneración de los principios enunciados en el art. 9. 3 de la Constitución no es susceptible de ser reparada en vía de amparo constitucional porque tales principios no engendran derechos fundamentales accionables en amparo (AATC 211/1983, 333/1983 y STC 10/1985); g) Sin embargo, la doctrina anterior ha sido objeto de matices, al entender el Alto Tribunal que, sin perjuicio de que su infracción no sea en sí misma impugnabile o reparable en amparo, los principios del

Algunas pruebas muy concretas de ello hemos destilado a lo largo de las páginas anteriores. En todo caso, la Constitución, tampoco queda reducida a la prédica de un articulado positivista y formal, sino todo lo contrario, puesto que los dictados constitucionales devienen en la formación de un ordenamiento "principalista" con todo lo que ello supone<sup>350</sup> de búsqueda y obtención de la justicia cualquiera que fuere el esfuerzo a realizar para su hallazgo, sin que tengamos que insistir en la imposibilidad de referirse a principios constitucionales programáticos o carentes de eficacia.

La virtualidad mayor de la Constitución con respecto a la ciencia jurídica en general y a la ciencia financiera en particular es que la norma suprema está en condiciones de poder resolver todo tipo de conflictos o problemas jurídicos. Ello se debe a que en cualquiera de las ramas del ordenamiento jurídico, pero sobre todo en el ámbito de las que se encuadran en el seno del Derecho público, el razonamiento jurídico, con la Constitución, adquiere una nueva dimensión, tal vez la única científicamente fundada desde los presupuestos del Estado de Derecho. Un texto constitucional, al tiempo, significativamente diferenciado y caracterizado ahora por su voluntad inmediatamente normativa y por la protección jurisdiccional de sus principios. Esta constituye la razón última de justificación de todo el razonar jurídico y es al mismo tiempo, el fundamento primero de todo el ordenamiento.

---

art. 9. 3 pueden operar como garantía de los derechos fundamentales, lo que significa que su desconocimiento por los poderes públicos puede suponer un menoscabo inconstitucional del derecho o la libertad fundamental que tales principios protegen y, en consecuencia, pueden ser objeto de control, cuando tal lesión se produzca en vía de amparo por la jurisdicción constitucional (STC 32/1987, de 12 de marzo). Cfr. LEGUINA VILLA, J. "Principios generales del Derecho y Constitución", RAP núm. 114 , 1987, pag. 14 y 15.

<sup>350</sup> En tal sentido alude DIEZ PICAZO, L. "Constitución y fuentes del Derecho" en *La constitución española y las fuentes del Derecho*, Madrid, 1981, pag. 654. GARCIA DE ENTERRIA E. "La Constitución como norma jurídica" en *La Constitución española de 1978*, Madrid, 1984, pag. 117 y ss. BASILE S. "Los valores superiores, los principios fundamentales y los derechos y libertades públicas" en la misma obra anterior, pag. 274 y ss.

En la Constitución cabe encontrar los controles horizontales de articulación del poder político, es decir, el diseño de un modelo de funcionamiento de las diversas instancias de poder, sus competencias, sus mutuos límites y los parámetros de interpretación que de ese diseño cabe extraer, sobre todo para dar lugar a una interpretación funcional en todos aquellos supuestos en los que la norma adolece de equívocidad y es discutible su significado sistemático. De ello encuentra paradigmático reflejo el Derecho Financiero en su doble vertiente de derecho de los ingresos y los gastos. Pues no se trata de una mención, la de la norma constitucional, simplemente retórica, sino de una presencia activa en el ordenamiento y, por tanto, en el razonamiento que lo articula<sup>351</sup>.

Por ello, si la Constitución ha consagrado claramente una aspiración normativa a la justicia, será posible hallar su rastro también en toda norma tributaria. Del valor de esos principios constitucionales cabe extraer dos consecuencias fundamentales. La primera es que del poder de imperio, entendido como la referencia primera y última para el establecimiento de tributos a pagar por los contribuyentes (del interés puro o estrictamente recaudatorio), se haya apelado a un fundamento de justicia material de los tributos como piedra angular del sistema impositivo diseñado en las más modernas corrientes doctrinales y en las Constituciones de más reciente aparición, hallándose en el principio de capacidad contributiva ese principio de justicia legitimador de la imposición. Posteriormente, y dado que la práctica totalidad de la doctrina no ha entendido el principio de capacidad económica como criterio exclusivo de justicia de los tributos<sup>352</sup> -debiendo juzgarse el

---

<sup>351</sup> ESCRIBANO LOPEZ, F. "La codificación fiscal experiencia de la codificación en España", REDF, núm. 76, 1992, pag. 656.

<sup>352</sup> Análogas consideraciones vierte el Tribunal Constitucional en una de sus primeras sentencias, la 27/1981, de 20 de Julio, donde se estima que el principio de capacidad económica no era, en modo alguno, el único criterio de justicia de los tributos, no pudiendo un sistema tributario justo desligarse de los objetivos de igualdad y progresividad que el mismo precepto 31 de la Constitución menciona, entendiendo la igualdad no en sentido meramente formal sino relacionada con la propia capacidad

sistema en su conjunto a la luz de los otros principios también acogidos constitucionalmente-, han sido los principios de igualdad y seguridad en los que se sustentan las más recientes teorías sobre la justicia impositiva<sup>353</sup>.

Para el Tribunal Constitucional español parece clara la determinante importancia de ese principio de igualdad, elevándolo a un auténtico derecho fundamental del ciudadano en las SSTC 8/1986, de 21 de Enero, y 45/1989, de 20 de Febrero, e impidiendo no sólo un trato discriminatorio en la ley, sino también en la aplicación de la ley (SSTC 8/1986, citada y 197/1987, de 11 de Diciembre y 202/1987, de 17 de Diciembre), de modo que, como ha señalado LOZANO SERRANO, no se cubren las exigencias del principio constitucional de igualdad con la mera promulgación de un texto legal no discriminatorio, sino que se

---

económica, la progresividad y la redistribución, en cuanto principio expresivos de la justicia predicables del sistema tributario en su conjunto, no ya de cada uno de los tributos en particular. Vid. en parecidos términos las STC 45/1989, de 20 de Febrero, 37/1987, de 26 de Marzo, 19/1987, de 17 de Febrero y 76/1990, de 26 de Abril. Vid. asimismo, las SSTC 127/1987, de 16 de Julio y 134/1987, de 21 de Julio, así como la 208/1988, de 10 de Noviembre.

<sup>353</sup> La importancia de los principios constitucionales en el ámbito financiero se revela de particular importancia por cuanto que como ya advirtiera la doctrina en su momento, cada recurso financiero fundamental - el tributo, el crédito, el patrimonio, la deuda pública, etc.- tiende a irse desgajando de tronco común con una tendencia clara a sistematizar sus propios principios. A ello alude INGROSSO M. "Diritto, sistema e giustizia tributaria", *Rass. Trib.*, núm. 3, 1990, pag. 173, cuando señala que ciertos ingresos como los impuestos se basarían en el principio de solidaridad, mientras que otros -tasas y contribuciones especiales- se fundarían en el principio de conmutatividad. Y es claro a estos efectos que algunos de esos subsistemas se han desarrollado mucho más y más rápidamente que otros, por ejemplo, el ámbito de los tributos con respecto a los demás ámbitos del fenómeno financiero. De esta forma sólo a través de los principios constitucionales puede articularse una concepción teórica completa de la ordenación normativa de la Hacienda. A este respecto parece poco aventurado señalar la más que aceptable ordenación de los tributos puesto que bloques normativos enteros, muy amplios en la mayoría de los casos, no tienen aplicación en un sólo tributo sino que por el contrario son extensibles al resto. Desde este punto de vista no hay duda alguna de que efectivamente puede hablarse de un sistema tributario completo y, en cierta medida, coherente. No obstante la justeza de esta afirmación, también conviene no perder de vista que las diferenciaciones se han reforzado unas veces como consecuencia de la creciente complejidad de la realidad social sobre la que aquél se proyecta y en otras por la ampliación de la propia realidad jurídica dentro de la cual merece la pena destacarse el dato de que el Derecho Tributario no contempla ya en la generalidad de los casos las consecuencias jurídico-materiales de sus disposiciones para otros sectores del ordenamiento, sino que esos otros sectores del ordenamiento toman en consideración los efectos de las normas tributarias. Esa, desde luego, es una buena prueba de la autonomía del Derecho Financiero.



exige también un tratamiento igual en el desarrollo y aplicación por los poderes públicos de las normas jurídicas, apareciendo en ese sentido la igualdad como una exigencia de resultados, no como simple previsión normativa, por lo que el análisis de su satisfacción debe exceder de la pura atención a la norma, abarcando también el resultado de su aplicación (STC 30/1988, de 29 de Febrero), verificándose si ante una identidad sustancial en los presupuestos de hecho hubo diferente decisión o, más exactamente, si esta diferencia es motivada, razonable y manifiesta, aunque no sea expresa (SSTC 49/1982, de 14 de Julio; 142/1985, de 23 de Octubre; 166/1985, de 9 de Diciembre; 42/1987, de 22 de Abril; 66/1987, de 21 de Mayo; 101/1987, de 15 de Junio; 120/1987, de 10 de Julio; 181/1987, de 13 de Noviembre; 12/1988, de 3 de Febrero, 35/1988, de 2 de Marzo)<sup>354</sup>. Ni qué decir tiene que el Tribunal Constitucional también se pronuncia sobre la aplicación del principio de igualdad en el gasto (STC 77/1985, de 27 de Junio).

---

<sup>354</sup> LOZANO SERRANO, C. *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el Derecho Financiero y Tributario*. Civitas, Madrid, 1990, pag. 28. Enfatiza TIPKE la importancia del principio de igualdad en la aplicación práctica de la norma y alude para ello a la llamada Sentencia del Tribunal Constitucional Alemán sobre la tributación de los intereses (BvergGE, 84, 239, 268, 271 ss; BStBl., 1991, 654, 664 ss.), en la que se dilucidaba la constitucionalidad de unas previsiones que en la práctica suponían la no declaración de más de la mitad de los intereses que la Ley sometía a gravamen y sobre las que el Alto Tribunal señaló: “El principio de igualdad exige del Derecho tributario que los obligados tributarios resulten gravados con igualdad por la ley tributaria no sólo desde la perspectiva jurídica, sino en el plano de los hechos. La igualdad tributaria tiene entre sus componentes tanto la igualdad del deber tributario como la igualdad de su exigencia en la recaudación. De ahí se deduce que la ley tributaria debe estar inserta en un contexto que, por principio, garantice la igualdad del gravamen también desde la perspectiva de las consecuencias prácticas. Si la liquidación de un impuesto depende de la declaración del contribuyente, deben establecerse especiales exigencias sobre la honestidad del contribuyente. Por consiguiente, el legislador debe afianzar la honestidad tributaria mediante suficientes posibilidades de control que garanticen la igualdad impositiva. En el procedimiento de liquidación, el principio de declaración debe complementarse mediante el principio de control. Desde el punto de vista constitucional los motivos macroeconómicos no pueden justificar una renuncia del legislador a un control suficiente de la declaración de los contribuyentes a través del procedimiento de liquidación. Si una norma procedimental actúa estructuralmente frente al hecho imponible de modo tal que el crédito tributario no puede hacerse eficaz de modo general, y dicho resultado es imputable al legislador, el quebrantamiento del principio de igualdad produce también la inconstitucionalidad de las normas tributarias materiales” (TIPKE, K. *Moral tributaria del Estado...*, op. cit. pag. 79).

No obstante, pasando del correlato concreto de los principios de justicia establecidos por la Constitución, a la relevancia o aplicación efectiva de los mismos en el ámbito del ordenamiento financiero, un aspecto destaca, sobremanera, -constituyendo la segunda consecuencia que de la aplicación de esos principios cabe extraer- cual es el de que el sistema tributario adquiere unas finalidades que exceden con mucho a la mera recaudación de ingresos, para asumir entre sus objetivos, el logro de otros fines mucho más importantes -y protegidos también expresamente por el articulado constitucional- como el de igualdad, al que antes nos referíamos, progresividad y redistribución, valores todos ellos capaces de dotar de efectiva consistencia a la idea de solidaridad en que encuentra su fundamento el deber de contribuir<sup>355</sup>. Es por ello cierto que el efectivo cumplimiento de los principios constitucionales está muy necesitado del sistema impositivo -en su completa vertiente de ingresos y gastos como ya en su momento dejara bien claro el profesor RODRIGUEZ BEREIJO- para lograr una aplicación efectiva desde un punto de vista general, lo que, como puede imaginarse, modificará grandemente el concepto de tributo que hasta ahora se tenía producto de una ideología liberal a ultranza<sup>356</sup>.

También es claro que las normas no pueden limitarse exclusivamente a su mera plasmación normativa, sino que todas han de perseguir resultados aplicativos. La afirmación que sustenta el interés

---

<sup>355</sup> Así se manifiesta expresamente LOZANO SERRANO, C. *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el Derecho Financiero y Tributario*, op. cit. pag. 33 y ss. Vid. DE MIGUEL CANUTO, E. "Aproximación a la solidaridad financiera como criterio regulador de la Hacienda Pública en Benvenuto Griziotti", REDF, núm. 78, 1993, pag. 181 y ss. PEREZ ROYO, F. "Principio de legalidad, deber de contribuir y Decretos Leyes en materia tributaria", REDC, núm. 13, 1985, pag. 56.

<sup>356</sup> Para LOZANO SERRANO, C. *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el Derecho Financiero y Tributario*, op. cit. pag. 34, "si la justicia es concebida en el texto constitucional de modo unitario e inescindible como resultado del ordenamiento jurídico, la duda que surge es la de hasta qué punto pueden conseguirse la igualdad y demás valores que la definen sin que a ello coadyuve también la política fiscal. difícilmente, en efecto, podrá haber redistribución, igualdad real y solidaridad sin un sistema tributario orientado prevalentemente hacia esos fines. Las consecuencias que de ello derivan para el propio concepto de tributo son evidentes, e imponen una revisión de la configuración que de él se ha hecho en el marco de una filosofía político-jurídica que hunde sus raíces en el liberalismo".

de las normas traduciéndolo en los objetivos alcanzados resulta de singular aplicación en el ámbito del Derecho Tributario. Ahora bien, lo que no parece razonable sostener es que tal interés se traduzca en la necesidad de protección a ultranza de las sumas detraídas en concepto impositivo a los contribuyentes. Dicho de otra manera, fundamentándose el deber de contribuir en el principio de solidaridad, su regulación no puede obedecer exclusivamente a la finalidad de obtención de fondos con que cubrir el gasto público, puesto que aparte de las finalidades que se atribuyen al sistema fiscal más allá de la clásica recaudatoria, su articulación no puede tampoco prescindir del resto de mandatos y preceptos constitucionales.

Por ello el Tribunal Constitucional se ha visto en la necesidad de recordar –aunque todavía con excesiva timidez– que la finalidad recaudatoria, obviamente legítima desde el punto de vista constitucional como actividad medial necesaria, no puede perseguirse con sacrificio de los derechos y las libertades fundamentales, y aunque el propio deber de contribuir puede delimitar el ámbito de alguno de ellos, como el de la intimidad personal y familiar o el de legalidad penal, lo que no puede hacer es desconocer su contenido esencial (como ocurrió con el derecho a la tutela judicial efectiva en el Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados o en la Sentencia 194/2000 que declaraba la inconstitucionalidad de la Disposición Adicional Cuarta de la Ley de Tasas y Precios Públicos). Otro ejemplo palmario de ello puede encontrarse en la interpretación incorrecta del valor probatorio de las actas de la Inspección esgrimida por la Administración, que no puede menoscabar la presunción de inocencia ni el principio general de la carga de la prueba (STC 76/1990, de 26 de Abril). Y tal respeto no se agota con los derechos fundamentales, sino que, en general, todas las previsiones constitucionales deben ser ponderadas por el sistema tributario,

conforme a lo señalado por la STC 45/1989, de 20 de Febrero, respecto a la protección de la familia prevista por el artículo 39 CE<sup>357</sup>.

Esos principios constitucionales, donde el papel protagonista lo adopta, como ya hemos apuntado, el de igualdad ante la ley (y no como podría pensarse el de capacidad económica<sup>358</sup>) se condensan en el de legalidad (las decisiones fundamentales en materia de ingresos y gastos han de ser adoptados por los órganos del Estado que ejercen el poder legislativo quedando plasmadas en forma de ley<sup>359</sup>) y en el principio de seguridad jurídica, en virtud del cual es posible prever y calcular las decisiones de las autoridades y de los tribunales coadyuvando a la paz jurídica y a la protección de la confianza<sup>360</sup>. Por no mencionar el respeto a la pléyade de derechos fundamentales reconocidos en la Constitución

---

<sup>357</sup> LOZANO SERRANO, C. *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el Derecho Financiero y Tributario*, op. cit. pag. 37. Para la adecuada comprensión del tema que abordamos es imprescindible referirse al magnífico trabajo del profesor FEDELE, A. "I principi costituzionali e l'accertamento tributario", Riv. dir. fin. sc. fin, núm. 3, 1992, pag. 463 y ss.

<sup>358</sup> FERREIRO LAPATZA J. J. "Derecho Financiero" en FERREIRO, J. J.; MIQUEL J.; MIR S.; SALVADOR CODERCH P. *La enseñanza del Derecho en España*, Tecnos, Madrid, 1987, pag. 113. A tal respecto, VON IHERING, R. *El fin en el Derecho*, Comares, Granada, 2000, pag. 256, llega a decir: "Es tan grande la igualdad que medimos con ella el concepto más alto del derecho –pues tal es la justicia-?. ¿Por qué debe el derecho aspirar a la igualdad ya que toda la naturaleza la niega? ¿Y qué valor tiene la igualdad independientemente de la determinación del contenido de la misma?. Igualdad puede también ser igualdad en la miseria. ¿Es un consuelo para el delincuente saber que el castigo que le alcanza alcanzará también a todos los otros en la misma situación?. La exigencia de la igualdad parece tener su razón última en un rasgo odioso del corazón humano, en la malevolencia y la envidia –nadie debe estar mejor o menos mal que yo; yo soy miserable ¡que lo sean también los otros!. Pero no por eso queremos en el derecho la igualdad, porque fuese en sí algo apetecible –pues no lo es de ningún modo, y se ha cuidado de que junto a toda la igualdad del derecho haga brotar de mil fuentes nuevamente la desigualdad- sino que la queremos porque es la condición del bien de la sociedad. Cuando las cargas que la sociedad impone a sus miembros son desigualmente repartidas, no solamente sufre aquella parte que está gravemente recargada, sino la sociedad entera, el punto de gravedad es dislocado, el equilibrio perturbado y la consecuencia natural de ello es la lucha social para el fin del establecimiento del equilibrio, en ciertas circunstancias una amenaza altamente peligrosa y una conmoción del orden social existente".

<sup>359</sup> Por ello la adoración por el reglamento, en feliz expresión de FERREIRO, ha de rechazarse enérgicamente por cuanto que muchos de éstos se extralimitan en su función de cabal desarrollo de la ley bajo cuya cobertura se mueven. Otra cosa es, desde luego, que la propia ley a la que nos referimos, no encuentre adecuado acomodo en la Constitución como norma suprema.

<sup>360</sup> En este sentido el artículo 9. 3 de la Constitución Española.

(libertad ideológica, libertad de expresión, secreto profesional, irretroactividad de las disposiciones sancionadoras, etc.), donde ocupa un papel más que relevante el derecho a la prueba como medio de defensa jurídica. Además, por medio de algunas otras previsiones de corte claramente positivo, se estimula a la Administración, vinculándola jurídicamente, a que sirva con objetividad los intereses generales actuando de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la ley y al Derecho (art. 103 de la Constitución).

El Tribunal Constitucional se ha encargado de reiterar la conexión e identidad de los principios del artículo 31 de la Constitución con los generales de la Constitución prescribiendo la necesidad de que sean entendidos y aplicados en perfecta sintonía con el resto de los principios insertos en la Norma Fundamental, especialmente con los principios rectores de la política social y económica, y de la misma forma, que sirvan de guía y base para otros sectores del Ordenamiento.

Conviene advertir, por si todavía no se hubiera remarcado lo suficiente, que la CE destierra el interés recaudatorio como interés tutelado por la norma. Ciertamente es que antes de la promulgación de aquella dicho interés presentaba una relevancia incuestionable que se averaba en los siguientes extremos:

a) Con base a su presencia o ausencia se decidía la adscripción o ajenidad de determinados institutos a la normativa tributaria.

b) Servía como elemento determinante en la tarea interpretativa tan necesaria en la mayoría de las ocasiones como consecuencia de la oscuridad de la norma.

c) Determinaba un factor de contraste para juzgar sobre la admisibilidad de ciertas interpretaciones para analizar si éstas velaban adecuadamente el interés digno de tutela<sup>361</sup>.

Debe observarse que tal planteamiento gozaba de una lógica aplastante, puesto que si el nexo tributario entre Estado y contribuyente se sustentaba en una relación formal de poder<sup>362</sup>, ésta cumplía su cabal desarrollo cuando la suma era detraída de manos del particular e ingresada en las arcas públicas. Tal aspecto, lógicamente, también guardaba mucha relación con esa concepción iusprivatista centrada en lo que la doctrina italiana venía llamando “rapporto giuridico d'imposta”. Pero la construcción lógico-jurídica descrita, no casa sin embargo, con los postulados que la Constitución consagra. Para ésta lo verdaderamente importante, y sobre lo que pivota la aplicación de la norma tributaria, son las necesidades sociales que encuentran adecuada cobertura y protección en la norma constitucional y a cuya perfecta satisfacción debe tender el Derecho<sup>363</sup>. Ello obliga a atender al principio de igualdad real que se erige así en la necesidad o exigencia primaria del ordenamiento financiero, por lo que es necesario referirse a la importancia que en la propia metodología jurídica reviste la condición de valor supremo y de orientador del orden jurídico de tal

---

<sup>361</sup> Vid. LOZANO SERRANO C. op. ult. cit. pag. 83.

<sup>362</sup> Cfr. BÜHLER, O. “La influencia del Derecho tributario sobre la construcción de los conceptos del Derecho público”, HPE núm. 22, 1973, pag. 173 y ss.

<sup>363</sup> Es desde esta perspectiva desde la que cabe señalar la verdadera importancia de la finalidad y no del interés tutelado por las normas. A tales efectos, el profesor LOZANO, propone un ejemplo bastante elocuente: “la tutela del ahorro o la inversión -por citar ejemplos de exenciones ante los que se ha planteado el problema- nada indica en cuanto a su legitimidad constitucional, debiendo juzgarse ésta a partir de esas necesidades sociales que deben atenderse, y que podrán serlo a través de estos mecanismos o bien protegiendo y tutelando otro tipo de intereses. No es, en definitiva, el interés tutelado por una norma el que indica su admisibilidad constitucional, pudiendo perseguirse y garantizarse los fines de justicia a través de la tutela de intereses diversos, lo que ya caerá en el ámbito de opción política del legislador. Por contra, lo que nunca podrá éste es sustraerse a la consecución de aquellas finalidades recogidas en el Texto Fundamental, y desde las cuales se enjuiciará la legitimidad y la validez de su actuación normativa, al igual que la de resto de actuaciones de todos los poderes públicos”. LOZANO SERRANO, C. *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el Derecho Financiero y Tributario*, op. cit. pag. 147.

principio<sup>364</sup>, un valor este completamente inalcanzable de no respetarse adecuadamente el principio de seguridad jurídica que lo hace posible. Si ello es cierto y de total aplicación al ordenamiento jurídico en su conjunto<sup>365</sup>, a la norma tributaria le cabe un papel fundamental por cuanto que la actividad financiera no puede reducirse ya a la de obtención de ingresos con los que levantar o subvenir unos gastos cada vez más crecientes, sino la de lograr, mediante esa actividad medial, la aspiración consagrada en esos fines generales y que se recogen de una forma sintética en el artículo 9. 2 de la Constitución.

Si las ideas claves o los principios a los que debería responder el ordenamiento jurídico en general y el financiero en particular son los de seguridad, progresividad, redistribución y solidaridad<sup>366</sup>, lógico es que entonces, giren a su alrededor las labores de conocimiento, explicación, interpretación y aplicación de la norma tributaria<sup>367</sup>. Sobre este último

---

<sup>364</sup> A este respecto, LASARTE ALVAREZ, J. *El sistema tributario actual y la situación financiera del sector público*, Sevilla, 1993, pag. 20 señala: "La certeza, la comodidad y la economía hacen referencia, en efecto, a aspectos formales de la imposición, relacionados con su aceptación por parte de los ciudadanos y la eficacia de la recaudación, ajenos a la justicia e igualdad de las cargas públicas". Vid. SOLER ROCH M. T. *Incentivos a la inversión y justicia tributaria*, Civitas, Madrid, 1983, pag. 148.

<sup>365</sup> Cfr. GARCIA DE ENTERRIA E. *Reflexiones sobre la ley y los Principios del Derecho*, Civitas, Madrid, 1984, pag. 17 y ss. Sobre la importancia de los principios generales y de la visión sustancialista del Derecho Financiero, y SIMON ACOSTA, E. op. ult. cit. pag. 356 y 357.

<sup>366</sup> Puestas de manifiesto por LOZANO SERRANO, C. *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el Derecho Financiero y Tributario*, op. cit. pag. 145.

<sup>367</sup> No es por ello extraño que el profesor MARTIN QUERALT, incidiendo en lo apuntado por LOZANO, señale que en el campo de la interpretación, no sea posible dejar de constatar el hecho de la profunda variación que ha supuesto la Constitución española elevando a categoría algunos conceptos sobre cuya operatividad no es fácil disentir. Esos beneficiosos efectos constitucionales se proyectan y concretan en un triple sentido. En primer lugar, la consideración unitaria del ordenamiento y la consiguiente exclusión de las interpretaciones uti singuli o particulares; en segundo lugar la superación del formalismo jurídico que aboca a la estimación de los principios materiales como elementos informadores de todo el ordenamiento jurídico; por fin, en tercer lugar la configuración de los principios constitucionales como elementos de la estructura normativa y como criterios interpretativos. Es más, el Tribunal Supremo viene aceptando no sólo los principios constitucionales, sino cualesquiera principios generales del Derecho, que de esta forma resultarían de aplicación en la tarea interpretativa de las normas tributarias: "Mantener el criterio que sostiene la Administración equivale a interpretar el texto de la norma literalmente, dando preferencia a su texto y haciendo primar éste sobre principios tan esenciales como son

aspecto vale la pena verter alguna reflexión. Es cierto que los principios materiales del Ordenamiento tributario no son directamente aplicables en la misma medida en que lo son los relativos a los llamados derechos fundamentales (estando, por tanto, necesitados de un desarrollo legislativo como los atinentes a los principios rectores de la política social y económica), pero ello en modo alguno implica su configuración como normas meramente programáticas, dado que los propios Tribunales están facultados para inaplicar las normas que vayan en contra de los referidos principios.

Puede afirmarse, por lo tanto, que los principios tributarios son elementos interpretativos, informadores del ordenamiento, vinculan al legislador y tienen eficacia derogatoria y buena prueba de ello la constituye la Sentencia del Tribunal Constitucional 4/1981, de 2 de Febrero, mediante la cual el máximo intérprete de la Norma Fundamental declaró la inconstitucionalidad de un considerable número de preceptos relativos al régimen local, que se mostraban en clara contradicción con el principio de autonomía local.

El valor normativo de los principios constitucionales, unido al carácter ordinamental de nuestro sistema jurídico, se ha erigido en piedra angular sobre la que las decisiones judiciales han podido poner el acento en la necesaria superación del positivismo jurídico y, por consiguiente, del literalismo hermenéutico. La norma tributaria, con el advenimiento de la Constitución se ha transformado, en un instrumento de cambio social como en su día ya sostuviera el profesor

---

la buena fe, la equidad y la justicia, ya que resultaría de mejor condición el deudor que ateniéndose al puro texto escrito limita su responsabilidad al patrimonio social y deja de pagar sus deudas, y de peor condición el deudor que, en vez de conservar estos bienes -que en conciencia sabe que corresponden a sus deudores- para pagar sus deudas y no causar perjuicios a terceros, hace entrega de sus bienes a sus acreedores, el cual se vería sancionado no permitiéndose, a efectos fiscales, calificar de disminución patrimonial, lo que es una realidad tangible y no discutida" (STS de 5 de Diciembre de 1988, en Impuestos núm. 11, 1989, pag. 66). En este sentido MARTIN QUERALT, J. "Interpretación de normas tributarias y Derecho Constitucional", CT, núm. 64, 1992, pag. 58.



LASARTE<sup>368</sup>, para el cual "los tributos se convierten así en elementos activos al servicio de objetivos funcionales, no recaudatorios, que han permitido hablar, aunque el término tiene hoy poca fortuna, de una Hacienda "funcional" tal vez para destacar esa finalidad contrapuesta a su tradicional carácter instrumental limitado a la obtención de medios"<sup>369</sup>.

Toda esta nueva y correcta concepción metodológica, que implica una evidente conexión de la norma tributaria con el resto de las disciplinas jurídicas -y que se han de tener en cuenta no sólo desde el punto de vista dogmático sino también en el plano de su aplicación práctica- es fruto del intervencionismo o de la decidida beligerancia de los poderes públicos que se halla inserta en la Constitución del 78<sup>370</sup>.

---

<sup>368</sup> LASARTE ALVAREZ J. "Funcionalidad del sistema fiscal y exigencia de cambio" REDF, núm. 37, 1983, pag. 17.

<sup>369</sup> LASARTE ALVAREZ J. *El sistema tributario actual y la situación financiera del sector público*, op. cit. pag. 68. Sobre tal interés recaudatorio como peligro cierto que en muchas ocasiones se cierne sobre los ciudadanos, el autor citado advierte con claridad (pag. 17): "No dudamos, pues, en afirmar que el perfeccionamiento de los criterios de imposición implica mayor obstáculo para la formulación y asentamiento de los tributos y para su concepción como eficaces instrumentos recaudatorios. Es sabido que los servicios del Ministerio de Economía y Hacienda otorgan prioridad al análisis del posible efecto en el nivel de recaudación de toda modificación legislativa, cualquiera que sea la causa que la aconseje e incluso si ésta es la obediencia a los principios constitucionales; esa preocupación fue especialmente notoria cuando el Tribunal Constitucional falló contra el régimen de la familia en el Impuesto sobre la Renta, ocasión en la que fue frecuente escuchar cálculos de ingresos que dejarían de percibirse esgrimidos a modo de argumentos contra la decisión del Tribunal y la dificultad de aplicación de su mandato, o como primer criterio para fundamentar el juicio sobre soluciones alternativas".

<sup>370</sup> Sobre ello incide magistralmente el profesor LASARTE señalando: "El sistema tributario no puede tener un comportamiento estrictamente recaudatorio cualesquiera que sean sus efectos sobre la actividad general, de manera que atienda sólo a la necesidad perentoria de obtención de fondos sin tener en cuenta al mismo tiempo su posible incidencia en el cumplimiento de los objetivos económicos encomendados por la Constitución al Estado, en particular, estabilidad y pleno empleo. Los tributos han quedado por tanto subsumidos en el conjunto de instrumentos públicos cuya utilización, de una manera u otra, está condicionada por esos objetivos. La limitación real de su cuantía procede de estos mandatos constitucionales, que a tal efecto operan con mucha más eficacia que la prohibición de confiscación. FUENTES QUINTANA explica en sus conocidas lecciones de *Hacienda Pública* que una característica básica del sistema tributario debe ser la de "evitar el exceso de gravamen", de modo que no produzca una variación significativa de los precios relativos fijados por el mercado. No se trata sólo de una conclusión derivada del razonamiento económico; esa medida fiscal es también una consecuencia jurídica de los preceptos de la Constitución antes

Esta no se conforma con el reconocimiento de unos derechos formales desde el punto de vista meramente ideal, sino que acaba reconociendo que la consecución de la justicia, con sus inherentes precipitados de igualdad y seguridad, ha de conseguirse con las herramientas que el ordenamiento jurídico pone a disposición de los poderes públicos<sup>371</sup>.

Caracterizar la norma tributaria como aquella que se define por tutelar un interés público de naturaleza fiscal o recaudatoria aparecería como una reducción unidimensional de su contenido y de sus objetivos<sup>372</sup>. Desde este punto de vista lo relevante, jurídicamente

---

citados". LASARTE ALVAREZ, J. *El sistema tributario actual y la situación financiera del sector público*, op. cit. pag. 30 y 31.

<sup>371</sup> Para LASARTE no cabe duda alguna sobre la prioridad de la consecución de un sistema tributario justo respecto de otras exigencias más o menos formales: "Pero ahora debemos resaltar que las reglas constitucionales sobre la exigencia de los tributos trascienden estos aspectos formales (que, ciertamente, no pueden minusvalorarse) y obligan, repetimos, a la formulación de un "sistema tributario justo" frente a modelos históricos libres de la preocupación por la idea de justicia fiscal que corresponde a nuestro tiempo; aunque, lógicamente, salvo en los casos de poder político depredador, siempre procuraron adaptarse a criterios de racionalidad económica y política, y buscar las líneas de menor resistencia del ciudadano, menor incidencia o daño en el sistema económico del que derivaban los ingresos y mayor recaudación". LASARTE ALVAREZ J. *El sistema tributario actual y la situación financiera del sector público*, op. cit. pag. 21.

<sup>372</sup> Vid. en este sentido las STC 60/1982, de 11 de Octubre; 62/1983, de 11 de Julio; 18/1984, de 7 de Febrero. La idea, no obstante, había sido apuntada por el profesor SAINZ DE BUJANDA F. "El nacimiento de la obligación tributaria" en Hacienda y Derecho, IV., pag. 89 y 90, cuando aludía a que la Administración no era sino una mera gestora de los intereses generales, no ostentando interés particular alguno frente al contribuyente. También coincide con las ideas expuestas el profesor LASARTE, para quien es necesario relacionar cuanto llevamos dicho con algunos principios materiales de la actividad financiera como el principio de no confiscatoriedad, señalando a tal efecto: "El sistema tributario no puede ser ajeno a este planteamiento. Las detracciones coactivas exigidas por el sector público a la economía privada no pueden tener un efecto depredador, atendiendo exclusivamente a la cuantía de las sumas recaudadas cualquiera que sea el efecto que produzcan sobre la misma, preocupadas sólo de cubrir el montante necesario para la atención de los gastos públicos. Tal conducta sería incompatible con la concepción constitucional de nuestra realidad económica y social. No podemos aceptar las tesis propias del neoliberalismo radical que consideran que toda detracción fiscal produce un efecto negativo en el sistema económico, porque tales tesis responden en el fondo a una negación de la utilidad y necesidad del Estado y son formuladas generalmente desde un utópico e interesado liberalismo de tendencia anárquica y antisocial. Pero tampoco podemos admitir que se desconozca el carácter instrumental de los tributos, que deben financiar al Estado en el contexto del sistema de economía mixta en que éste desarrolla sus funciones, con el consiguiente respeto de las reglas constitucionales que le impiden causar daños irreversibles a la economía privada; no debe plantearse la cuestión en términos de contraposición de intereses públicos y privados, con lógica prevalencia de los primeros, sino de integración y articulación de ambos sectores, que es el mecanismo

hablando, no es el interés tutelado sino el fin o los fines que debe perseguir la actuación de los entes públicos en clara referencia a lo dispuesto en el artículo 31 de la Constitución<sup>373</sup>, precepto donde se concreta la idea certera de la justicia tributaria y que se concibe como un precepto de resultados por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional. De lo contrario se correría el riesgo de vaciar de contenido el claro mandato del constituyente formalizándolo y dejándolo sin vida, esto es, materialmente vacío.

En mérito a las anteriores consideraciones, cabe señalar que si bien la recaudación de los tributos es uno de los aspectos más relevantes del fenómeno financiero, no es ni el único ni el más importante, pues si así fuera, la interpretación y aplicación de la norma tributaria debería girar sobre la misma, desconociendo otros campos de singular importancia material igualmente reconocidos y protegidos por la Constitución<sup>374</sup>. Es sólo desde una perspectiva anclada en el pasado

---

esencial de una economía mixta, que implica su mutuo condicionamiento y dependencia. Este es el escenario en que actúan los tributos actuales, que sólo pueden ser eficaces instrumentos de recaudación si al mismo tiempo que obtienen las sumas necesarias no causan deterioro en la economía privada. En consecuencia, de ahí procede su verdadera limitación en cuanto tales instrumentos recaudatorios. El Ministro de Hacienda es en nuestra época, ante todo, un Ministro de Economía y es esta condición lo que le otorga especial relevancia". LASARTE ALVAREZ J. *El sistema tributario actual y la situación financiera del sector público*, op. cit. pag. 66.

<sup>373</sup> Ello puede comprenderse bien si atendemos al dato de que el campo de los fines corresponde a la Constitución, mientras que los intereses tutelados por las normas se sitúan en un nivel inferior. Es decir, de los fines se encarga la constitución y de los intereses la Ley. Ello parece claro si se atiende al dato de que la Constitución no puede contener el compendio de intereses protegidos (intereses que resultarían contradictorios entre sí) sino los criterios superiores (fines y principios de justicia) para una adecuada ponderación de aquellos. Y está claro que el interés es menos importante que los fines puesto que el fin del pleno empleo señalado por la Constitución o el de la redistribución de la riqueza pueden ser conseguidos mediante la tutela de intereses diversos como puede ser el ahorro, la inversión o el consumo. Vid. LOZANO SERRANO C. *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el Derecho Financiero y Tributario*, op. cit. pag. 111

<sup>374</sup> "No basta, por consiguiente, como contenido del artículo 31, el mero deber de pagar, sino que éste debe enmarcarse en unas coordenadas y en unos principios de justicia sin atención a los cuales el pago del tributo debe reputarse inadmisibles, conforme se ha tenido ya ocasión de declarar por el Tribunal Constitucional cuando ha entendido vulnerado alguno de los criterios de justicia tributaria. Con tales premisas, concebir la tarea interpretativa y aplicativa del Derecho Financiero como

(el establecimiento del tributo basado en la potestad de imperio) y ya, creemos, plenamente superada, desde la que se puede admitir como válida la norma que se establece con el único objetivo de procurar ingresos al ente público y que desconoce cualquier otro presupuesto<sup>375</sup>.

---

tendente a satisfacer el interés tutelado por las normas tributarias, se nos antoja una clara "formalización" del deber de contribuir, en contra de como ha sido recogido por el Texto Constitucional. A tenor de éste, desde luego, no cabe -por así decirlo- cualquier deber de contribuir, ni cualquier prestación patrimonial al ente público, sino sólo aquél que se configura por el legislador de acuerdo con los principios de justicia. Ya este solo aspecto debería bastar para rechazar la preeminencia del criterio que se comenta, pues ni siquiera como formulación dogmática -ni mucho menos como horizonte aplicativo- puede defenderse que el contenido exclusivo del deber de contribuir sea allegar fondos al erario público. Siendo evidentemente éste parte esencial y definitoria de su contenido, lo que no puede es mutilarse el mismo despojándolo de todas las connotaciones -o mejor, exigencias- que han de concurrir en su configuración" (LOZANO SERRANO C. *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el Derecho Financiero y Tributario*, op. cit. pag. 108).

<sup>375</sup> Es desde esta perspectiva que LOZANO SERRANO C. *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el Derecho Financiero y Tributario*, op. cit. pag. 113, critica la Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990, de 26 de Abril, o la 45/1989, de 20 de Febrero, donde se justifica por el interés público la no devolución del IRPF ingresado con arreglo a la ley declarada inconstitucional. Y así, por lo que se refiere a la primera, señala: " Un ejemplo reciente de este modo de enjuiciar una norma financiera lo encontramos en la STC 76/1990, de 26 de Abril, en la que el propio Tribunal legitima el artículo 58. 2 LGT, en lo relativo a la fijación del interés de demora, alegando que el interés de la Hacienda Pública es más protegible que el del particular cuando ambos se ven afectados por el retraso en la percepción de cantidades que les son debidas. Ni el riesgo que menciona el Tribunal de una demora mayoritaria de los contribuyentes (tan hipotético y eventual que no nos merece ni siquiera comentario), pura especulación de futuro que se nos antoja absolutamente insuficiente como base de un razonamiento de constitucionalidad, ni, sobre todo, la contraposición y decidida defensa del interés público, totalmente formal y nominalista, son argumentos suficientes para la conclusión a que se llega. Más bien parece, aunque no se diga, que esa ritual apelación al interés público es un cómodo expediente con el que se pretende justificar una desigualdad de trato que hubiera necesitado motivos más sólidos para resultar admisible, sobre todo teniendo en cuenta que el interés de demora también se devenga por actuaciones lícitas del particular amparadas por el ordenamiento, como aplazamientos del pago, suspensión por impugnación, adecuación a la respuesta a una consulta, y otros, en fin, que no pueden asimilarse -como parece ignorar el Tribunal- a las infracciones o retrasos injustificados. Para alcanzar esta solución, basta recuperar el antiguo fundamento del tributo en la potestad de imperio del Estado, lo que, obviamente, dejaría bastante desairados los principios de justicia financiera, pero habría evitado el esfuerzo de tener que acudir a argumentos tan endebles como los utilizados. ¿Dónde queda tras este pronunciamiento la construcción del Tribunal acerca del deber de contribuir -que se recuerda al inicio de la propia sentencia- o la de la razonabilidad y no arbitrariedad de las discriminaciones, incluso como exigencia de proporcionalidad de la medida discriminatoria?. Resultados como éste...nos parecen el mejor argumento para rechazar como criterio aplicativo de las normas tributarias el del interés por ellas tutelado, revelando ambos casos la "formalización" del deber de contribuir antes aludida, con detrimento de los principios y del resultado de justicia a que debe orientarse el sistema tributario, y que sólo rebasando ese contenido interno de sus normas podrán ser alcanzados y satisfechos".

Y este creemos que ha sido uno de los mayores problemas aplicativos de la RIC.

A una regulación manifiestamente mejorable y que ha adolecido de una fuerte inseguridad jurídica se la ha unido una interpretación fiscalista o recaudatoria que ha pretextado cualquier excusa para eliminar el incentivo y regularizar al contribuyente. Sin embargo, no puede perderse de vista que la Administración, en su labor de aplicación del sistema tributario, no actúa en defensa de un interés propio, sino del general. Y éste no es otro que conseguir la efectiva realización del deber de contribuir formulado en el art. 31 de la Constitución Española. Por tanto, no puede afirmarse con propiedad que, tal y como sucede en el proceso civil, existan hechos –cualquier incumplimiento, error u omisión del contribuyente que tiene que aplicar el mandato legal- que “favorezcan” a la Administración. Esta, por el contrario, debe conseguir la efectividad de los principios constitucionales de justicia y, por ello, debe estar tan interesada en acreditar la realización del hecho imponible como en la del presupuesto de hecho del posible beneficio fiscal sin cicaterías ni excusas formales.

Todo lo anterior supondría incluso que si la Administración conoce que el obligado tributario goza del derecho a disfrutar de un incentivo fiscal, tiene el deber de aplicarlo interpretándolo además de una forma generosa y no estricta o cicatera, pues el interés tutelado por la norma creadora del beneficio no puede ser ignorado por la Administración, ni siquiera como “justa compensación” al incumplimiento del contribuyente en su implementación, toda vez que ello revelaría una incorrecta interpretación administrativa de las normas incentivadoras, pues éstas no defienden un interés estrictamente privado, sino eminentemente público, materializado en el propio principio de legalidad que las alumbra. El interés tutelado por la norma que instaura el beneficio fiscal no es un interés privado o peculiar del sujeto que de él se aprovecha, porque la norma reguladora

del incentivo guarda siempre conexión con un interés público o colectivo superior, sea inmediato y concreto en las que atienden a fines de política social o económica, sea el genérico en la realización de los principios de justicia que inspiran el sistema tributario en su conjunto.

Otra solución implicaría otorgar un protagonismo preponderante a los aspectos formales en la aplicación de la ley con menoscabo de los valores a los que aquélla debe tender y que justifican su razón de ser. Y en tal sentido no es menester recordar aquí la abundante doctrina jurisprudencial que considera inaceptable la pérdida de derechos sustanciales por el mero incumplimiento de obligaciones formales, lo que atentaría contra el principio de proporcionalidad pero quizás todavía más contra el propio sentido común porque los institutos jurídicos forman parte de un todo global que los explica, trasciende y determina.

**SEGUNDA PARTE**  
**VISION CONTABLE**

# **INTRODUCCION**



## **INTRODUCCION:**

Una vez realizado el análisis de los aspectos legales de la Reserva para Inversiones en Canarias, es necesario poner de manifiesto, de acuerdo con su naturaleza, las repercusiones que ha tenido sobre el reconocimiento, la valoración y representación contable de la Reserva el Plan General de Contabilidad de 2007, aprobado por Real Decreto 1514/2007 de 16 de noviembre. Todo ello queda recogido en esta segunda parte formada por el capítulo IV.

En este capítulo, debido a que los principales problemas que ha tenido la materialización de la RIC han sido ocasionados por el reconocimiento de los activos y/o a su valoración, recogemos la normativa y comentarios sobre ella referida a ambos, reconocimiento y valoración.

En cuanto a las definiciones y relaciones contables, no menos importantes, ya que son el campo de representación en el que se encuentran la información, el control y la inspección, hemos hecho, para cada apartado del capítulo, una referencia de localización en el texto del PGC de 2007.

La secuencia en la que se ha estructurado el capítulo, es la siguiente:

En el epígrafe 1, Concepto y naturaleza contable de la R.I.C.: consideraciones generales, se hace una introducción a la figura fiscal, a su importancia económica, a su naturaleza contable y se inicia la representación contable en su aspecto de Reserva.

A continuación, en el epígrafe 2, Conceptos computables en la formación de los resultados, se exponen de forma extensa los nuevos conceptos fiscales que introduce el Plan General de Contabilidad de 2007 y se ponen de manifiesto los principios de la dotación contable a la Reserva para Inversiones en Canarias.

En el epígrafe 3 se desarrollan las posibilidades de materialización de la R.I.C., punto de constante controversia entre la Hacienda Pública y los empresarios. Hemos expuesto las diferentes alternativas que ofrece la normativa aplicable: Ley 19/1994 de 6 de julio, Real Decreto-Ley 12/2006 de 29 de diciembre y Real Decreto 1758/2007 de 28 de diciembre.

Los criterios de valoración de activos y pasivos según el PGC de 2007: reconocimiento, valoración y registro contable de la materialización de la R.I.C se recogen en el epígrafe 4. Se desarrollan los criterios de valoración del nuevo PGC de 2007, que van a tener un protagonismo fundamental en la representación contable de la materialización siguiendo las Normas de Valoración y Registro y las Definiciones y Relaciones Contables y nos centramos en las novedades que el nuevo Plan incorpora en la materialización de la RIC.

El epígrafe 5, Información contable de la R.I.C. en la Memoria, expone la información que debe contener la Memoria, de acuerdo, conjuntamente, con la normativa de la R.I.C. y con las previsiones que presenta el mencionado PGC para las Cuentas Anuales.

El epígrafe 6, Elaboración y valoración de los planes de inversión, recoge los criterios, contenido y metodología de elaboración del Plan de Inversiones que, obligatoriamente debe acompañar a determinados tipos de materialización de la R.I.C. En este epígrafe hemos considerado conveniente proponer un modelo (esquemático) de Plan de Empresa, que estimamos sería conveniente adoptar.

Y, para finalizar este capítulo, el régimen sancionador de los errores u omisiones contables y la normativa de aplicación para los casos de incumplimiento de las previsiones de gestión de la R.I.C. se exponen en el epígrafe 7

## **CAPITULO IV**

# **CONCEPTO Y NATURALEZA CONTABLE DE LA R.I.C.: CONSIDERACIONES GENERALES**

## **CAPITULO IV.-CONCEPTO Y NATURALEZA CONTABLE DE LA R.I.C.:**

### **CONSIDERACIONES GENERALES**

La Reserva para Inversiones en Canarias es un beneficio fiscal que pretende fomentar la inversión empresarial productiva y la creación de infraestructuras públicas en el Archipiélago Canario.

El Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de 2007, (en adelante PGC), desarrolla, en su subgrupo 11 las cuentas de Reservas y otros instrumentos de patrimonio neto. Si nos atenemos al concepto mercantil de Reserva, excepción hecha de las Primas de emisión o asunción y de las resultantes de operaciones con instrumentos de patrimonio neto, las Reservas son retenciones de resultados netos con dotación y aplicación, unas veces obligatoria (Reserva legal y Reservas especiales) y otras voluntaria, a finalidades determinadas por la normativa mercantil o pendientes de determinar por los órganos de decisión de la empresas.

Sin embargo, cuando nos referimos a la Reserva para Inversiones en Canarias (en adelante RIC), nos encontramos con que es de dotación voluntaria pero no toda su componente procede de los beneficios netos obtenidos, sino que, en parte, el Estado aporta una parte del monto de la dotación. Y se debe establecer contablemente la distinción porque si bien en el Plan de 1973 el Estado era un partícipe más en la distribución de resultados, en los planes de 1990 y en el actual de 2007 la participación del Estado es considerada un gasto contable más para la determinación del resultado neto, siguiendo así los criterios que estableció la IV Directiva de la Comunidad Económico Europea.

El propio Real Decreto 1549/1990, por el que se aprobaba el del PGC, expresaba en su introducción que la contabilización como gasto del Impuesto sobre Sociedades presentaba el problema de determinar la cuantía a considerar como gasto del ejercicio, cuantía que no tiene por

qué coincidir con el importe de la liquidación tributaria que determina la cuota a ingresar, como consecuencia de las diferencias entre las normas contables y las normas fiscales. Son estas circunstancias las que convierten en excepcional a esta figura fiscal.

La Reserva para Inversiones en Canarias es un singular incentivo fiscal que con frecuencia ha sido considerado un heredero, aunque con diferencias fundamentales, del Fondo de Previsión para Inversiones. Está regulada en el artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, en cuyos apartados 1 y 2 se dispone lo siguiente:

1."Las sociedades y demás entidades jurídicas sujetas al Impuesto sobre Sociedades tendrán derecho a la reducción en la base imponible de este impuesto de las cantidades que, con relación a sus establecimientos situados en Canarias, destinen de sus beneficios a la reserva para inversiones de acuerdo con lo dispuesto en el presente artículo.

2. La reducción a que se refiere el apartado anterior se aplicará a las dotaciones que en cada período impositivo se hagan a la reserva para inversiones hasta el límite de 90 por 100 de la parte de beneficio obtenido en el mismo período que no sea objeto de distribución, en cuanto proceda de establecimientos situados en Canarias.

Dentro del arriba mencionado subgrupo 11 del vigente PGC, que agrupa las Reservas y otros instrumentos de patrimonio neto, la cuenta 114 recoge y desarrolla las Reservas especiales, establecidas por cualquier disposición legal con carácter obligatorio. Dentro de las Reservas especiales se encuentra clasificada, por naturaleza, la RIC, si bien el PGC no la menciona expresamente, por lo que procede abrir una cuenta propia, por ejemplo, con el código 1145 y el título Reserva para Inversiones en Canarias.

Dentro del movimiento contable básico que se origina al contabilizar la dotación de la RIC, queda claramente definida la composición de la Reserva: por un lado el cargo a la cuenta 4752: HACIENDA PÚBLICA, ACREEDORA POR EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES representa la parte correspondiente a la aportación que hace la Hacienda Pública a la RIC. Por otro lado, completando el saldo de la dotación, la cuenta 129: RESULTADO DEL EJERCICIO, representa el importe correspondiente a la aplicación conforme al acuerdo de distribución de resultados no distribuidos.

Al contabilizar la liquidación de la RIC por cumplimiento de requisitos de materialización y plazos legales, se abonan la cuenta 113: RESERVAS VOLUNTARIAS, por el importe de la dotación correspondiente a resultados no repartidos y una cuenta de INGRESOS, sobre la que volveremos más adelante, por la parte correspondiente a la aportación que hace la Hacienda Pública a la RIC.

**Es de señalar que este ingreso debería ser declarado fiscalmente no imputable a resultados, con objeto de evitar una doble imposición o de que el efecto del beneficio fiscal que supone la RIC se vea disminuido en el porcentaje que supone el tipo impositivo aplicado a la aportación de la Hacienda Pública.**

La materialización de la RIC deberá ser identificada con respecto a su correspondiente dotación a los efectos de comprobación del cumplimiento de los requisitos exigidos. **Esta identificación se desarrollará clara y exhaustivamente en la Memoria, de acuerdo con los requisitos exigidos por el desarrollo reglamentario.** Los activos afectos a la RIC deben figurar en los balances con absoluta separación y título apropiado.

La RIC, que se constituye como reserva indisponible durante el periodo de permanencia obligatorio, junto con las cuentas de este subgrupo

figurarán en el patrimonio neto del balance, formando parte de los fondos propios, a pesar de que, como hemos apuntado y más adelante veremos con más detalle al estudiar otras consecuencias contables, en la composición de la dotación hay fondos que no son estrictamente propios.

Debe figurar en el balance con separación clara y con un título apropiado y será considerada reserva indisponible durante todo el tiempo en que su materialización deba permanecer en el patrimonio empresarial.

Así, **en la memoria deberá expresarse** el importe de las dotaciones, el importe de la reserva pendiente de materializar, el importe y la fecha de las inversiones anticipadas a la dotación, el importe de cualquier otro beneficio fiscal que se haya devengado en cada inversión y el importe de las subvenciones solicitadas y concedidas por las administraciones públicas en cada inversión realizada al materializar la reserva

Si profundizamos en el análisis de la naturaleza real de la R.I.C. en función de sus componentes, se nos presenta la posibilidad de nuevos planteamientos legales y contables, ya que nos encontramos con el hecho de que su dotación, si bien se contabiliza en su totalidad en el patrimonio de una sociedad, tiene dos componentes claramente diferenciados en cuanto a su propiedad, uno de los cuáles no es más que una posesión condicionada mientras que el otro componente es, efectivamente, propiedad de la empresa. Este reconocimiento y representación son consecuencia de los nuevos criterios imperantes en el PGC 2007.

En efecto, la dotación a la RIC está formada por una componente que es, en puridad, una reserva, la parte de beneficios que se dotan con carácter indisponible, y por una componente que, como posesión condicionada y transformable, aporta el Estado mediante la renuncia

temporal al impuesto sobre beneficios, la cuál puede considerarse conceptualmente como un crédito o pasivo recibido con renuncia temporal a intereses, el cuál, si se cumplen determinadas condiciones, se transformará en una figura por definir.

Cuando se cumplen todos los requisitos, la componente de RIC que representa los impuestos no pagados debe contabilizarse como un nuevo ingreso por donación o por subvención u otra figura jurídica similar, pero, tal como expresábamos más arriba, debe considerarse que, fiscalmente, tiene carácter de no computable ya que, en caso contrario, el Estado se reembolsaría la tercera parte de su aportación por vía fiscal.

En la Exposición de Motivos de la Ley 19/1994, de 6 de julio, sobre modificación del REF, se dice de la RIC que los principios estratégicos que la informan son, entre otros, “incorporar un coherente bloque de incentivos fiscales y económicos, de tal modo que verdaderamente genere decisiones inversoras, dinamice la localización de actividades en zonas de escasa autorrealización y responda socialmente a los beneficios que para todos conlleva la modernización del aparato productivo y comercial”. En el artículo 1, c) se dice que su finalidad es “Establecer un conjunto estable de medidas económicas y fiscales encaminadas a promover el desarrollo económico y social de Canarias”. Por fin, en el artículo 27, que se dedica íntegro a la RIC, se define su origen como una reducción de la Base Imponible del Impuesto sobre Sociedades y se establece la materialización de las dotaciones, disponiéndose, también, que el incumplimiento de los requisitos, dará lugar al reintegro de la dotación a la Hacienda Pública a través de su integración en la Base Imponible del Impuesto sobre Sociedades, es decir, se seguirá el camino inverso al de la dotación.

Por otro lado, no debemos olvidarnos de que, de acuerdo con la legislación comunitaria, la RIC es una Ayuda de Estado, incompatible con el mercado interior, y que sólo fue posible su compatibilización, con



algunas restricciones, gracias al artículo 87.3,a), por ser el PIB canario inferior al 75 % de la media comunitaria bajo nivel de desarrollo económico), y gracias, también, a la condición canaria de región ultraperiférica (compensación de la lejanía y la insularidad).

Fundamentalmente las controversias surgidas entre las empresas y la Hacienda Pública han versado sobre la interpretación de la idoneidad de la materialización de las cantidades dotadas a la RIC. No debemos perder de vista que las Resoluciones de las diversas dependencias de la Hacienda Pública, si son contrarias al derecho comunitario sobre ayudas de Estado, pueden crear conflictos a tres bandas, la Unión Europea, España y los empresarios implicados, y no debemos olvidar que si bien el 80 % de las inspecciones acaban en conflicto, el 85 % de estos conflictos dan lugar a Resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Canario favorables a las tesis de la Hacienda Pública.

El principal problema generado por la errónea interpretación de la naturaleza de la RIC estriba en la confusión de los términos “posesión” y “propiedad”: debe tenerse muy claro que una parte de la dotación a la RIC es “propiedad” de la Hacienda Pública, que la cede “en posesión” a la empresa para que cumpla unos fines. Si estos fines se cumplen adecuadamente, la posesión se transforma en propiedad, y si no se cumplen, deberán devolverse los fondos a su legítimo propietario, es decir, a la Hacienda Pública, la cuál exige, además, unos intereses de demora por todo el tiempo que dichos fondos han permanecido en poder de la empresa sin cumplir su finalidad.

Debe reconocerse que hasta la publicación del RD 1758/2007, de 28 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 19/1994, de 6 de julio (BOE nº 14, de 16 de enero de 2008), e incluso con las lagunas que presenta esta norma, la legislación no ha sido desarrollada de un modo claro y explícito, por lo que se han creado inseguridades jurídicas en la interpretación de términos muy generales, que, lógicamente, cada cual lo hace según sus intereses. Hay algunas

Resoluciones de la Hacienda Pública por las que, sin existir referencia en el texto legal ni justificación científica alguna, se detraen cantidades a la Base de cálculo de la dotación, como es el caso de negarse a considerar que el beneficio empresarial está compuesto tanto por los resultados ordinarios como por los extraordinarios, y así se reconoce en las leyes contables y en las fiscales.

A nuestro entender, muchos problemas referidos a la materialización de la RIC, se hubiesen evitado si se hubiera exigido, previa o paralelamente, la existencia de un proyecto de inversión acompañado por un estudio de viabilidad con las garantías de profesionalidad que se hubiesen considerado oportunas, demostrando que la inversión propuesta y los activos a adquirir eran necesarios y directamente afectados a la actividad empresarial. De este modo se hubieran evitado muchas dotaciones realizadas con mero ánimo de evitar salidas de tesorería, que cumplidos los plazos, al no haberse podido invertir correctamente, se van a tener que devolver con unos intereses superiores a los de una simple financiación de circulante.

Con objeto de destacar la importancia que esta figura fiscal tiene para Canarias, exponemos algunos datos relativos al año 2006, en valores estimados:

\*Empresas involucradas: 30.000

\*Dotación a la RIC: 18.500 millones de €, cantidad que supera ampliamente la cuantía de los fondos estructurales llegados a Canarias

\*Reservas materializadas: 11.000 / 11.500 mill. €

\*Reservas pendientes de materializar: 7.000 / 7.500 mill. €

\*Materializaciones no litigiosas correctas: 2.200 / 2.300 mill. €

\*Ayudas de estado en materializ. no litigiosas correctas: 770/800 mill. €

\*Materializaciones litigiosas: 80 % : 8.800 / 9.200 mill. €

\*Materializaciones litigiosas correctas: 15 %: 1.325/ 1.500 m. €

\*Ayudas de estado en materializ. litigiosas correctas: 460/ 530 mill. €

\*Total ayudas de estado conseguidas: 1.230 / 1.330 mill. €

\*Ayudas de estado teóricas: 3.850 / 4.025 mill. €

Es decir que, hasta el año 2006, podría haberse logrado una financiación gratuita, a cargo del estado, por importe de unos 4.000 mill. € y sólo se han conseguido unos 1.300 mill. €, debido a la aplicación de criterios de interpretación diferentes como consecuencia de la falta de un Reglamento donde se desarrollasen criterios claros de interpretación de normas sobre materialización y de la falta de una estadística sistematizada de sentencias del TEAC y de los Tribunales de Justicia, lo que ha significado, para muchos empresarios canarios, una financiación de circulante sumamente costosa.

#### **IV.1.-CONCEPTOS COMPUTABLES EN LA FORMACIÓN DE LOS RESULTADOS**

La principal modificación, (no la única), que introduce el PGC 2007 respecto a la contabilización del Impuesto sobre Sociedades es el método de cálculo de las diferencias entre contabilidad y fiscalidad, basado en el Balance en vez de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, debida a la adaptación de la NIC nº 12.

Por lo que se refiere a la distinción de Planes de Contabilidad, PGC y PGC de PYMES, las Normas de Registro y Valoración que regulan este impuesto, 13ª y 15ª respectivamente, son prácticamente idénticas y en ellas se da preferencia al enfoque de activos y pasivos frente al de ingresos y gastos.

Desaparecen las “diferencias temporales”, que eran la base de los impuestos anticipados y diferidos y emergen la “diferencias temporarias” que se ponen de manifiesto como consecuencia de la distinta valoración contable y fiscal atribuida a los activos y pasivos, así

como a determinados instrumentos de patrimonio, en tanto tengan incidencia en la futura carga fiscal

Se hace distinción entre ingreso y gasto por impuesto corriente y diferido, correspondiendo, respectivamente, a la cuota líquida de la liquidación fiscal y a la tributación diferida. Su suma algebraica será el ingreso o el gasto por impuesto sobre beneficios del ejercicio.

Por otro lado, en la Memoria, apartado 12, Situación Fiscal se incluye una información de naturaleza fiscal que, si bien supone una mejora importante en el sistema informativo, también representa una dificultad añadida no solo para las PYMES, que no la presentaban, sino también para las empresas grandes por la complejidad que representa la conciliación del importe neto de ingresos y gastos del ejercicio con la base imponible de Impuesto sobre Sociedades, incorporando los ingresos y gastos de los nuevos grupos 8 y 9.

Para explicar la diferencia que pueda existir entre el importe neto de los ingresos y gastos del ejercicio y la base imponible (resultado fiscal) se incluye una conciliación, teniendo en cuenta que aquellas diferencias entre dichas magnitudes que no se identifican como temporarias de acuerdo con la norma de registro y valoración, se calificarán como diferencias permanentes.

#### CONCILIACION DEL IMPORTE NETO DE INGRESOS Y GASTOS DEL EJERCICIO CON LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS

Cuenta de Pérdidas y Ganancias: Aumentos/ Disminuciones

Ingresos y gastos directamente imputados al patrimonio neto: A / D

Saldo de ingresos y gastos del ejercicio

Impuesto sobre Sociedades: A / D

Diferencias permanentes: A / D

Diferencias temporarias:

con origen en el ejercicio: A / D

con origen en ejercicios anteriores: A / D

Compensación bases imponibles negativas de ejercicios anteriores  
(-)

Base imponible (resultado fiscal) : A / D

Se trata, pues, de la explicación y conciliación numérica entre el gasto/ingreso por impuestos sobre beneficios y el resultado de multiplicar los tipos de gravamen aplicables al total de ingresos y gastos reconocidos, diferenciando el saldo de la cuenta de pérdidas y ganancias.

Además, como novedad también, deberá incluirse en la Memoria una exhaustiva información fiscal referida al Impuesto sobre sociedades, tal como se detalla en el referido Apartado 12, Situación Fiscal.

Decíamos que, por aplicación de la Reserva para Inversiones en Canarias, las sociedades y demás entidades jurídicas sujetas al Impuesto sobre Sociedades tienen derecho a una reducción en la base imponible de este impuesto que se aplicará a las dotaciones que en cada período impositivo se hagan a la reserva para inversiones hasta el límite de 90 por 100 de la parte de beneficio obtenido en el mismo período que no sea objeto de distribución, en cuanto proceda de establecimientos situados en Canarias, no pudiendo darse el caso de que la aplicación de la reducción haga que la base imponible sea negativa.

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

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

Según este precepto, al límite máximo de dotación a la RIC, es el 90 por 100 del beneficio del ejercicio que no sea objeto de distribución; el beneficio al que se refiere la norma es el mercantil o resultado contable, magnitud que es objeto de distribución o reparto por las empresas, y no la base imponible del impuesto, que es otra magnitud diferente.

En cuanto a su contabilización, el PGC de PYMES de 2007, establece, para las empresas que se acojan al régimen especial de las microempresas, el método de la cuota a pagar, fundamentado en un criterio de caja.

Por lo que se refiere al resto de empresas, el PGC de 2007 utiliza el método del efecto impositivo o de la tributación diferida, basado en la existencia de dos normativas diferentes, la contable y la fiscal, calculándose de acuerdo con cada una el gasto/ingreso por impuesto sobre sociedades y la cuantía a pagar/compensar a la Hacienda Pública. En cuanto a la cuantificación y registro, se utiliza el método de la deuda en el que las partidas utilizadas para registrar el efecto impositivo constituyen auténticos activos y pasivos fiscales. Este método, como exponemos al comienzo de este epígrafe, seguido por la NIC nº 12, es el que se aplica en España desde la entrada en vigor del PGC de 1990 y puede determinar las diferencias entre contabilidad y fiscalidad a partir de la cuenta de Pérdidas y Ganancias (PGC de 1990 e IASB hasta 1996) o bien utilizar para ello el Balance como punto de partida (PGC de 2007 e IASB desde 1996).

Realmente ambas alternativas no son más que dos formas diferentes de calcular el gasto/ingreso por impuesto sobre sociedades. La alternativa de la cuenta de Pérdidas y Ganancias calcula el gasto partiendo del resultado contable y comparándolo con el esquema liquidatorio fiscal, del que se deduce el importe a pagar a la Hacienda Pública, recoge el efecto impositivo a través de unos activos y pasivos fiscales. Mediante la alternativa del Balance se determinan directamente los activos y pasivos por impuesto diferido tras comparar las valoraciones contable y fiscal de los elementos del Balance, de modo que se obtiene el gasto/ingreso por impuesto una vez conocida la cuota líquida del impuesto sobre sociedades.

El propio Real Decreto 1549/1990, de aprobación del PGC, en su introducción señalaba que: “La contabilización como gasto del Impuesto sobre Sociedades presenta el problema de determinar la cuantía a considerar como gasto del ejercicio; cuantía que no tiene por qué coincidir con el importe de la liquidación tributaria que determina el importe a ingresar en la Hacienda Pública. La no coincidencia entre las dos cantidades citadas obedece lógicamente a las discordancias existentes en casi todos los países entre las normas contables y las normas tributarias”.

Por tanto, para obtener el resultado contable hace falta determinar y contabilizar el gasto que supone el Impuesto sobre Sociedades, que, sin embargo no es gasto fiscalmente deducible, según el artículo 14.1.b de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, por lo que para hallar la base imponible habrá que incorporarlo posteriormente el resultado contable mediante el pertinente ajuste extracontable.

Se excluyen de la base de cálculo en el IS los beneficios:

a.-Con previa deducción por reinversión de beneficios extraordinarios

b.-Derivados de la transmisión de elementos patrimoniales no afectos a la realización de actividades económicas

c.-El derivado de la transmisión de elementos patrimoniales cuya adquisición supuso la materialización de la RIC

Todo lo expuesto puede traducirse matemáticamente en la siguiente ecuación:

$$RIC = 0,90 (RC - RCNR - RL)$$

Como  $RC = RCAIS - IS$ , sustituyendo queda que

$$RIC = 0,90 (RCAIS - IS - RCNR - RL)$$

ecuación en la que:

RIC = Límite de dotación a la Reserva para Inversiones en Canarias

RC = Resultado contable

RCAIS = Resultado contable antes de contabilizar "IS"

IS = gasto contable a computar por el Impuesto sobre Sociedades =

$$0,30 (RLAIS +/- DP - RIC) - deducciones - bonificaciones$$

RCNR = Aquella parte del resultado contable que no se haya destinado a nutrir reservas o no pueda destinarse por imperativo legal.

RL = Aquella parte del resultado contable que se haya destinado a nutrir la reserva legal o tenga que destinarse por imperativo legal.

El gasto por el Impuesto sobre Sociedades se contabiliza en la cuenta 630: Impuesto sobre beneficios, salvo el originado con motivo de una transacción o suceso que se hubiese reconocido directamente en una partida del patrimonio neto, o a causa de una combinación de negocios, que disminuye el fondo de comercio.

Conviene, en este punto, exponer unas **consideraciones acerca de la aplicación o destino de los resultados**, sin ánimo de ser exhaustivos.

En el proceso de cierre del ejercicio se calcula el resultado contable que es el saldo de la cuenta 129: Resultado del ejercicio. Este saldo puede ser acreedor o deudor.



En el caso de que el saldo sea deudor, es decir si resultan pérdidas, la distribución no presenta dificultades puesto que se cargarán a la cuenta 121: Resultados negativos de ejercicios anteriores.

En el caso de que el saldo sea acreedor, es decir si resultan beneficios, hay que hacer una propuesta de distribución, tal como aparece en el punto 3 de la Memoria: APLICACIÓN DE RESULTADOS, donde se explicitan la base del reparto y su aplicación: La base del reparto está formada por el saldo de la cuenta de Resultado del ejercicio a la que se añade, si lo hubiera, Remanente, Reservas voluntarias y Otras reservas de libre disposición. La aplicación se hace a Reserva legal, a Reserva por fondo de comercio, a Reservas especiales, a Reservas voluntarias a Dividendos, a Compensación de pérdidas de ejercicios anteriores y a.... (sin especificar). Únicamente se aclara que la distribución de dividendos comporta poner de manifiesto la existencia de liquidez suficiente y recuerda, sin más aclaración, que existen limitaciones.

Realmente, las posibilidades de distribución de beneficios se reducen a dos posibilidades, dejarlos en la empresa creando Reservas o remunerar a los propietarios mediante la entrega de dividendos.

Al igual que ocurre con la Memoria, no hay ningún artículo concreto en el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (TRLSA) que desarrolle una relación explícita de todas las partidas que componen la propuesta de distribución, si bien hay diversos artículos que se refieren a ella:

#### **1.-Reserva Legal:**

Art. 214 TRLSA

Es de **dotación obligatoria, indisponible** e incrementa la garantía inicial ya que, normalmente, sólo podrá ser utilizada para sanear los resultados negativos de ejercicios anteriores.

Una cifra igual al 10 % de los beneficios se detraerá para dotar reservas legales hasta que el saldo de la cuenta alcance, como mínimo, una cifra igual al 20 % del Capital Social.

## **2.-Reserva por Fondo de Comercio:**

Art. 213.4 TRLSA

Forma parte del grupo de Reservas denominadas Especiales. Es de **dotación obligatoria, indisponible**. Hasta que el saldo sea igual al de la cuenta Fondo de Comercio que aparece en el activo del Balance, se destinará una cifra del beneficio que represente, al menos, un 5 % de dicho Fondo de Comercio. Si no existiera beneficio, o si este fuera insuficiente, se emplearán reservas de libre disposición.

## **3.-Reservas Estatutarias:**

Forma, también, parte del grupo de Reservas denominadas Especiales. Es de **dotación obligatoria** si ha habido acuerdo de los propietarios, expresado en los Estatutos de la sociedad, referente a la dotación de Reservas indicando las condiciones, la cuantía, el importe a alcanzar y los motivos de disponibilidad.

## **4.-Reserva para Inversiones en Canarias (RIC):**

Ley 19/1994, art. 27. Es el objeto de estudio en esta Tesis.

Forma, así mismo, parte del grupo de Reservas Especiales. Es de **dotación voluntaria y es indisponible** durante el periodo de permanencia obligatorio. Una parte de su componente proviene de los beneficios obtenidos y otra parte corresponde a la renuncia condicionada a impuestos por parte de la Hacienda Pública estatal.

## **5.-Reservas para acciones o participaciones de la sociedad dominante:**

Arts. 79,3ª y 80.1 del TRLSA y 40.bis de la LSRL

De **dotación obligatoria** si se adquieren acciones o participaciones de la sociedad dominante, en tanto no sean enajenadas y en el caso de

aceptar acciones de la sociedad dominante en garantía. Son **indisponibles** mientras dura la situación.

#### **6.-Reserva por capital amortizado:**

Art. 80.1 del TRSA

De **dotación obligatoria** cuando un tercero acepta acciones propias en garantía y es **indisponible** mientras dura la situación.

#### **7.-Saneamiento de Resultados Negativos de Ejercicios Anteriores:**

Arts. 163, 213 y 260 TRLSA

Si ha habido resultados negativos en ejercicios anteriores, se ha producido una descapitalización y la obtención de nuevos recursos **debe** destinarse a recuperar una situación patrimonial más equilibrada.

#### **8.-Dividendos:**

Representan la participación de los propietarios en los beneficios, o, dicho de otro modo, es la remuneración del capital invertido y será proporcional al capital desembolsado.

El derecho al dividendo es irrenunciable y, cuando la Junta General ha adoptado el acuerdo de reparto, los socios adquieren un derecho de crédito frente a la sociedad, sin que la Junta pueda, por acuerdo mayoritario, revocarlo u obviarlo en el futuro.

Hay dos limitaciones de carácter general que afectan a la distribución de dividendos:

a.-Según el art. 213.2 TRLSA, una vez cubiertas las dotaciones previstas por la ley o los estatutos, sólo podrán repartirse dividendos con cargo al beneficio del ejercicio o a reservas de libre disposición si el valor del patrimonio neto no es o, a consecuencia del reparto, no resulte ser inferior al capital social. Los beneficios imputados directamente al patrimonio neto no podrán ser objeto de distribución directa ni indirecta.

b.- Según el art. 213.3 TRLSA, se prohíbe la distribución de beneficios a menos que el importe de las reservas disponibles sea, como mínimo, igual al importe de los Gastos de I + D que figuran en el activo del balance (por reservas disponibles se entienden generalmente las Reservas Voluntarias y la Prima de Emisión o de Asunción).

#### **9.-Reservas Voluntarias:**

Una vez dotadas las reservas obligatorias y reconocidas las cantidades para dividendos, el resto de los beneficios puede aplicarse a Reservas Voluntarias, cuyo destino será determinado por la Junta General y puede ser para futuras ampliaciones de capital liberadas, para distribución de dividendos con cargo a las mismas o para transformar en otras reservas indisponibles tales como Reservas Legales, Reservas Estatutarias, o Reservas para Acciones Propias.

#### **10.-Remanente:**

Es el resultado de la ausencia de aplicación de todo el beneficio (si no hay dotaciones obligatorias) o de parte de él a la espera de destino, que determinará la Junta General.

**Cerramos aquí las consideraciones acerca de la aplicación o destino de los resultados, aunque hemos de poner de manifiesto que no se explicita en el PGC 2007 ningún tipo de reserva para los casos de adquisición, con carácter temporal o permanente, de acciones propias.**

Según se reconoce en la Introducción del PGC 2007, la contabilización del Impuesto sobre Beneficios en el Plan de 1990 seguía el sistema basado en las diferencias, temporales y permanentes, entre el resultado contable y la base imponible, a partir de la cuenta de pérdidas y ganancias y, adicionalmente, la doctrina contable administrativa, extendió el tratamiento del efecto impositivo a otras operaciones.

Al abordar la reforma del efecto impositivo en el PGC de 2007, partiendo del enfoque del Balance al que nos hemos referido más arriba, las cuentas anuales mostrarán una imagen similar a la que deberían mostrar como resultado de una correcta aplicación de los criterios anteriores. En coherencia con el nuevo Marco Conceptual, las Normas de Registro y Valoración conceden preferencia al enfoque de activos y pasivos frente al de ingresos y gastos, que es el aceptado internacionalmente con carácter general. Una novedad a destacar es la diferenciación que se hace entre gasto o ingreso por impuesto corriente, del que formaban parte las diferencias permanentes del Plan de 1990, y gasto o ingreso por impuesto diferido. El gasto o ingreso total será la suma algebraica de ambos conceptos, que sin embargo deben cuantificarse de forma separada. En este contexto, los impuestos diferidos e impuestos anticipados pasan a denominarse, respectivamente, pasivos y activos por impuesto diferido, con la finalidad de adecuar la norma española a la terminología empleada por las normas internacionales adoptadas en Europa.

Para su presentación en las cuentas anuales, el gasto o ingreso por impuesto sobre sociedades se contabilizará en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias salvo que:

1.-Esté asociado con un ingreso o gasto registrado directamente en el patrimonio neto, en cuyo caso, con la finalidad de que la correspondiente partida del patrimonio neto luzca neta del efecto impositivo, lógicamente el gasto o ingreso por impuesto debe reconocerse directamente en el estado de ingresos y gastos reconocidos. En las sociedades afectas al PGC la contabilización se hace en las cuentas del subgrupo 83: Impuesto sobre Beneficios. En las PYMES se aplica directamente al Patrimonio Neto en cuentas del subgrupo 13: Subvenciones, donaciones y ajustes por cambio de valor.

2.-Esté asociado a una combinación de negocios, situación no contemplada en el caso de las PYMES, en cuyo caso se contabilizará con cargo o abono al Fondo de Comercio o como ajuste al exceso que

sobre el coste de la combinación suponga la participación de la empresa adquirente en el valor razonable neto de los activos y pasivos identificables de la empresa adquirida.

Los conceptos, elementos patrimoniales y su valoración recogidos en el PGC de 2007 con objeto de realizar la contabilización del impuesto sobre sociedades son los siguientes:

1.-Impuesto corriente: es la parte del gasto por impuesto sobre sociedades equivalente a la cuota líquida del tributo y, normalmente, se registra en la subcuenta 6300: IMPUESTO CORRIENTE

2.-Impuesto diferido: es la parte del gasto por impuesto sobre sociedades vinculada a la tributación diferida y, normalmente, se contabilizará a través de la subcuenta 6301: IMPUESTO DIFERIDO

3.-Activos y pasivos por impuesto corriente: registran el derecho o la obligación que tiene la empresa sobre la Hacienda Pública en función del signo de la cuota diferencial

4.- Activos y pasivos por impuesto diferido: representan las contrapartidas del impuesto diferido, consecuencia de las diferencias entre contabilidad y fiscalidad, bases imponibles negativas y deducciones pendientes de aplicación

5.-Diferencias temporarias: son las diferencias existentes entre contabilidad y fiscalidad y son las únicas contempladas en el PGC de 2007

### **Un mayor detalle de estos conceptos se desarrolla en el PGC, Impuesto sobre Beneficios, norma 13ª de registro y valoración**

Para finalizar este epígrafe, veamos dos esquemas de liquidación del Impuesto sobre Sociedades de acuerdo con el PGC 2007:

1.-Liquidación fiscal

2.-Gasto contable a partir de la cuota líquida de la liquidación fiscal

### **1.-Liquidación fiscal:**

Resultado Contable Antes de Impuestos

- + Diferencias Permanentes Positivas
- Diferencias Permanentes Negativas
- + Diferencias Temporarias Deducibles (origen)
- Diferencias Temporarias Deducibles (reversión)
- Diferencias Temporarias Imponibles (origen)
- + Diferencias Temporarias Imponibles (reversión)
- = Base Imponible Previa
- Base Imponible Negativa de Ejercicios Anteriores
- = Base Imponible
- ✕ Tipo de Gravamen
- = Cuota Integra
- Deducciones y Bonificaciones
- = Cuota Líquida: (6300) Impuesto corriente
- Retenciones y Pagos a Cuenta
- = Cuota Diferencial

### **2.-Gasto contable por Impuesto sobre Sociedades:**

Cuota Líquida: (6300) Impuesto corriente

- Tipo de Gravamen ✕ Diferencias Temporarias Deducibles (origen)
- + Tipo de Gravamen ✕ Diferencias Temporarias Deducibles (reversión)
- + Tipo de Gravamen ✕ Diferencias Temporarias Imponibles (origen)
- Tipo de Gravamen ✕ Diferencias Temporarias Imponibles (reversión)
- + Tipo de Gravamen ✕ B. I. Negativa de Ejercicios Anteriores (aplicación)
- = Gasto por Impuesto sobre Sociedades:  
(6300) Impuesto corriente + (6301) Impuesto diferido

### **IV.2.-MATERIALIZACION DE LA R.I.C.**

A modo de resumen, que desglosaremos ampliamente a continuación, enumeramos, en primer lugar **las acciones que comportan materialización de la RIC, incluidas las nuevas alternativas con las**

**que se pretende ampliar el destino de las inversiones hacia otras de mayor envergadura, a través de fórmulas alternativas que permitan encauzar el ahorro y, a continuación, los activos considerados aptos para la inversión a través de dichas acciones**

**Las acciones que comportan materialización de la RIC se pueden clasificar en cinco grupos:**

- 1.-Inversiones iniciales
- 2.-Creación de puestos de trabajo relacionada de forma directa con las inversiones
- 3.-Inversiones que no puedan ser consideradas iniciales
- 4.-Materialización indirecta
- 5.-Fórmulas alternativas de materialización

**Se consideran activos aptos para la inversión y materialización de la RIC los siguientes:**

- 1.-Activos no corrientes productivos
- 2.-Activos usados que no se hayan beneficiado anteriormente del beneficio fiscal y que representen una mejora tecnológica, entendida como avance técnico o nueva utilidad al proceso productivo o a la estructura comercial.
- 3.-La rehabilitación de activos usados se considera activo nuevo si la mejora puede incorporarse al valor del activo. Cuando el coste de la reforma supere el valor del activo usado, se puede considerar el total de la inversión como adquisición de activo nuevo
- 4.-Terrenos:
  - 4.a.-Accesorios a una construcción que constituyan una explotación económica (instalaciones deportivas o de ocio, etc.)
  - 4.b.-Superficies nuevas obtenidas de manera artificial
- 5.-Inmuebles destinados al arrendamiento, en casos específicos
- 6.-Activos inmateriales, como concesiones administrativas y derechos de propiedad industrial, cuando se afectan a explotaciones localizadas en Canarias



**7.-**Buques y aeronaves que, por ser activos de localización insegura, deben cumplir algunos requisitos:

**a.-**Buques, estar matriculados en Canarias o estar inscritos en el Registro Especial de Buques

**b.-**Aeronaves:

**1.-**Estar inscritas en el Registro de Matrícula de Aeronaves

**2.-**Estar inscritas en el Registro Mercantil de Tenerife o de Las Palmas de Gran Canaria.

**3.-**Ser los aeropuertos canarios su estacionamiento habitual

**4.-**Realizar en Canarias sus revisiones y reparaciones periódicas

**5.-**Tener el titular su domicilio social en Canarias

**6.-**Que la mayoría de sus vuelos tengan como origen y destino aeropuertos canarios.

**8.-**Las adquisiciones mediante arrendamiento financiero siempre que se ejerza la opción de compra, o sea evidente que se va a ejercer.

**9.-**Activos que supongan una mejora medioambiental

**10.-**La suscripción de deuda pública canaria, directamente del emisor, con el límite del 50 % de la dotación máxima.

**11.-**La suscripción de acciones, siempre que la sociedad participada invierta en activos no corrientes productivos en el plazo exigido por la RIC

**12.-**La financiación híbrida de sociedades, mediante suscripción de acciones sin voto, rescatadas o privilegiadas, que permite a empresarios que no tienen proyectos de inversión propios materializar la RIC en proyectos de otros empresarios necesitados de financiación.

**13.-**Las sociedades de capital-riesgo, materializando la RIC mediante participaciones en el capital de empresas de nueva creación o de sectores relacionados con las nuevas tecnologías.

**14.-**Sociedades de inversión colectiva, para la materialización de la RIC en activos Inmuebles destinados al arrendamiento.

**15.-**Fondos de titulación de activos, para canalizar las inversiones de la RIC hacia la financiación de grandes proyectos inversores.

**16.-**Agrupaciones de Interés Económico, fundamentalmente dedicadas a la inversión en obras y estructuras públicas.

**17.-**Sociedades Cooperativas, para canalizar los fondos (el capital) hacia inversiones propias para materializar la RIC.

Pasamos, ahora, a efectuar un examen pormenorizado de las acciones, medios y alternativas de materialización de la RIC que acabamos de resumir.

En la letra a) del apartado 4 del artículo 27 de la Ley 19/1994 se recoge el destino que puede considerarse principal de la materialización de la RIC: los activos no corrientes productivos, afectos a una actividad empresarial desarrollada por el propio sujeto pasivo que dotó la RIC. Ello no obsta para que pueda materializarse dicha dotación en otro tipo de inversiones, siempre que cumplan las condiciones de naturaleza y plazos que exige la normativa para que no sean consideradas conflictivas.

La normativa aplicable, como se ha dicho, es la siguiente:

\*Ley 19/1994, de 6 de julio

\*Real Decreto-Ley 12/2006, de 29 de diciembre

\*Real Decreto 1758/2007, de 28 de diciembre

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

**1.-Inversiones iniciales** consistentes en la adquisición de elementos patrimoniales nuevos del activo no corriente material o intangible como consecuencia de:

\*La creación de un establecimiento.

\*La ampliación de un establecimiento.

\*La diversificación de la actividad de un establecimiento para la elaboración de nuevos productos.

\*La transformación sustancial en el proceso de producción de un establecimiento.

**El importe de la materialización alcanzará al precio de adquisición o coste de producción de los elementos patrimoniales, con exclusión de los intereses, impuestos estatales indirectos y sus recargos, sin que pueda resultar superior a su valor de mercado. Destacamos esta particularidad porque es muy probable que sea causa de discrepancias futuras con la Hacienda Pública debido a las normas contables a aplicar según las Normas 2ª, 3ª y 4ª de Valoración y Registro contenidas en el PGC de 2007.**

La citada letra a) del apartado 4 del artículo 27 de la Ley 19/1994 indica que será materialización válida de la RIC la adquisición de **activos que contribuyan a la mejora y protección del medio ambiente en el territorio canario**, pese a que no sean necesarios para el desarrollo de actividades empresariales del sujeto pasivo.

Se trata, por tanto, de activos no corrientes que, por no estar afectos a la actividad empresarial desarrollada por el sujeto pasivo, y cumpliendo el resto de los requisitos exigidos para la materialización de la reserva en este tipo de activos, no servirán de otro modo para materializar la reserva.

Se entenderá, de acuerdo con el art 27, 4, C de la Ley 19/1994, que un activo no corriente contribuye a la mejora y protección del medio ambiente

en el territorio canario cuando se encuentre entre los mencionados los artículos 35, 4 y 39, 1 y 3 del T.R. de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y cumpla los requisitos allí establecidos. Pero nada impide considerar que también se cumple el requisito cuando se persigan otros objetivos de naturaleza medioambiental y singular importancia para las Islas, como pueden ser, el ahorro en el consumo de agua, la reducción o eliminación de la contaminación lumínica, el ahorro energético y el uso de las energías renovables.

A pesar de ser bienes naturales que difícilmente pueden ser calificados como activos nuevos, también tendrán la consideración de iniciales las **inversiones en suelo**, edificado o no, siempre que no se hayan beneficiado anteriormente del régimen previsto en este artículo y se afecte:

\*A la promoción de viviendas protegidas, cuando proceda esta calificación de acuerdo con lo previsto en el Decreto 27/2006, de 7 de marzo, por el que se regulan las actuaciones del Plan de Vivienda de Canarias, y sean destinadas al arrendamiento por la sociedad promotora.

\*Al desarrollo de actividades industriales incluidas en las divisiones 1 a 4 de la sección primera de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas.

\*A las zonas comerciales, y a las actividades turísticas reguladas en la Ley 7/1995, de 6 de abril, de Ordenación del Turismo de Canarias, cuya adquisición tenga por objeto la rehabilitación de un establecimiento turístico, situadas ambas en un área cuya oferta turística se encuentre en declive, por precisar de intervenciones integradas de rehabilitación de áreas

urbanas, según los términos en que se define en las directrices de ordenación general de Canarias, aprobadas por la Ley 19/2003, de 14

de abril, por la que se aprueban las Directrices de Ordenación General y las Directrices de Ordenación del Turismo de Canarias.

Por otra parte, el importe de las inversiones realizadas para la explanación, pavimentado o, en general, preparación de los terrenos para su uso productivo podrá ser adecuado destino de la RIC.

Dada la literalidad de la letra a) del apartado 4 del artículo 27 de la Ley 19/1994, la calificación de un terreno como bien usado hará que deba suponer una mejora tecnológica para la empresa si quiere constituir una materialización adecuada de la RIC.

Por lo que se refiere a los servicios públicos de transporte en el ámbito de funciones de interés general (art. 13), a los efectos de lo dispuesto en el artículo 27.4.C de la Ley 19/1994, de 6 de julio:

**a.-**Se entenderá que un vehículo destinado al transporte de pasajeros por vía marítima es apto para la materialización de la reserva para inversiones en Canarias cuando se destine a prestaciones de servicios de tal naturaleza sometidas a las obligaciones impuestas por el Régimen Especial de Prestación de Transportes Marítimos Regulares, regulado en la Ley 12/2007, de 24 de abril, de Ordenación del Transporte Marítimo de Canarias.

**b.-**Serán aptas para la materialización de la reserva para inversiones en Canarias las inversiones en elementos de transporte destinados a la prestación de servicios de transporte de pasajeros por carretera sujetos a concesión o autorización administrativa de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 13/2007, de 17 de mayo, de Ordenación del Transporte por Carretera de Canarias.

**c.-**Las inversiones en elementos de transporte correspondientes a otros modos de transporte diferentes a los mencionados en los apartados anteriores serán aptas para la materialización de la reserva para inversiones en Canarias.

Tratándose de **elementos de transporte**, deberán destinarse al uso interno de la empresa en Canarias, sin que puedan utilizarse para la prestación de servicios de transporte a terceros.

Tratándose de **vehículos de transporte de pasajeros por vía marítima o por carretera**, deberán dedicarse exclusivamente a servicios públicos en el ámbito de funciones de interés general que se correspondan con las necesidades públicas de las Islas Canarias.

Respecto a los buques y aeronaves, la letra a) del apartado 4 del artículo 27 de la Ley 19/1994 especifica cuándo se entenderán situados y utilizados en el Archipiélago los activos de localización insegura. Las aeronaves, cuando tengan su base en Canarias, y los buques, cuando tengan pabellón español y estén matriculados en Canarias o inscritos en el Registro Especial de Buques y Empresas Navieras.

En el caso de los buques la situación queda claramente establecida al remitirse la norma a circunstancias de hecho establecidas en la norma con precisión.

No ocurre lo mismo en el caso de las aeronaves, ya que la legislación aeronáutica no contiene un concepto de “base” de las mismas. Se debe considerar que las aeronaves tienen su base en Canarias, a los solos efectos de servir para la materialización de la RIC, cuando se den las siguientes circunstancias:

\*Estar inscritas en el Registro de Matrícula de Aeronaves regulado en el Real Decreto 416/1969 y modificado por el Real Decreto 1709/1996, de 12 de julio.

\*Estar inscritas en el Registro Mercantil de alguna de las dos provincias canarias.

\*En ambas inscripciones se debe hacer constar que su “lugar de estacionamiento habitual” se encuentra en el archipiélago canario.

\*Realizar en suelo canario sus reparaciones y revisiones periódicas obligatorias.

\*El titular de su explotación debe tener su domicilio social o su centro de actividad en territorio canario.

\*El mayor número de los vuelos que realice deben tener origen o destino en Canarias, contribuyendo a mejorar las conexiones de las Islas Canarias

En el caso de redes de transporte y comunicaciones que conecten el archipiélago canario con el exterior, el importe de la materialización alcanzará al valor de adquisición o coste de producción del tramo de la misma que se encuentre dentro del territorio de las Islas Canarias y a la parte situada fuera del mismo que se utilice para conectar entre sí las distintas islas del archipiélago.

La redacción del artículo 27.4 de la Ley 19/1994, que exige que los activos no corrientes adquiridos para materializar la RIC estén “...situados o recibidos en el archipiélago canario..”, ha sido interpretada, en ocasiones, como una voluntad negativa del legislador hacia la materialización de la RIC en **activos intangibles** ya que la propia intangibilidad no permite afirmar dónde están situados o dónde son recibidos. Sin embargo, una correcta interpretación del texto puede indicar que la adquisición de determinados **activos intangibles** puede ser válida para la materialización de la RIC cuando se localicen en Canarias los efectos económicos que se derivan de su explotación, garantizando así su utilidad para el desarrollo económico canario.

En el caso de activo no corriente intangible, deberá tratarse de derechos de uso de propiedad industrial o intelectual, conocimientos no

patentados y de concesiones administrativas, y reunir los siguientes requisitos:

\*Utilizarse exclusivamente en el establecimiento que reúna las condiciones indicadas en esta letra.

\*Ser amortizable. **Cuando la inversión corresponda a un negocio en funcionamiento en cuyo precio se encuentre una parte relativa al Fondo de Comercio, estimamos que, de acuerdo con este requisito, la parte de Fondo de Comercio debe ser detrída del importe de la inversión a efectos de cómputo de materialización de la RIC: nos encontramos con otro punto para la controversia.**

\*Ser adquirido a terceros en condiciones de mercado. En el caso de las concesiones administrativas se entenderá que son adquiridas en condiciones de mercado cuando sean objeto de un procedimiento de concurrencia competitiva.

\*Figurar en el Activo del Balance de la empresa, con la excepción de la materialización de la RIC en Gastos de Investigación y Desarrollo e Innovación Tecnológica, que no estará condicionada a su activación posterior.

La inversión podrá consistir en la adquisición de **activos no corrientes usados**, siempre que los bienes adquiridos no se hayan beneficiado anteriormente del régimen previsto en este artículo.

La admisibilidad de los activos usados como destino de la RIC debe ser contemplada con cautela ya que, con carácter general, no incorporan una mejora sustancial del tejido productivo canario, por lo que al menos habrá que exigirles que mejoren la competitividad de la empresa que los adquiere.

Por ello, la Ley condiciona la aptitud de los activos usados para materializar la RIC a que satisfagan dos requisitos: no haberse beneficiado previamente del incentivo fiscal aquí considerado y representar una mejora tecnológica para la empresa.



Esta segunda condición entraña, a su vez, una doble exigencia. En primer lugar, que la afectación del activo usado adquirido suponga una mejora para la empresa, esto es, que implique una novedad o cambio cualitativo de signo positivo en la actividad productiva que se viniera realizando. El carácter novedoso exigirá que el activo usado adquirido proporcione una utilidad práctica no ofrecida por ninguno de los activos que se vinieran utilizando hasta entonces. En segundo lugar, se requiere que dicha novedad sea de carácter tecnológico, es decir, que afecte a los procedimientos o técnicas empleadas para la producción de los bienes o servicios en los que consista su actividad mercantil.

El carácter tecnológico de la mejora concurrirá cuando la nueva utilidad conseguida con el activo usado adquirido consista en un avance técnico, o en una ventaja o solución de problemas concretos, al servicio de los procedimientos o técnicas empleadas para el desarrollo de la actividad económica productiva del sujeto pasivo o de su estructura comercial o logística.

La valoración de ambas circunstancias de hecho en cada caso puede resultar ciertamente de difícil concreción.

Sin embargo, en determinados supuestos será posible aplicar los criterios que, para facilitar al contribuyente la prueba de la existencia de una mejora tecnológica, recoge el artículo 2.2 del Real Decreto 214/1992, de 13 de marzo, al regular la deducción por inversión en activos no corrientes aplicable en Canarias. Esta norma se refiere a determinadas clases de activos tales como Maquinaria, Equipos para proceso de información y Elementos de transporte interior y exterior, cuya relevancia tecnológica es evidente y en relación con los cuales se considerará acreditado que

incorporan una “mejora” si la empresa ha mejorado la calidad de sus productos o rebajado el coste de producción de los mismos.

La inversión destinada a la **rehabilitación de un activo no corriente** que reúna las condiciones necesarias para ser activado contablemente, se debe asimilar a la inversión en un activo nuevo, por lo que no precisará satisfacer los requisitos exigidos para los activos usados.

Cuando se adquiriera un activo no corriente usado con la finalidad de rehabilitarlo, si en el resultado final es cuantitativamente más importante el coste de la reforma realizada que el del activo usado adquirido, debe darse a la totalidad de la inversión realizada, incluida la adquisición del activo usado, el tratamiento propio de la inversión en un activo nuevo, aplicando el principio de que lo accesorio sigue a lo principal.

Así ocurrirá en las adquisiciones de edificaciones y complejos alojativos turísticos para su rehabilitación realizadas para cumplir el principio de unidad de explotación sentado por la Ley 7/1995, de 6 de abril, de Ordenación Turística de Canarias, cuando el coste de la rehabilitación realizada sea superior al coste de adquisición de dichas edificaciones usadas.

**2.-La creación de puestos de trabajo relacionada de forma directa con las inversiones** previstas en el apartado 1, que se produzca dentro de un período de seis meses a contar desde la fecha de entrada en funcionamiento de dicha inversión.

La creación de puestos de trabajo se determinará por el incremento de la plantilla media total del sujeto pasivo producido en dicho período respecto de la plantilla media de los 12 meses anteriores a la fecha de la entrada en funcionamiento de la inversión, siempre que dicho incremento se mantenga durante un período de cinco años, salvo en el caso de sujetos pasivos que cumplan las condiciones del artículo 108

del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en el periodo impositivo en el que se obtiene el beneficio con cargo al cual se dota la reserva, quienes deberán mantener dicho incremento durante tres años.

**3.- La adquisición de elementos patrimoniales** del activo fijo material o inmaterial que no pueda ser considerada como inversión inicial por no reunir alguna de las condiciones establecidas en el apartado 1, la inversión en activos que contribuyan a la mejora y protección del medio ambiente en el territorio canario, así como aquellos gastos de investigación y desarrollo que se determinen.

Podrá materializarse la RIC mediante suscripción de títulos valores de **deuda pública de la Comunidad Autónoma** de Canarias, de las Corporaciones Locales canarias o de sus empresas públicas u Organismos autónomos, siempre que la misma se destine a financiar inversiones en infraestructura y equipamiento o de mejora y protección del medio ambiente en el territorio canario, con el límite del cincuenta por ciento de las dotaciones efectuadas en cada ejercicio.

**4.- La regulación de la RIC contempla algunas vías que permiten que los empresarios que han dotado la reserva, pero carecen de proyectos propios** para la inversión de los fondos constituidos, puedan aportar estos fondos a otras empresas canarias que sí cuenten con dichos proyectos y necesiten financiación para los mismos.

La **materialización** de la RIC puede efectuarse **indirectamente** mediante la aportación de los recursos constituidos con cargo a la RIC a una sociedad que será la que efectúe la inversión de dichos recursos en los activos fijos productivos a que se refiere el artículo 27.4.a) de la Ley 19/1994.

**4.1.º** La letra c) del apartado 4 del artículo 27 de la Ley 19/1994 permite materializar la RIC **suscribiendo acciones** de sociedades si éstas, a su vez, invierten los fondos obtenidos en activos productivos.

Suscripción de acciones o participaciones en el capital emitidas por sociedades como consecuencia de su constitución o ampliación de capital que desarrollen en el archipiélago su actividad, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

Estas sociedades realizarán las inversiones previstas en los apartados 1 y 2 anteriores, en las condiciones reguladas en este artículo. Siempre que tanto la entidad suscriptora del capital como la que efectúa la inversión cumplan las condiciones del artículo 108 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en el período impositivo en el que se obtiene el beneficio

a cuyo cargo se dota la reserva, será posible efectuar las inversiones de los citados apartados 1 y 2.

Estas sociedades deberán efectuar estas inversiones en el plazo de tres años a contar desde la fecha del devengo del impuesto correspondiente al ejercicio en el que el sujeto pasivo que adquiere las acciones o las participaciones en su capital hubiera dotado la reserva regulada en este artículo.

Los activos así adquiridos deberán mantenerse en funcionamiento en Canarias en los términos previstos en este artículo.

El importe del valor de adquisición de las inversiones realizadas por la sociedad participada deberá alcanzar, como mínimo, el importe desembolsado de las acciones o participaciones adquiridas por el sujeto pasivo.

**4.2.º** La suscripción de acciones o participaciones en el capital emitidas por entidades de la Zona Especial Canaria como consecuencia de su constitución o ampliación de capital, siempre que se cumpla con los requisitos y condiciones establecidos en el número 1.º anterior de este apartado 4 y los previstos en el capítulo I del título V de la Ley 19/1994,

de 6 de julio. Adicionalmente, se deberán reunir las siguientes condiciones:

El importe de la emisión o de la ampliación de capital será superior a 750.000 euros.

Al menos el 10% de la emisión o de la ampliación de capital será suscrito por alguna persona o entidad que no materialice cantidades destinadas a la reserva para inversiones en Canarias y será desembolsado de manera inmediata tras el otorgamiento de la escritura de constitución o ampliación de capital.

La persona o entidad que suscriba las acciones o participaciones emitidas no podrá transmitir o ceder el uso a terceros de los activos afectos a su actividad económica, existentes en el ejercicio anterior a la suscripción, en dicho ejercicio o en los cuatro ejercicios posteriores, salvo que haya terminado su vida útil y se proceda a su sustitución o que se trate de operaciones realizadas en el curso normal de su actividad por sujetos pasivos que se dediquen, a través de una explotación económica, al arrendamiento o cesión a terceros para su uso de activos fijos, siempre que no exista vinculación, directa o indirecta, con los arrendatarios o cesionarios de dichos bienes, en los términos definidos en el apartado 3 del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, ni se trate de operaciones de arrendamiento financiero. En ningún caso podrá transmitirlos o ceder su uso a la entidad de la Zona Especial Canaria cuyas acciones suscriba ni a otra persona vinculada con esta última en los términos anteriormente indicados.

La persona o entidad que suscriba las acciones o participaciones emitidas no procederá a la reducción de su plantilla media total, existente en el ejercicio anterior a la suscripción, en los cuatro ejercicios posteriores. Para el cálculo de la plantilla media total de la empresa se tomarán las personas empleadas, en los términos que disponga la

legislación laboral, teniendo en cuenta la jornada contratada en relación con la jornada completa.

**4.3.º** La suscripción de acciones o participaciones en el capital o en el patrimonio emitidas por sociedades y fondos de capital riesgo regulados en la Ley 25/2005, de 24 de noviembre, reguladora de las entidades de capital riesgo y sus sociedades gestoras, y en fondos de inversión regulados en la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de instituciones de inversión colectiva, como consecuencia de su constitución o ampliación de capital, siempre que las entidades de capital riesgo y los fondos de inversión participados inviertan una cantidad equivalente de las participaciones adquiridas en acciones o participaciones representativas del capital de las sociedades a que se refieren los números 1.º y 2.º de este apartado que cumplan con los requisitos allí establecidos, emitidas con ocasión de su constitución o ampliación de capital.

Es conveniente hacer algunas aclaraciones relativas a esta forma de materialización indirecta:

Cuando se adquieran acciones o participaciones emitidas por sociedades preexistentes, y dado que el incentivo fiscal persigue la generación de decisiones inversoras, sólo se podrán tener en cuenta las inversiones realizadas por la sociedad participada después de que órgano de decisión haya adoptado el acuerdo de aumento de capital, salvo que se pruebe la relación de causa-efecto de dicho aumento con inversiones ya realizadas en el mismo ejercicio fiscal.

El capital social suscrito para la materializar la RIC podrá desembolsarse tanto en efectivo como mediante la realización de aportaciones no dinerarias.

En este último caso, si la aportación no dineraria realizada es de activos fijos, la entidad participada nunca podrá considerar estos activos, al mismo tiempo, como la inversión que ella misma debe efectuar para

consolidar la RIC de la entidad aportante ya que, en caso contrario, **estaríamos ante una materialización ficticia de la RIC.**

Las consecuencias fiscales de la falta de materialización adecuada de la RIC por parte de la sociedad recaerán exclusivamente en el sujeto pasivo que aplicó el beneficio fiscal al suscribir las acciones de la sociedad que debe efectuar la inversión en los activos fijos productivos.

#### **5.-Nuevas alternativas de materialización de la RIC.**

La RIC es un instrumento fiscal de gran potencia lo que ha llevado a un gran éxito en su aplicación. Pero el elevado número de sujetos que deben efectuar las inversiones y el gran volumen de los recursos financieros implicados, obliga a realizar un esfuerzo para garantizar la adecuada materialización de la RIC dotada. Uno de los retos consiste en ampliar el destino de dichas inversiones, evitando que la ausencia de alternativas tenga efectos contraproducentes para la economía canaria, como pudieran ser el encarecimiento de determinados activos o la proliferación de inversiones económicamente ineficientes o de escaso interés para la economía canaria.

En el diseño de estas alternativas se debe prestar especial atención a aquellas fórmulas de inversión que permitan encauzar el ahorro generado por la RIC hacia proyectos económicos de especial envergadura así como fomentar fórmulas que permiten la canalización de fondos desde aquellos sujetos que dotan la RIC pero carecen de proyectos de inversión en su propia actividad empresarial hacia aquellas otras empresas canarias que, por contar con tales proyectos, harían un uso eficiente de los fondos.

**Exponemos a continuación algunas fórmulas que no se han puesto en práctica, pero que facilitarían la materialización adecuada liberando importantes volúmenes de recursos financieros.**

**5.1º.-Financiación híbrida de sociedades.** Si bien la regulación de la RIC permite efectuar inversiones en otras empresas, bajo las condiciones expresadas anteriormente, la realidad ha demostrado que el empresario que dota RIC es reacio a acudir a esta vía si no se trata de sociedades de su propio grupo. El riesgo inherente a la inversión en renta variable de sociedades cuyos valores normalmente no se negociarán en mercados organizados es un serio impedimento para el desarrollo de esta fórmula de inversión, que sería de gran interés para los empresarios canarios más emprendedores, necesitados de nuevas vías de financiación que no les obliguen a ceder el control sobre la gestión de sus negocios.

Una alternativa válida para eliminar estos inconvenientes es el recurso a la denominada **financiación híbrida**, que, al situarse a medio camino entre la renta variable y la renta fija tradicionales, elimina buena parte de los inconvenientes de aquélla en cuanto a riesgo, liquidez y rentabilidad de la inversión.

El Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, y modificado de forma sustancial en la materia que aquí se analiza por la disposición adicional 15 de la Ley 37/1998, de modificación de la Ley 24/1988 del Mercado de Valores, de 16 de noviembre, contempla la posibilidad de participar en el capital de las sociedades anónimas mediante la suscripción de nuevos tipos de acciones que confieren a su titular un elenco de derechos que se apartan de los que tradicionalmente derivan de la condición de socio, acercándose a los propios de los titulares de créditos financieros, constituyendo alternativas novedosas tanto para quien ofrece como para quien necesita financiación.

Se trata de títulos atípicos, “que representan un género intermedio entre la renta variable y la renta fija,” como reconoce la exposición de motivos de la citada Ley 37/1998, que precisamente por ello pueden resultar de interés como instrumento para canalizar la RIC, ya que



ofrecen una flexibilidad mucho mayor que las acciones ordinarias para adaptarse a las necesidades tanto de los sujetos pasivos que deben materializarla como de las sociedades con proyectos de inversión necesitados de financiación.

Entendemos que, dado que son identificados como acciones por el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, su suscripción ha de considerarse una suscripción de “acciones o participaciones en el capital de sociedades” contemplada en la letra c) del apartado 4 del artículo 27 de la Ley 19/1994.

Por tanto, **los tres tipos de acciones, sin voto, rescatables y privilegiadas pueden considerarse una alternativa válida para materializar la RIC**, siempre que se cumpla, por supuesto, el resto de las condiciones exigidas por la norma.

Las **acciones sin voto** están reguladas en el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, Capítulo IV, Sección Quinta, arts. 91 y 92, y se caracterizan por incorporar importantes privilegios económicos a cambio de no disponer del derecho al voto. Así, percibirán el dividendo mínimo anual que, con carácter fijo o variable, determinen los estatutos sociales (la Ley 37/1998 eliminó la imposición legal de un dividendo mínimo del 5%, al que se sumará el que pueda acordarse para el resto de los socios. Además, no quedarán afectadas por la reducción del capital social por pérdidas, cualquiera que sea la forma en que se realice, sino cuando la reducción supere el valor nominal de las restantes acciones.

Estas condiciones las convierten en una alternativa atractiva para el inversor que tan sólo busca rentabilidad económica y para la sociedad que no quiere que la captación de nuevos recursos propios altere la distribución de poder entre sus socios.

Las **acciones rescatables** están reguladas en la disposición adicional 15, apartado 6, de la Ley 37/1998, que crea la sección 6ª del capítulo

IV (artículos 92 bis y 92 ter) del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, dedicada a la regulación, por primera vez en el derecho mercantil español, de las acciones rescatables.

Son acciones ordinarias que incorporan un derecho de amortización anticipada, ejecutable por el accionista, por la sociedad o por ambos en el plazo (máximo, mínimo o fijo) y la forma previstos en el acuerdo de emisión de los títulos. Son, por tanto, verdaderas “acciones a plazo”, cuya liquidez no depende de la volatilidad del mercado o de la propia sociedad.

Las **acciones privilegiadas** están reguladas en el artículo 50 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas y algún privilegio frente a las ordinarias, con dos limitaciones:

- No es válida la creación de acciones con derecho a percibir un interés, cualquiera que sea la forma de su determinación.
- No se admite la creación de acciones que, de forma directa o indirecta, alteren la proporcionalidad entre el valor nominal de la acción y el derecho de voto o el derecho de suscripción preferente.

**5.2°.-Otra alternativa** para materializar la RIC es la **utilización de entidades de capital-riesgo**, que, para el inversor de la RIC, añaden la garantía de una gestión profesionalizada y especializada de este tipo de instituciones y para los intereses de la economía canaria pueden significar una financiación privilegiada para nuevas empresas y sectores relacionados con las nuevas tecnologías. En definitiva, se trataría de una materialización indirecta en un segundo nivel.

La Ley 1/1999, de 5 de enero, reguladora de las Entidades de Capital-Riesgo y de sus Sociedades Gestoras, define a las sociedades de capital-riesgo (SCR) en su artículo 2.1 como “sociedades anónimas cuyo objeto social principal consiste en la toma de participaciones temporales en el

capital de empresas no financieras cuyos valores no coticen en el primer mercado de las Bolsas de Valores”.

La actividad financiera desarrollada por estas entidades consiste en proporcionar recursos a medio y a largo plazo, mediante la participación en su capital pero sin vocación de permanencia ilimitada, a empresas no financieras y no cotizadas, durante su etapa de arranque o en su etapa de madurez, para promover una expansión o reestructuración. Con posterioridad, la empresa crece, su valor aumenta y en ese momento se vende o liquida la participación y se obtiene una plusvalía.

Las sociedades de capital riesgo han de tener un capital mínimo de 1.200.000 €, y su política de inversión se ha de concretar en:

- Suscripción o adquisición de acciones.
- Concesión de préstamos participativos a empresas que puedan ser objeto de su actividad, estén participadas o no por SCR.
- Otras formas de financiación, sólo para sociedades participadas (p.ej. préstamos no participativos)

La temporalidad se concreta en que las participaciones que se vendan deben tener una antigüedad en la SCR de más de 1 año y menos de 12, ampliable hasta 17 años en casos excepcionales, para poder acogerse a la exención parcial por las rentas que obtengan en la transmisión de acciones y participaciones en el capital de las empresas, recogida en el artículo 69 de la L.I.S.

La materialización de la RIC en la suscripción de acciones de las SCR debe cumplir todos los requisitos establecidos por la letra c) del artículo 27.4. de la Ley 19/1994. Las SCR deben tener como objeto de sus inversiones empresas canarias por lo que las empresas participadas por la SCR deben estar domiciliadas y ejercer su actividad principal en Canarias y, además, deben dar a la financiación recibida un destino

análogo al previsto en la letra a) del apartado 4 del artículo 27 de la Ley 19/1994.

En el supuesto de que las sociedades de capital riesgo no mantengan cualquiera de las inversiones a que se refiere el artículo 27.4.D.3º de la Ley 19/1994, de 6 de julio, deberán proceder a realizar otras en su sustitución en los mismos términos dentro del plazo de tres años de que dispone el sujeto pasivo que materialice la reserva previsto en el artículo 27.4 de la Ley 19/1994, de 6 de julio. El plazo de mantenimiento de las acciones o participaciones previsto en el artículo 27.8 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, se ampliará por un período equivalente al transcurrido desde que se deshiciera la inversión hasta que se produzca otra que fuera sustitutiva de la misma.

En el supuesto en que, transcurrido el plazo indicado en el apartado anterior, no se produzca una nueva inversión, la entidad de capital riesgo o el fondo de inversión procederá a comunicarlo a los inversores que hubieran materializado su reserva para inversiones a través de la suscripción de acciones o participaciones en estas entidades o fondos, respecto de quienes se entenderá incumplido el requisito de materialización de la inversión.

**5.3º.-La inversión colectiva** puede ser la solución al problema de la dispersión y fragmentación de las dotaciones, haciendo posible que pequeños inversores accedan a operaciones necesitadas de un grado de planificación, volumen de capital y capacidad de asunción de riesgos inalcanzables de forma individual. Sin embargo, el marco normativo actual ofrece serias restricciones para el desarrollo en la práctica de esta fórmula de materialización mediata de la RIC, que hacen que deba moverse con estrechos márgenes de actuación. Si bien no habría problema alguno para la utilización de sociedades de inversión como instrumento canalizador de la RIC (siempre que éstas adquieran los activos inmobiliarios aptos para materializar la RIC), no es sencillo encontrar apoyo en la redacción actual del artículo 27 de la Ley

19/1994 para la forma de institución de inversión colectiva con mayor implantación en el mercado, los fondos de inversión.

**5.4°.-**Con algunas matizaciones normativas, creemos posible la materialización a través de **fondos de titulización de activos**.

La regulación actual de los fondos de titulización de activos aparece recogida en el Real Decreto 926/1998, de 14 de mayo, por el que se regulan dichos fondos y sus sociedades gestoras.

El fondo de titulización de activos es un patrimonio sin personalidad jurídica cuyo activo se integra tanto por activos financieros como por otros derechos, admitiéndose tanto la cesión de créditos presentes como futuros. Los derechos de crédito futuro deben ser ingresos o cobros de magnitud conocida o estimada cuya transmisión se formalice contractualmente, probando, de forma inequívoca, la cesión de titularidad. Su pasivo estará integrado, normalmente, por valores de renta fija, pudiendo también financiarse con préstamos concedidos por entidades de crédito.

Es un instrumento útil por su capacidad para reconducir recursos generados por la RIC hacia grandes proyectos inversores y, en concreto, hacia la construcción de obra pública.

La canalización de la inversión hacia la financiación de la construcción de infraestructuras públicas puede realizarse a través de sociedades inversoras, que capten recursos de la RIC a través de los fondos de titulización y que garanticen los derechos de cobro futuro que integren el activo del fondo con la explotación de la infraestructura construida. De hecho, el aludido Real Decreto entiende incluidos en este apartado el derecho del concesionario al cobro del peaje de autopistas y los derechos de naturaleza análoga que se determinen por Orden del Ministro de Economía y Hacienda.

Sin embargo, el partícipe del fondo de titulización habrá adquirido un título de renta fija, activo que no responde, estrictamente, a ninguna de las tres categorías previstas en el artículo 27.4 para materializar la RIC, por lo que sería deseable el planteamiento de una pregunta vinculante.

**5.5°.-**Es posible la **inversión a través de cooperativas**, definidas por la Ley 3/1987, de 2 de abril, General de Cooperativas, como sociedades que, con capital variable y estructura y gestión democrática, asocian en régimen de libre adhesión y baja voluntaria a personas que tienen intereses o necesidades socioeconómicas comunes, para cuya satisfacción y al servicio de la comunidad desarrollan actividades empresariales.

Son unánimemente consideradas como una sociedad mercantil, aunque no capitalista, por cuanto que se dedican a la realización de una actividad empresarial en beneficio de sus socios.

Pese a no tener carácter capitalista disponen de capital social integrado por las aportaciones realizadas por sus socios, que jugará su función típica de garantía frente a terceros. Puede aceptarse que las cantidades satisfechas por sus socios como aportación al capital social de las sociedades cooperativas son una materialización válida de la RIC en la forma prevista en la letra c) del apartado 4 del artículo 27 de la Ley 19/1994, siempre que la cooperativa realice las inversiones previstas en dicha norma.

No tendrán tal condición las cuotas de ingreso o las periódicas que paguen los socios ni las demás aportaciones que no se integran en el capital social de la cooperativa.

**5.6°.-**La posibilidad de invertir a través de **agrupaciones de interés económico** permite integrar los esfuerzos de varios empresarios para realizar en común ciertas actividades.

Según dispone el artículo 1 de su norma reguladora, la Ley 12/1991, de 29 de abril, de Agrupaciones de Interés Económico, las AIE tienen personalidad jurídica propia y carácter mercantil y se rigen por lo dispuesto por dicha Ley y, supletoriamente, por las normas de la sociedad colectiva que resulten compatibles con su específica naturaleza.

Según los artículos 2 y 3 de dicha norma, su finalidad es facilitar el desarrollo o la mejora de los resultados de la actividad de sus socios, realizando exclusivamente una actividad económica auxiliar de la de ellos.

Estas características, así como su obligada inscripción en el Registro Mercantil y la configuración legal de una estructura análoga a la de las sociedades mercantiles, hace que pueda considerarse que las cantidades empleadas en la suscripción de participaciones en el capital social de una AIE constituye una materialización válida de la RIC en la forma prevista en la letra c) del apartado 4 del artículo 27 de la Ley 19/1994, siempre que, como es obvio, la AIE realice las inversiones previstas en dicha norma.

La mayoría de las AIE constituidas en Canarias tienen como objeto la construcción de obras e infraestructuras públicas, sin duda uno de los destinos más deseables para los fondos acumulados por la RIC, desde la óptica de los intereses generales

Cuando la obra pública construida reúna condiciones económicas para su explotación con perspectivas razonables de beneficio podrá conseguirse la financiación privada de su construcción a cambio de la concesión administrativa del derecho a su explotación y a la gestión del servicio público al que se haya afectado.

La explotación normalmente se lleva a cabo mediante el sistema de concesión administrativa, para inversiones que permitan gestionar la producción y el cobro directo de peajes a los usuarios, como en el caso

de las autopistas, o conforme el sistema de peaje virtual o peaje sombra, variante del anterior en la que la recuperación de la inversión tendría lugar mediante el pago por la Administración de un peaje por unidad de servicio prestado.

Puede materializarse la RIC mediante la suscripción de títulos valores emitidos por entidades que procedan a la construcción o explotación de infraestructuras o equipamientos de interés público para las Administraciones públicas en Canarias, una vez obtenida la correspondiente concesión administrativa o título administrativo habilitante, cuando la financiación obtenida con dicha emisión se destine de forma exclusiva a tal construcción o explotación, con el límite del cincuenta por ciento de las dotaciones efectuadas en cada ejercicio y en los términos que se prevean reglamentariamente. La emisión de los correspondientes títulos valores estará sujeta a autorización administrativa previa por parte de la Administración competente para el otorgamiento del correspondiente título administrativo habilitante.

En relación con estas infraestructuras públicas, el inversor privado podrá materializar su RIC en la adquisición de los siguientes tipos de activos:

1.- En la obtención de la concesión administrativa de explotación de la infraestructura construida y, en su caso, de la prestación del servicio público al que pueda afectarse. Se trata de un activo inmaterial que podrá ser considerado apto para la materialización de la RIC en las condiciones arriba expuestas.

2.- En los activos materiales necesarios para la explotación concedida que hayan sido adquiridos o construidos por el concesionario y cuya titularidad le corresponda, deban o no revertir a la administración concedente.

3.- En la propia infraestructura u obra pública construida por el inversor privado cuando, pese a su condición de bien de dominio



público derivada de su condición de soporte de un uso público o un servicio público, haya sido contabilizada por el concesionario como activo material por aplicación de las normas contables o fiscales.

Pendientes de la adaptación sectorial del PGC de 2007, recordamos que las sociedades concesionarias de autopistas, túneles, puentes y otras vías de peaje, en la adaptación del anterior PGC incluían en su inmovilizado en curso, la cuenta 235:INVERSIÓN EN AUTOPISTAS, TÚNELES, PUENTES Y OTRAS VÍAS DE PEAJE EN CONSTRUCCIÓN, Y OTRAS INMOVILIZACIONES MATERIALES EN CURSO, que se cargaba por la recepción de obras y trabajos que correspondían a los tramos de autopistas, túneles, puentes y otras vías de peaje en construcción y se abonaban, una vez terminadas dichas obras y trabajos, con cargo a la cuenta 225:INVERSIÓN EN AUTOPISTAS, TÚNELES, PUENTES Y OTRAS VÍAS DE PEAJE, que reflejaba la inversión revertible al Estado o a otras Administraciones Públicas de acuerdo con la concesión correspondiente.

**5.7°.-Puede materializarse la RIC mediante la suscripción de títulos valores emitidos por organismos públicos que procedan a la construcción o explotación de infraestructuras o equipamientos de interés público para las Administraciones públicas en Canarias, cuando la financiación obtenida con dicha emisión se destine de forma exclusiva a tal construcción o explotación,** con el límite del cincuenta por ciento de las dotaciones efectuadas en cada ejercicio.

La iniciativa pública desarrollada a través de sociedades mercantiles de capital mixto puede también jugar un papel importante para la canalización del ahorro fomentado por la RIC hacia la financiación de obras e infraestructuras públicas.

Para los sujetos pasivos que disponen de dotaciones a la RIC pendientes de materializar, la suscripción de acciones o participaciones en el capital social de sociedades públicas que vayan a destinar los recursos

así obtenidos a la adquisición o construcción de alguno de los activos enumerados en el punto anterior, puede ser una salida válida.

Para la entidad pública, asimismo, puede suponer una posibilidad de financiación adecuada, ya que sus acciones pueden ser un activo financiero muy competitivo al ofrecer la posibilidad de materialización de la RIC, especialmente si se utilizan acciones sin voto o acciones rescatables que puedan preservar el control público de la sociedad o mejorar la liquidez de los títulos emitidos.

La actividad de las sociedades mercantiles con capital público ha de someterse a las disposiciones vigentes, tanto en lo referente a la instrumentación de dicha participación pública en ellas como en lo tocante a sus posibilidades para contratar con las distintas administraciones públicas, para lo que deberán desarrollar su actividad contractual con las Administraciones Públicas con sujeción a lo dispuesto en el Texto Refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2000, de 16 de junio.

La letra b) del apartado 4 del artículo 27 de la Ley 19/1994 se refiere, de forma expresa, a la **suscripción de deuda pública canaria** representada en títulos valores o en anotaciones en cuenta, lo que exige que el sujeto pasivo adquiera la deuda pública directamente del emisor.

Ello implica que las entidades financieras deben limitar su actuación a la de simples mediadores o agentes colocadores, como mandatarios del emisor o del suscriptor, pero no podrán actuar como suscriptores que después revenden sus títulos a terceros, ya que estos no podrían materializar la RIC en los valores adquiridos.

La **inversión en inmuebles** viene siendo, no siempre en línea con objetivos planteados por la Ley 19/1994, una colocación muy habitual de la RIC.

El destino de la RIC, en coherencia con sus objetivos, ha de ser una actividad productiva real, que añade valor y competitividad a la economía canaria, no una mera colocación especulativa del ahorro. Este destino se puede eludir fácilmente invirtiendo en inmuebles, dada la relativa facilidad con que la mera tenencia de los mismos puede revestirse con la apariencia de una actividad empresarial de arrendamiento.

En los supuestos de arrendamiento de bienes inmuebles el sujeto pasivo deberá tener la consideración de empresa turística de acuerdo con lo previsto en la Ley 7/1995, de 6 de abril, de Ordenación del Turismo de Canarias, tratarse del arrendamiento de viviendas protegidas por la sociedad promotora, de bienes inmuebles afectos al desarrollo de actividades industriales incluidas en las divisiones 1 a 4 de la sección primera de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas, o de zonas comerciales situadas en áreas cuya oferta turística se encuentre en declive, por precisar de intervenciones integradas de rehabilitación de áreas urbanas, según los términos en que se define en las directrices de ordenación general de Canarias, aprobadas por la Ley 19/2003, de 14 de abril.

Se entiende por **empresa turística** aquella que ofrezca servicios de alojamiento turístico de cualquier tipo, de restaurante, cafetería, bar, terrazas de verano, salas de fiesta, o todas las complementarias de ocio, siempre que se encuentren registradas en el Gobierno de Canarias, en el Registro General de Empresas, Actividades y Establecimientos Turísticos.

Por lo que se refiere a las **zonas turísticas en declive** hay que estar a lo que se especifica en el anexo de la citada, ley 19/2003.

Se considerarán **áreas de rehabilitación urbana**, a efectos tanto de la ordenación insular y general, como de la declaración de áreas a rehabilitar y de la formulación de programas de desarrollo de actuaciones ejemplares de rehabilitación, al menos dentro del ámbito de los siguientes núcleos:

Puerto del Carmen en Lanzarote, Corralejo y Morro Jable en Fuerteventura, San Agustín y Playa del Inglés en Gran Canaria y Puerto de la Cruz y Los Cristianos en Tenerife

Se entiende que existe **rehabilitación**, cuando el coste de la reforma sea superior al 40% del valor de adquisición de la construcción.

Las inversiones en que se materialice la reserva se podrán **financiar mediante los contratos de arrendamiento financiero** a los que se refiere el artículo 115 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en cuyo caso la reducción en la base imponible quedará condicionada al ejercicio efectivo de la opción de compra.

Los sujetos pasivos deberán presentar un **plan de inversiones para la materialización de la reserva** que se deberá adjuntar a la declaración por el impuesto correspondiente al período impositivo en el que se practica la reducción prevista en este artículo.

El plan que tenga por objeto alguna de las inversiones previstas en las letras A, B, C y D, números 1.º y 2.º, describirá la finalidad de la inversión, los términos en que afectará al desarrollo de su explotación y las variaciones que se puedan producir en el empleo e indicará, de forma aproximada, el plazo de ejecución y los elementos patrimoniales que deban ser adquiridos,

incluyendo el valor de adquisición o coste de producción estimado y el período previsto para su entrada en funcionamiento. Asimismo, se referirá a las inversiones anticipadas que se hubieran realizado con anterioridad a la dotación de la reserva, en los términos previstos en el apartado 11 de este artículo.

El plan que tenga por objeto la inversión en la suscripción de títulos valores referidos en los números 3.º, 4.º, 5.º y 6.º de la letra D del apartado 4 de este artículo, identificará la entidad emisora de los títulos y el valor de los títulos por el que se solicitará la suscripción y que determinará la materialización de la reserva.

Cuando se pruebe que, por sus características técnicas, la inversión deba efectuarse necesariamente en un plazo superior al previsto en el apartado 4 de este artículo, los sujetos pasivos deberán presentar adicionalmente un plan especial de inversión que se deberá adjuntar a la declaración por el impuesto en la que se practica la reducción prevista en este artículo, siempre que se inicie la misma dentro del plazo indicado en dicho apartado y alcance dentro de dicho período un veinticinco por ciento de su importe total.

Los sujetos pasivos a que se refiere este artículo podrán llevar a cabo **inversiones anticipadas**, que se considerarán como materialización de la reserva para inversiones que se dote con cargo a beneficios obtenidos en el período impositivo en el que se realiza la inversión o en los tres posteriores, siempre que se cumplan los restantes requisitos exigidos en el mismo.

Las citadas dotaciones habrán de realizarse con cargo a beneficios obtenidos hasta el 31 de diciembre de 2013.

La citada materialización y su sistema de financiación se comunicarán conjuntamente con la declaración del Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre la Renta de no Residentes o el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del período impositivo en que se realicen las inversiones anticipadas.

La aplicación del beneficio de la reserva para inversiones será **incompatible**, para los mismos bienes y gastos, con las deducciones

para incentivar la realización de determinadas actividades reguladas en el capítulo IV del título VI del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, y con la deducción por inversiones regulada en el artículo 94 de la Ley 20/1991.

Tratándose de activos usados y de suelo, estos no podrán haberse beneficiado anteriormente del régimen previsto en este artículo, ni de las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades reguladas en el capítulo IV del título VI del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, ni de la deducción por inversiones regulada en el artículo 94 de la Ley 20/1991.

Para computar el importe correspondiente a una misma inversión, se considerará integrado en un proyecto único el conjunto de activos adquiridos en un plazo de tres años que se integren en una unidad autónoma determinante de una explotación económica, es decir, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios.

En el caso del incumplimiento de la obligación del ejercicio de la opción de compra prevista en los contratos de arrendamiento financiero, la integración en la base imponible tendrá lugar en el ejercicio en el que contractualmente estuviera previsto que ésta debiera haberse ejercitado.

### **IV.3.-RECONOCIMIENTO, VALORACION Y REGISTRO CONTABLE DE LA MATERIALIZACION DE LA RIC**

#### **IV.3.1.-LOS CRITERIOS DE VALORACIÓN DE ACTIVOS Y PASIVOS SEGÚN EL PGC DE 2007**

El apartado 6 del Marco Conceptual del PGC de 2007 desarrolla los criterios y definiciones relativos a la valoración que, posteriormente, se aplicarán en las Normas de Registro y Valoración, que constituyen el objeto de la 2ª parte del PGC. La principal novedad la constituye el

concepto de “valor razonable”, que se utiliza para contabilizar determinadas correcciones valorativas y para registrar los ajustes de valor por encima del precio de adquisición en algunos elementos patrimoniales, tales como algunos instrumentos financieros y otros elementos a los que se aplican las reglas de contabilidad de coberturas. La valoración es el proceso por el que se asigna un valor monetario a los diferentes elementos patrimoniales que integran las cuentas anuales, siguiendo la metodología especificada en las Normas de Registro y Valoración.

Se desarrollan las siguientes definiciones y conceptos de valoración:

- 1.-Coste histórico
- 2.-Valor neto realizable
- 3.-Valor actual
- 4.-Valor en uso
- 5.-Costes de venta
- 6.-Coste amortizado
- 7.- Costes de transacción atribuibles a un activo o pasivo financiero
- 8.-Valor contable o en libros
- 9.-Valor residual
- 10.-Valor razonable

### **1.-Coste histórico**

El coste histórico o coste de un activo es su precio de adquisición o coste de producción.

El precio de adquisición es el precio del activo al que hay que añadir todos los gastos que se generan hasta que el activo se encuentra en condiciones operativas.

El coste de producción incluye el precio de adquisición de las materias primas y otras materias al que debe añadirse el de los factores de producción directamente imputables al activo, y la

fracción que razonablemente corresponda de los costes de producción indirectos hasta que el activo se encuentra en condiciones operativas.

## **2.-Valor neto realizable**

El valor neto realizable de un activo es el importe que la empresa puede obtener por su enajenación en el mercado, en el curso normal del negocio, deduciendo los costes estimados necesarios para llevarla a cabo, así como, en el caso de las materias primas y de los productos en curso, los costes estimados necesarios para terminar su producción, construcción o fabricación.

## **3.-Valor actual**

El valor actual es el importe de los flujos de efectivo a recibir o pagar en el curso normal del negocio, según se trate de un activo o de un pasivo, respectivamente, actualizados a un tipo de descuento adecuado.

## **4.-Valor en uso**

El valor en uso de un activo es el valor actual de los flujos de efectivo futuros esperados, a través de su utilización en el curso normal del negocio, teniendo en cuenta su estado actual y actualizados a un tipo de interés de mercado sin riesgo, ajustado por los riesgos específicos del activo que no hayan ajustado las estimaciones de flujos de efectivo futuros. Las proyecciones de flujos de efectivo deben responder a hipótesis razonables y fundamentadas.

## **5.-Costes de venta**

Son los costes incrementales directamente atribuibles a la venta de un activo en los que la empresa no habría incurrido de no haber tomado la decisión de vender, excluidos los gastos financieros y los impuestos sobre beneficios. Se incluyen los gastos legales necesarios para transferir la propiedad del activo y las comisiones de venta.

## **6.-Coste amortizado**



El coste amortizado de un instrumento financiero es el importe al que inicialmente fue valorado un activo financiero o un pasivo financiero, menos los reembolsos de principal que se hubieran producido, más o menos, según proceda, la parte imputada en la cuenta de pérdidas y ganancias, mediante la utilización del método del tipo de interés efectivo, de la diferencia entre el importe inicial y el valor de reembolso en el vencimiento y, para el caso de los activos financieros, menos cualquier reducción de valor por deterioro que hubiera sido reconocida, ya sea directamente como una disminución del importe del activo o mediante una cuenta correctora de su valor. El tipo de interés efectivo es el tipo de actualización que iguala el valor en libros de un instrumento financiero con los flujos de efectivo estimados a lo largo de la vida esperada del instrumento, a partir de sus condiciones contractuales y sin considerar las pérdidas por riesgo de crédito futuras; en su cálculo se incluirán las comisiones financieras que se carguen por adelantado en la concesión de financiación.

#### **7.-Costes de transacción atribuibles a un activo o pasivo financiero**

Son los costes incrementales directamente atribuibles a la compra, emisión, enajenación u otra forma de disposición de un activo financiero, o a la emisión o asunción de un pasivo financiero, en los que no se habría incurrido si la empresa no hubiera realizado la transacción. Entre ellos se incluyen los honorarios y las comisiones pagadas a agentes, asesores e intermediarios, así como los impuestos y otros derechos que recaigan sobre la transacción, y se excluyen las primas o descuentos obtenidos en la compra o emisión, los gastos financieros, los costes de mantenimiento y los administrativos internos.

#### **8.-Valor contable o en libros**

El valor contable o en libros es el importe neto por el que un activo o un pasivo se encuentra registrado en balance una vez deducida, en el caso de los activos, su amortización acumulada y cualquier corrección valorativa por deterioro acumulada que se haya registrado.

## **9.-Valor residual**

El valor residual de un activo es el importe que la empresa estima que podría obtener en el momento actual por su venta u otra forma de disposición, una vez deducidos los costes de venta, tomando en consideración que el activo hubiese alcanzado la antigüedad y demás condiciones que se espera que tenga al final de su vida útil o periodo durante el cual la empresa espera utilizar el activo amortizable o el número de unidades de producción que espera obtener del mismo. En el caso de activos sometidos a reversión, su vida útil es el periodo concesional cuando éste sea inferior a la vida económica del activo, entendiéndose como tal el periodo durante el cual se espera que el activo sea utilizable por parte de uno o más usuarios o el número de unidades de producción que se espera obtener del activo.

## **10.-Valor razonable**

Dejamos para el final la gran novedad sobre sistemas de valoración que introduce el PGC 2007 y, además de exponer la metodología, introduciremos unos comentarios acerca de la filosofía de este método.

Se define como el importe por el que puede ser intercambiado un activo o liquidado un pasivo, entre partes interesadas y debidamente informadas, que realicen una transacción en condiciones de independencia mutua. El valor razonable se determinará sin deducir los costes de transacción en los que pudiera incurrirse en su enajenación. No tendrá en ningún caso el carácter de valor razonable el que sea resultado de una transacción forzada, urgente o como consecuencia de una situación de liquidación involuntaria.

Con carácter general, el valor razonable se calculará por referencia a un valor fiable de mercado. En este sentido, el precio cotizado en un mercado activo será la mejor referencia del valor razonable, entendiéndose por mercado activo aquél en el que se den las siguientes condiciones:

- a) Los bienes o servicios intercambiados en el mercado son homogéneos;
- b) Pueden encontrarse prácticamente en cualquier momento compradores o vendedores para un determinado bien o servicio; y
- c) Los precios son conocidos y fácilmente accesibles para el público. Estos precios, además, reflejan transacciones de mercado reales, actuales y producidas con regularidad.

Para aquellos elementos respecto de los cuales no exista un mercado activo, el valor razonable se obtendrá, en su caso, mediante la aplicación de modelos y técnicas de valoración. Entre los modelos y técnicas de valoración se incluye el empleo de referencias a transacciones recientes en condiciones de independencia mutua entre partes interesadas y debidamente informadas, si estuviesen disponibles, así como referencias al valor razonable de otros activos que sean sustancialmente iguales, métodos de descuento de flujos de efectivo futuros estimados y modelos generalmente utilizados para valorar opciones.

En cualquier caso, las técnicas de valoración empleadas deberán ser consistentes con las metodologías aceptadas y utilizadas por el mercado para la fijación de precios, debiéndose usar, si existe, la técnica de valoración empleada por el mercado que haya demostrado ser la que obtiene unas estimaciones más realistas de los precios maximizando el uso de datos observables de mercado y limitando al máximo la subjetividad y el empleo de datos no observables no contrastables.

La empresa deberá evaluar la efectividad de las técnicas de valoración que utilice de manera periódica, empleando como referencia los precios observables de transacciones recientes en el mismo activo que se valore o utilizando los precios basados en datos o índices observables de mercado que estén disponibles y resulten aplicables.

El valor razonable de un activo para el que no existan transacciones comparables en el mercado, puede valorarse con fiabilidad si la variabilidad en el rango de las estimaciones del valor razonable del activo no es significativa o las probabilidades de las diferentes estimaciones, dentro de ese rango, pueden ser evaluadas razonablemente y utilizadas en la estimación del valor razonable.

Cuando corresponda aplicar la valoración por el valor razonable, los elementos que no puedan valorarse de manera fiable, ya sea por referencia a un valor de mercado o mediante la aplicación de los modelos y técnicas de valoración antes señalados, se valorarán, según proceda, por su coste amortizado o por su precio de adquisición o coste de producción, minorado, en su caso, por las partidas correctoras de su valor que pudieran corresponder, haciendo mención en la memoria de este hecho y de las circunstancias que lo motivan.

**El concepto y aplicaciones del valor razonable (fair value), que aparentemente ha quedado perfectamente claro, creemos que es uno de los peor definidos y que más controversia ha de generar en el futuro, sobre todo en el ámbito fiscal.**

**Creemos que, al igual que cuando se confundió el concepto de imagen fiel, a efectos de verificación contable, con el cumplimiento de la normativa legal, siendo que el primer concepto es intemporal (true and fair view) y el segundo tiene su vida ligada a la cambiante normativa, lo que implicaría que el estado contable que a las doce de la noche del último día de vigencia de una norma refleja la imagen fiel, un segundo después ya no la refleja puesto que está vigente otra norma que modifica la anterior. También podríamos referirlo a la aplicación de determinados principios contables, como por ejemplo el de empresa en funcionamiento ya que, por ejemplo, el balance actual refleja el “valor” de liquidación de la empresa en lugar del valor como empresa en funcionamiento.**

**No hemos traído a colación este ejemplo gratuitamente, pues el valor como empresa en funcionamiento es base de nuestro concepto sobre el valor razonable, y no debemos olvidar que el principio de empresa en funcionamiento es el primero de la lista de los principios contables en el nuevo P.G.C. de 2007.**

**Así mismo hacemos observar que en la Primera Parte de dicho Plan, al tratar, dentro del marco conceptual, las cuentas anuales y la imagen fiel, dice que deben redactarse con claridad, de forma que sea útil para la toma de decisiones de los usuarios, debiendo mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa, de conformidad con las disposiciones legales. En técnica legislativa, aunque estén los objetivos en el mismo párrafo, su posición indica la prioridad que le otorga el legislador, que es la misma que expresa la NIC 1, párrafo 7, aunque en esta norma la separación sea más clara y contundente, ya que, incluso, están en párrafos diferentes.**

**Por la importancia que sus elementos tienen en la materialización de la RIC, vamos a referirnos a la valoración del Inmovilizado Material, bajo las premisas de “información útil para la toma de decisiones” y “empresa en funcionamiento”.**

**Define el PGC el valor razonable como el importe por el que puede ser adquirido un activo o liquidado un pasivo, entre partes interesadas y debidamente informadas, que realicen una transacción en condiciones de independencia mutua. No tendrá en ningún caso el carácter de valor razonable el que sea resultado de una transacción forzada, urgente o como consecuencia de una situación de liquidación involuntaria. La NIC 16, párrafo 6, define el valor razonable como el importe por el cual podría ser intercambiado un activo o cancelado un pasivo, entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción**

realizada en condiciones de independencia mutua. Más clara es aún la definición del FASB (SFAC 7, Using cash flow information and present value in accounting measurements) porque añade la expresión “dispuestas a realizar la operación en situaciones diferentes a la de una liquidación o una venta forzada”, es decir, en una situación de empresa en funcionamiento, no de liquidación. Cuando se habla de referencias a precios de mercado se quiere decir realmente que, tratándose de un valor estimado, lo más fácil es referirse a algo que esta fácilmente al alcance, pero este valor no es el razonable sino el de reposición. Nuestra opinión es que el valor razonable se parece mucho más al valor de uso y su estimación de flujos de efectivo futuros, que se desarrolla en la NIC 36, párrafos 30/ 32, 33/ 38 y 39/ 79, aunque este método de valoración, por su complejidad, está al alcance directo de muy pocas empresas, debiendo emplear la inmensa mayoría de ellas los servicios de consultores independientes expertos. Más adelante propondremos un método más sencillo y que creemos que es asumible, en términos generales.

El PGC indica que la valoración de los elementos de inmovilizado material deben valorarse en el momento del reconocimiento por lo que constituirá su coste histórico, recogándose como modelo de valoración posterior al reconocimiento únicamente el denominado modelo de coste, idéntico al actual, pero no el denominado modelo de revalorización ya que la legislación española sólo admite la revalorización si está autorizada por una Ley al respecto. Muy contrario es el criterio de la NIC 16, que admite ambos modelos, el segundo de los cuáles se acerca notablemente a nuestro criterio sobre el concepto de valor razonable.

Nuestra opinión sobre la valoración razonable de los inmovilizados financieros parte de la base de separar los inmovilizados operacionales de los especulativos y, en ambos casos, estudiar bien

**la contabilización de las contrapartidas para evitar la asimetría contable y los efectos fiscales perversos.**

**Para los inmovilizados operacionales, su valor razonable podría estar constituido por el valor contable (coste histórico menos amortización acumulada) aplicando un factor de ajuste que podría referirse a la rentabilidad económica o rendimiento de los activos.**

**Para los inmovilizados especulativos, su valor razonable podría estar constituido por el coste histórico al que creemos que habría que aplicar, en contra del criterio del PGC, un tipo de amortización desacelerada (no tienen el desgaste de los elementos operacionales) y corregido con un factor de ajuste que podría referirse a la diferencia de precios de mercado entre la fecha de adquisición y la fecha de valoración actualizada.**

**Creemos que el valor razonable es, más que el de mercado, aquel que estaría dispuesto a defender, en una negociación, con argumentos razonablemente justificados, el empresario dispuesto a vender ante el empresario dispuesto a comprar libremente.**

**Una definición no puede encerrar todo tipo de contingencias susceptible de presentarse en situaciones concretas, por lo que debe quedar un margen para la interpretación lógica.**

**En todo caso, el concepto y el término “valor razonable” no son ningún desconocido en la legislación española. La mención al valor real de las acciones se constituye como un límite a la autonomía de la voluntad para establecer cláusulas restrictivas a la libre transmisión de acciones (art. 123.6 del Reglamento del registro Mercantil). La Ley 44/2002, de 22 de noviembre, de Medidas de Reforma del Sistema Financiero, introdujo la referencia al valor razonable, entendiendo como tal el valor de las acciones**

**determinado por un auditor distinto del de la sociedad, a efectos de enervar la transmisión de acciones al heredero del socio fallecido (art. 64.1 de la LSA) o para excluir el derecho de suscripción preferente (art. 159.1.b de la LSA).**

Tanto para facilitar una adecuada gestión interna de cada sujeto pasivo como para hacer posible las funciones de comprobación e inspección de los órganos competentes de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, es imprescindible una correcta identificación en la contabilidad de los activos en los que se haya materializado la RIC dotada en cada ejercicio.

El apartado 3 del artículo 27 de la Ley 19/1994, exige que la RIC dotada quede contablemente reflejada con “absoluta separación y título apropiado”. Asimismo, los estados contables deben incorporar, con el mayor detalle posible, una adecuada identificación de los activos en los que se ha materializado la RIC dotada en cada uno de los ejercicios e información sobre el mantenimiento de su titularidad y su utilización efectiva al servicio de la empresa, en las condiciones exigidas en el apartado 5 del artículo 27 de la Ley 19/1994, es decir, la información necesaria para su identificación y seguimiento.

Todo beneficiario de la RIC debe, por tanto, disponer de contabilidad, surgiendo un problema de control efectivo de la existencia de la misma en el caso de los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que, por no encajar en el concepto de empresarios del Código de Comercio, no están obligados a legalizar sus libros en el Registro Mercantil, (artículo 329 y sgs. del Reglamento del Registro Mercantil) ni a su depósito en dicho Registro, una vez eliminada por su casi nula utilidad práctica la obligación de diligenciar de libros registros que venía exigiendo la norma fiscal.

Ante esta situación, no parece conveniente la rehabilitación de la obligación de diligenciar administrativo de libros ni el establecimiento



de nuevas obligaciones de depósito de las cuentas anuales o de entrega de una copia de ellas a la Administración tributaria, tanto por el elevado coste de gestión que comportaría, como por su dudosa utilidad.

Parece más adecuado que en los modelos de declaración del IRPF se introduzcan los campos necesarios para registrar las correspondientes identificaciones y cuantificaciones básicas que sirvan a los órganos de la Administración Tributaria para un adecuado seguimiento de la reserva dotada, así como de la materializada y la pendiente de materializar, la temporalidad y los activos en los que se ha invertido.

Una vez identificados los activos e inversiones en los que puede materializarse adecuadamente la RIC y expuestos los criterios básicos sobre valoración contable de acuerdo con el marco normativo del PGC de 2007, destacamos las implicaciones y los cambios incorporados por las Normas de Registro y Valoración sobre la materialización de la RIC.

La segunda parte del Plan General de Contabilidad, de aplicación obligatoria, recoge las Normas de Registro y Valoración de los elementos patrimoniales de la empresa y de las diversas transacciones que ésta realiza. Se desarrollan 23 normas, algunas de ellas no reguladas en el Plan General de Contabilidad de 1990. Varias de estas normas inciden directamente en la valoración y registro de elementos susceptibles de ser objeto de materialización de la R.I.C.:

<b><u>Norma</u></b>	<b><u>Elemento Patrimonial</u></b>
2 <sup>a</sup>	Inmovilizado material
3 <sup>a</sup>	Normas particulares sobre inmovilizado material
4 <sup>a</sup>	Inversiones inmobiliarias
5 <sup>a</sup>	Inmovilizado intangible
6 <sup>a</sup>	Normas particulares sobre el inmovilizado intangible
7 <sup>a</sup>	Activos no corrientes y grupos enajenables de elementos, mantenidos para la venta
8 <sup>a</sup>	Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar
9 <sup>a</sup>	Instrumentos financieros

18 <sup>a</sup>	Subvenciones, donaciones y legados recibidos
19 <sup>a</sup>	Combinaciones de negocios
20 <sup>a</sup>	Negocios conjuntos

De la anterior relación, las normas 4<sup>a</sup>, 7<sup>a</sup>, 8<sup>a</sup>, 19<sup>a</sup> y 20<sup>a</sup> no estaban reguladas en el PGC de 1990, a excepción del arrendamiento financiero, incluido en las relativas al inmovilizado inmaterial, que en el nuevo P.G.C. presenta modificaciones básicas y conceptuales, como expondremos más adelante.

#### **IV.3.2.- CONCEPTO, PRINCIPIOS GENERALES Y ASPECTOS PARTICULARES DE CONTABILIZACION DEL INMOVILIZADO MATERIAL Y DE LAS INVERSIONES INMOBILIARIAS: NORMAS 2<sup>a</sup>, 3<sup>a</sup> Y 4<sup>a</sup> DE REGISTRO Y VALORACION**

El PGC de 2007 clasifica los elementos de inmovilizado material de acuerdo con su destino, función dentro de la empresa, uso, etc., es decir, en función no de su naturaleza sino de la forma en que va a generar los flujos de caja. Así tendremos las siguientes categorías:

- \*Inmovilizado material (Normas de valoración y registro 2<sup>a</sup> y 3<sup>a</sup>)
- \*Inversiones inmobiliarias (Norma de valoración y registro 4<sup>a</sup>)
- \*Activos no corrientes mantenidos para la venta (Norma de valoración y registro 7<sup>a</sup>). Estos elementos los estudiaremos más adelante.

##### **1.-Valoración inicial (NVR 2<sup>a</sup>)**

En cuanto a la NRV n° 2 hay que destacar que se incorpora como novedad que **formará parte del valor del inmovilizado material, la estimación inicial del valor actual de las obligaciones asumidas derivadas del desmantelamiento o retiro y otras asociadas al citado activo, tales como los costes de rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, siempre que estas obligaciones den lugar al registro**

de provisiones de acuerdo con lo dispuesto en la norma aplicable a éstas.

Esta novedad puede parecer una ruptura del concepto tradicional del precio de adquisición, pero estimamos razonable que se tengan en cuenta las salidas de efectivo que se producirán en el futuro y no sólo las iniciales, ya que ambas posibilitarán los flujos de caja positivos durante la vida útil del elemento. Los problemas de orden práctico en este concepto pasan por la determinación del coste de desmantelamiento, que, generalmente se estima a largo plazo, y en la actualización, donde se debe determinar un tipo de interés. Los cambios en las estimaciones pueden dar lugar a modificaciones en el importe por el que figurará el activo en el balance. Destacamos esta particularidad porque es altamente probable que se produzcan discrepancias debido al carácter de “estimación” en la valoración de este concepto y en la volatilidad de los tipos de interés a la hora del cálculo de la actualización del valor futuro.

En los inmovilizados que necesiten un periodo de tiempo superior a un año para estar en condiciones de uso, se incluirán en el precio de adquisición o coste de producción los gastos financieros que se hayan devengado antes de la puesta en condiciones de funcionamiento del inmovilizado material y que hayan sido girados por el proveedor o correspondan a préstamos u otro tipo de financiación ajena, específica o genérica, directamente atribuible a la adquisición, fabricación o construcción (destacamos esta particularidad porque se va a mantener una discrepancia en la valoración siguiendo los criterios expresados para los elementos en los que se materializa la RIC).

En cuanto a las **Inversiones Inmobiliarias (NVR 4<sup>a</sup>)**, se corresponden con activos no corrientes que sean inmuebles y que no estén sometidos al proceso productivo de la empresa, de modo que los flujos de caja obtenidos son independientes de la actividad principal de la empresa.

**La clasificación de un inmovilizado como inversiones inmobiliarias puede poner de manifiesto problemas fiscales en cuanto a la afectación de bienes inmuebles a la empresa y, por tanto, su posibilidad de generar deducciones por reinversiones y gastos deducibles ya que al no intervenir, desde un punto de vista teórico, en la formación del resultado de explotación, su tratamiento fiscal debería ser diferenciado del que corresponde a los elementos adscritos al resultado de explotación.**

Se aplicarán a las inversiones inmobiliarias los criterios contenidos en las Normas 2ª y 3ª, relativas al inmovilizado material.

#### **IV.3.3.-CONCEPTO, PRINCIPIOS GENERALES Y ASPECTOS PARTICULARES DE CONTABILIZACION DEL INMOVILIZADO INTANGIBLE: NORMAS 5ª Y 6ª DE REGISTRO Y VALORACION**

Los elementos de Inmovilizado Intangible son derechos susceptibles de valoración económica, identificables, con naturalezas no monetarias y carentes de apariencia física.

Los criterios contenidos en las normas relativas al inmovilizado material, se aplicarán a los elementos del inmovilizado intangible, sin perjuicio de lo dispuesto a continuación, de lo previsto en las normas particulares sobre el inmovilizado intangible, así como de lo establecido para el fondo de comercio en la norma relativa a combinaciones de negocios.

En el PGC de 2007 desaparece la cuenta, existente en el PGC de 1990, (217):DERECHOS SOBRE BIENES EN REGIMEN DE ARRENDAMIENTO FINANCIERO (LEASING), que pasa a regularse en la Norma 8ª de Valoración y Registro, relativa a ARRENDAMIENTOS, y se van a clasificar los activos arrendados directamente en el inmovilizado material o intangible, según la naturaleza del bien.

**De acuerdo con el artículo 27.4 de la Ley 19/1994, en el caso de activos no corrientes intangibles, para ser admitidos como materialización, deberán reunir algunos requisitos, entre los cuáles se encuentra la obligatoriedad de que sea amortizable. Cuando la inversión corresponda a un negocio en funcionamiento en cuyo precio se encuentre una parte relativa al Fondo de Comercio, estimamos que, de acuerdo con este requisito, la parte de Fondo de Comercio debe ser detraída del importe de la inversión a efectos de cómputo de materialización de la RIC.**

El Fondo de comercio sólo podrá figurar en el activo, cuando su valor se ponga de manifiesto en virtud de una adquisición onerosa, en el contexto de una combinación de negocios.

Su importe se determinará de acuerdo con lo indicado en la norma relativa a combinaciones de negocios y deberá asignarse desde la fecha de adquisición entre cada una de las unidades generadoras de efectivo o grupos de unidades generadoras de efectivo de la empresa, sobre los que se espere que recaigan los beneficios de las sinergias de la combinación de negocios.

El fondo de comercio **no se amortizará**. En su lugar, las unidades generadoras de efectivo o grupos de unidades generadoras de efectivo a las que se haya asignado el fondo de comercio, se someterán, al menos anualmente, a la comprobación del deterioro del valor, procediéndose, en su caso, al registro de la corrección valorativa por deterioro, de acuerdo con lo indicado en el apartado 2.2 de la norma relativa al inmovilizado material.

Las correcciones valorativas por deterioro reconocidas en el fondo de comercio no serán objeto de reversión en los ejercicios posteriores.

**El fondo de comercio es uno de los conceptos sobre los que, probablemente, se va a mantener una discrepancia en la valoración siguiendo los criterios expresados para los elementos en los que se materializa la RIC, entre los que difícilmente tiene encaje un concepto tan realmente “intangible”.**

#### **IV3.4.-CONCEPTO, PRINCIPIOS GENERALES Y ASPECTOS PARTICULARES DE CONTABILIZACION DE LOS ACTIVOS NO CORRIENTES Y GRUPOS ENAJENABLES DE ELEMENTOS, MANTENIDOS PARA LA VENTA: NORMA 7ª DE REGISTRO Y VALORACION**

La cuestión que se plantea y que puede dar lugar a situaciones litigiosas frente a actuaciones de inspección administrativa es cuanto tiempo tienen que esperar los activos con plazo cumplido para poder clasificarse contablemente en este grupo, cuestión que no puede considerarse menor por cuanto atenta al objetivo fundamental de la información contable que es proporcionar información válida para la toma de decisiones así como mostrar los riesgos en los que incurre la empresa.

La empresa clasificará un activo no corriente como mantenido para la venta si su valor contable se recuperará fundamentalmente a través de su venta, en lugar de por su uso continuado, y siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

a.-El activo ha de estar disponible en sus condiciones actuales para su venta inmediata, sujeto a los términos usuales y habituales para su venta

b.-Su venta ha de ser altamente probable, porque concurren las siguientes circunstancias:

1.-La empresa debe encontrarse comprometida por un plan para vender el activo y haber iniciado un programa para encontrar comprador y completar el plan.

2.-La venta del activo debe negociarse activamente a un precio adecuado en relación con su valor razonable actual.

3.-Se espera completar la venta dentro del año siguiente a la fecha de clasificación del activo como mantenido para la venta, salvo que, por hechos o circunstancias fuera del control de la empresa, el plazo de venta se tenga que alargar y exista evidencia suficiente de que la empresa siga comprometida con el plan de disposición del activo.

4.-Las acciones para completar el plan indiquen que es improbable que haya cambios significativos en el mismo o que vaya a ser retirado.

#### **IV.3.5.-CONCEPTO, CLASIFICACION Y CONTABILIZACION DE LOS INSTRUMENTOS FINANCIEROS: NORMA 9ª DE REGISTRO Y VALORACION**

Los instrumentos financieros están regulados en la norma 9ª del PGC en el caso de las empresas grandes, y en las normas 8ª, 9ª, 10ª y 11ª del PGC de PYMES, basadas en las NIC 32 y NIC 39.

El tratamiento contable de los instrumentos financieros ha representado una sustancial reforma, fruto de la cuál ha sido la norma de valoración y registro más extensa y la que recoge una de las principales novedades de la nueva normativa contable, cual es la valoración de determinados instrumentos financieros a valor razonable en un momento posterior al del registro.

**También es de destacar el que se establecen diferentes formas de valorar un instrumento financiero dependiendo de la cartera o categoría en que se clasifique, fijándose como criterios determinantes para su clasificación no sólo la naturaleza y características propias del instrumento financiero en que se ha materializado la inversión, sino también la del objetivo de la**

**inversión, la intención de la empresa respecto al destino o su capacidad para mantener esa posición. De este modo, un mismo instrumento financiero puede tener diferentes tratamientos contables, introduciéndose, así, un notable grado de subjetividad para determinar el criterio valorativo a aplicar, lo que, sin duda, provocará discrepancias respecto a la valoración de elementos de materialización de la RIC (tal es el caso de una inversión en instrumentos de patrimonio según su destino sea cubrir un simple excedente de tesorería, una inversión financiera temporal, permanente o una materialización alternativa de la RIC en capital ajeno).**

Se hace una clasificación por carteras con objeto de determinar las normas de registro y valoración aplicables para cada instrumento, pero a la hora de reflejarse en el plan de cuentas y en el balance, se siguen criterios similares al PGC de 1990, es decir:

\*Según el horizonte temporal de la inversión: largo y corto plazo

\*Según la naturaleza de la inversión: participaciones en capital, títulos de deuda, préstamos y créditos, etc.

\*Según el grado de participación o control que se mantenga respecto de la otra entidad: empresa del grupo, asociada o multigrupo

Un instrumento financiero es un contrato que da lugar a un activo financiero en una empresa y, simultáneamente, a un pasivo financiero o a un instrumento de patrimonio en otra empresa.

Los instrumentos financieros contemplados en la norma son los siguientes:

### **1.-Activos financieros**

Un activo financiero es cualquier activo que sea dinero en efectivo, un instrumento de patrimonio de otra empresa, o suponga un derecho contractual a recibir efectivo u otro activo financiero, o a intercambiar activos o pasivos financieros con terceros en condiciones potencialmente favorables.



La norma de valoración establece como activos financieros:

\*Efectivo y otros activos líquidos equivalentes, según se definen en la norma 9ª de elaboración de las cuentas anuales

\*Créditos por operaciones comerciales: clientes y deudores varios

\*Créditos a terceros: tales como los préstamos y créditos financieros concedidos, incluidos los surgidos de la venta de activos no corrientes

\*Valores representativos de deuda de otras empresas adquiridos: tales como las obligaciones, bonos y pagarés

\*Instrumentos de patrimonio de otras empresas adquiridos: acciones, participaciones en instituciones de inversión colectiva y otros instrumentos de patrimonio

\*Derivados con valoración favorable para la empresa: entre ellos, futuros, opciones, permutas financieras y compraventa de moneda extranjera a plazo

\*Otros activos financieros: tales como depósitos en entidades de crédito, anticipos y créditos al personal, fianzas y depósitos constituidos, dividendos a cobrar y desembolsos exigidos sobre instrumentos de patrimonio propio.

También se clasificará como un activo financiero, todo contrato que pueda ser o será liquidado con los instrumentos de patrimonio propio de la empresa, siempre que:

- a) Si no es un derivado, obligue o pueda obligar, a recibir una cantidad variable de sus instrumentos de patrimonio propio.
- b) Si es un derivado, pueda ser o será, liquidado mediante una forma distinta al intercambio de una cantidad fija de efectivo o de otro activo financiero por una cantidad fija de instrumentos de patrimonio propio de la empresa; a estos efectos no se incluirán entre los instrumentos de patrimonio propio, aquéllos que sean, en sí mismos, contratos para la futura recepción o entrega de instrumentos de patrimonio propio de la empresa.

Los **derivados financieros** son instrumentos financieros que cumplen las características siguientes:

1. Su valor cambia en respuesta a los cambios en variables tales como los tipos de interés, los precios de instrumentos financieros y materias primas cotizadas, los tipos de cambio, las calificaciones crediticias y los índices sobre ellos y que en el caso de no ser variables financieras no han de ser específicas para una de las partes del contrato.
2. No requieren una inversión inicial o bien requieren una inversión inferior a la que requieren otro tipo de contratos en los que se podría esperar una respuesta similar ante cambios en las condiciones de mercado.
3. Se liquidan en una fecha futura.

Los activos financieros, **a efectos de su valoración, se clasificarán** en alguna de las siguientes categorías:

1. Préstamos y partidas a cobrar.
2. Inversiones mantenidas hasta el vencimiento.
3. Activos financieros mantenidos para negociar.
4. Otros activos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias.
5. Inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas.
6. Activos financieros disponibles para la venta.

No desarrollaremos las categorías 1, 3 y 6 por no ser considerados destinos “naturales” de materialización de la RIC.

### **1.1.-Inversiones mantenidas hasta el vencimiento**

Se pueden incluir en esta categoría los valores representativos de deuda, con una fecha de vencimiento fijada, cobros de cuantía

determinada o determinable, que se negocien en un mercado activo y que la empresa tenga la intención efectiva y la capacidad de conservarlos hasta su vencimiento.

#### **1.1.1.-Valoración inicial**

Las inversiones mantenidas hasta el vencimiento se valorarán inicialmente por su valor razonable, que, salvo evidencia en contrario, será el precio de la transacción, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación entregada más los costes de transacción.

#### **1.1.2.-Valoración posterior**

Las inversiones mantenidas hasta el vencimiento se valorarán por su coste amortizado. Los intereses devengados se contabilizarán en la cuenta de pérdidas y ganancias, aplicando el método del tipo de interés efectivo.

#### **1.1.3.-Deterioro del valor**

Al menos al cierre del ejercicio, deberán efectuarse las correcciones valorativas aplicando los criterios señalados en el apartado 2.1.3 anterior.

No obstante, como sustituto del valor actual de los flujos de efectivo futuros se puede utilizar el valor de mercado del instrumento, siempre que éste sea lo suficientemente fiable como para considerarlo representativo del valor que pudiera recuperar la empresa.

### **1.2.-Otros activos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias**

En esta categoría se incluirán los activos financieros híbridos a los que hace referencia el último párrafo del apartado 5.1 de esta norma de valoración y registro.

También se podrán incluir los activos financieros que designe la empresa en el momento del reconocimiento inicial para su

inclusión en esta categoría. Dicha designación sólo se podrá realizar si resulta en una información más relevante, debido a que:

- a) Se eliminan o reducen de manera significativa inconsistencias en el reconocimiento o valoración (también denominadas asimetrías contables) que en otro caso surgirían por la valoración de activos o pasivos o por el reconocimiento de las pérdidas o ganancias de los mismos con diferentes criterios.
- b) Un grupo de activos financieros o de activos y pasivos financieros se gestione y su rendimiento se evalúe sobre la base de su valor razonable de acuerdo con una estrategia de gestión del riesgo o de inversión documentada y se facilite información del grupo también sobre la base del valor razonable al personal clave de la dirección según se define en la norma 15.<sup>a</sup> de elaboración de las cuentas anuales.

En la memoria se informará sobre el uso de esta opción.

### **Valoración inicial y posterior**

En la valoración de los activos financieros incluidos en esta categoría se aplicarán los criterios señalados en el apartado 2.3 de esta norma.

### **1.3.-Inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas**

Las inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas, tal como éstas quedan definidas en la norma 13.<sup>a</sup> de elaboración de las cuentas anuales, se tienen que valorar aplicando los criterios de este apartado, no pudiendo ser incluidas en otras categorías a efectos de su valoración.

#### **1.3.1.-Valoración inicial**

Las inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas se valorarán inicialmente al coste, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación entregada más los costes de transacción que les sean directamente

atribuibles, debiéndose aplicar, en su caso, el criterio incluido en el apartado 2.1 contenido en la norma de valoración y registro relativa a operaciones entre empresas del grupo.

Si existiera una inversión anterior a su calificación como empresa del grupo, multigrupo o asociada, se considerará como coste de dicha inversión el valor contable que debiera tener la misma inmediatamente antes de que la empresa pase a tener esa calificación.

En su caso, los ajustes valorativos previos asociados con dicha inversión contabilizados directamente en el patrimonio neto, se mantendrán en éste hasta que se produzca alguna de las circunstancias descritas en el apartado 2.5.3 siguiente.

Formará parte de la valoración inicial el importe de los derechos preferentes de suscripción y similares que, en su caso, se hubiesen adquirido.

### **1.3.2.-Valoración posterior**

Las inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas se valorarán por su coste, menos, en su caso, el importe acumulado de las correcciones valorativas por deterioro.

Cuando deba asignarse valor a estos activos por baja del balance u otro motivo, se aplicará el método del coste medio ponderado por grupos homogéneos, entendiéndose por éstos los valores que tienen iguales derechos.

En el caso de venta de derechos preferentes de suscripción y similares o segregación de los mismos para ejercitarlos, el importe del coste de los derechos disminuirá el valor contable de los respectivos activos. Dicho coste se determinará aplicando alguna fórmula valorativa de general aceptación.

### **1.3.3.-Deterioro del valor**

Al menos al cierre del ejercicio, deberán efectuarse las correcciones valorativas necesarias siempre que exista evidencia objetiva de que el valor en libros de una inversión no será recuperable.

El importe de la corrección valorativa será la diferencia entre su valor en libros y el importe recuperable, entendido éste como el mayor importe entre su valor razonable menos los costes de venta y el valor actual de los flujos de efectivo futuros derivados de la inversión, calculados, bien mediante la estimación de los que se espera recibir como consecuencia del reparto de dividendos realizado por la empresa participada y de la enajenación o baja en cuentas de la inversión en la misma, bien mediante la estimación de su participación en los flujos de efectivo que se espera sean generados por la empresa participada, procedentes tanto de sus actividades ordinarias como de su enajenación o baja en cuentas. Salvo mejor evidencia del importe recuperable de las inversiones, en la estimación del deterioro de esta clase de activos se tomará en consideración el patrimonio neto de la entidad participada corregido por las plusvalías tácitas existentes en la fecha de la valoración, que correspondan a elementos identificables en el balance de la participada.

En la determinación de ese valor, y siempre que la empresa participada participe a su vez en otra, deberá tenerse en cuenta el patrimonio neto que se desprende de las cuentas anuales consolidadas elaboradas aplicando los criterios incluidos en el Código de Comercio y sus normas de desarrollo.

Cuando la empresa participada tuviere su domicilio fuera del territorio español, el patrimonio neto a tomar en consideración vendrá expresado en las normas contenidas en la presente disposición. No obstante, si mediaran altas tasas de inflación, los valores a considerar serán los resultantes de los estados

financieros ajustados en el sentido expuesto en la norma relativa a moneda extranjera.

Las correcciones valorativas por deterioro y, en su caso, su reversión, se registrarán como un gasto o un ingreso, respectivamente, en la cuenta de pérdidas y ganancias. La reversión del deterioro tendrá como límite el valor en libros de la inversión que estaría reconocida en la fecha de reversión si no se hubiese registrado el deterioro del valor.

No obstante, en el caso de que se hubiera producido una inversión en la empresa, previa a su calificación como empresa del grupo, multigrupo o asociada, y con anterioridad a esa calificación, se hubieran realizado ajustes valorativos imputados directamente al patrimonio neto derivados de tal inversión, dichos ajustes se mantendrán tras la calificación hasta la enajenación o baja de la inversión, momento en el que se registrarán en la cuenta de pérdidas y ganancias, o hasta que se produzcan las siguientes circunstancias:

- a) En el caso de ajustes valorativos previos por aumentos de valor, las correcciones valorativas por deterioro se registrarán contra la partida del patrimonio neto que recoja los ajustes valorativos previamente practicados hasta el importe de los mismos y el exceso, en su caso, se registrará en la cuenta de pérdidas y ganancias.

La corrección valorativa por deterioro imputada directamente en el patrimonio neto no revertirá.

- b) En el caso de ajustes valorativos previos por reducciones de valor, cuando posteriormente el importe recuperable sea superior al valor contable de las inversiones, este último se incrementará, hasta el límite de la indicada reducción de valor, contra la partida que haya recogido los ajustes valorativos previos y a partir de ese momento el nuevo importe surgido se considerará coste de la inversión. Sin embargo, cuando exista

una evidencia objetiva de deterioro en el valor de la inversión, las pérdidas acumuladas directamente en el patrimonio neto se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias.

#### **1.4. -Reclasificación de activos financieros**

La empresa no podrá reclasificar ningún activo financiero incluido inicialmente en la categoría de mantenidos para negociar o a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias, a otras categorías, ni de éstas a aquéllas, salvo cuando proceda calificar al activo como inversión en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo o asociadas.

No se podrá clasificar o tener clasificado ningún activo financiero en la categoría de inversiones mantenidas hasta el vencimiento si en el ejercicio a que se refieren las cuentas anuales o en los dos precedentes, se han vendido o reclasificado activos incluidos en esta categoría por un importe que no sea insignificante en relación con el importe total de la categoría de inversiones mantenidas hasta el vencimiento, salvo aquéllas que correspondan a ventas o reclasificaciones:

- a) Muy próximas al vencimiento, o
- b) Que hayan ocurrido cuando la empresa haya cobrado la práctica totalidad del principal
- c) Atribuibles a un suceso aislado, fuera del control de la empresa, no recurrente y que razonablemente no podía haber sido anticipado por la empresa.

Cuando deje de ser apropiada la clasificación de un activo financiero como inversión mantenida hasta el vencimiento, como consecuencia de un cambio en la intención o en la capacidad financiera de la empresa o por la venta o reclasificación de un importe que sea significativo según lo dispuesto en el párrafo anterior, dicho activo, junto con el resto de activos financieros de la categoría de inversiones mantenidas hasta el vencimiento, se reclasificarán a la categoría de disponibles para la venta



y se valorarán por su valor razonable. La diferencia entre el importe por el que figure registrado y su valor razonable se reconocerá directamente en el patrimonio neto de la empresa y se aplicarán las reglas relativas a los activos disponibles para la venta.

Si como consecuencia de un cambio en la intención o en la capacidad financiera de la empresa, o si pasados dos ejercicios completos desde la reclasificación de un activo financiero de la categoría de inversión mantenida hasta el vencimiento a la de disponible para la venta, se reclasificase un activo financiero en la categoría de inversión mantenida hasta el vencimiento, el valor contable del activo financiero en esa fecha se convertirá en su nuevo coste amortizado. Cualquier pérdida o ganancia procedente de ese activo que previamente se hubiera reconocido directamente en el patrimonio neto se mantendrá en éste y se reconocerá en la cuenta de pérdidas y ganancias a lo largo de la vida residual de la inversión mantenida hasta el vencimiento, utilizando el método del tipo de interés efectivo.

Cuando la inversión en el patrimonio de una empresa del grupo, multigrupo o asociada deje de tener tal calificación, la inversión que, en su caso, se mantenga en esa empresa se valorará de acuerdo con las reglas aplicables a los activos financieros disponibles para la venta.

### **1.5.-Baja de activos financieros**

La empresa dará de baja un activo financiero, o parte del mismo, cuando expiren o se hayan cedido los derechos contractuales sobre los flujos de efectivo del activo financiero, siendo necesario que se hayan transferido de manera sustancial los riesgos y beneficios inherentes a su propiedad, en circunstancias que se evaluarán comparando la exposición a riesgo de la empresa, antes y después de la cesión, a la variación en los importes y en el calendario de los flujos de efectivo netos del activo transferido. Se entenderá que se han cedido de manera sustancial los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo financiero cuando su exposición a tal variación deje de ser significativa

en relación con la variación total del valor actual de los flujos de efectivo futuros netos asociados con el activo financiero (tal como las ventas en firme de activos, las cesiones de créditos comerciales en operaciones de “factoring” en las que la empresa no retenga ningún riesgo de crédito ni de interés, las ventas de activos financieros con pacto de recompra por su valor razonable y las titulaciones de activos financieros en las que la empresa cedente no retenga financiaciones subordinadas ni conceda ningún tipo de garantía o asuma algún otro tipo de riesgo).

Si la empresa no hubiese cedido ni retenido sustancialmente los riesgos y beneficios, el activo financiero se dará de baja cuando no hubiese retenido el control del mismo, situación que se determinará dependiendo de la capacidad del cesionario para transmitir dicho activo. Si la empresa cedente mantuviese el control del activo, continuará reconociéndolo por el importe al que la empresa esté expuesta a las variaciones de valor del activo cedido, es decir, por su implicación continuada, y reconocerá un pasivo asociado.

Cuando el activo financiero se dé de baja, la diferencia entre la contraprestación recibida neta de los costes de transacción atribuibles, considerando cualquier nuevo activo obtenido menos cualquier pasivo asumido, y el valor en libros del activo financiero, más cualquier importe acumulado que se haya reconocido directamente en el patrimonio neto, determinará la ganancia o la pérdida surgida al dar de baja dicho activo, y formará parte del resultado del ejercicio en que ésta se produce.

Los criterios anteriores también se aplicarán en las transferencias de un grupo de activos financieros o de parte del mismo.

La empresa no dará de baja los activos financieros y reconocerá un pasivo financiero por un importe igual a la contraprestación recibida, que se tratará con posterioridad de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 de esta norma de valoración y registro, en las cesiones de activos financieros en las que haya retenido sustancialmente los riesgos y beneficios inherentes a su propiedad, tales como en el descuento de

efectos, el “factoring con recurso”, las ventas de activos financieros con pacto de recompra a un precio fijo o al precio de venta más un interés y las titulaciones de activos financieros en las que la empresa cedente retenga financiaciones subordinadas u otro tipo de garantías que absorban sustancialmente todas las pérdidas esperadas.

## **2.-Instrumentos de patrimonio propio**

Un instrumento de patrimonio es cualquier negocio jurídico que evidencia, o refleja, una participación residual en los activos de la empresa que los emite una vez deducidos todos sus pasivos.

En el caso de que la empresa realice cualquier tipo de transacción con sus propios instrumentos de patrimonio, el importe de estos instrumentos se registrará en el patrimonio neto, como una variación de los fondos propios, y en ningún caso podrán ser reconocidos como activos financieros de la empresa ni se registrará resultado alguno en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Los gastos derivados de estas transacciones, incluidos los gastos de emisión de estos instrumentos, tales como honorarios de letrados, notarios, y registradores; impresión de memorias, boletines y títulos, tributos, publicidad, comisiones y otros gastos de colocación, se registrarán directamente minorando el patrimonio neto en forma de menores reservas.

Los gastos derivados de una transacción de patrimonio propio, de la que se haya desistido o se haya abandonado, se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias.

## **3.-Coberturas contables**

Mediante una operación de cobertura, uno o varios instrumentos financieros, denominados instrumentos de cobertura, son designados para cubrir un riesgo específicamente identificado que puede tener impacto en la cuenta de pérdidas y ganancias, como consecuencia de variaciones en el valor razonable o en los flujos de efectivo de una o varias partidas cubiertas. **Son instrumentos de garantía de activos financieros que, según el riesgo asumido, podría considerarse**

**necesaria su incorporación al patrimonio y formar parte de la materialización de la RIC.**

Una cobertura contable supone que, cuando se cumplan determinados requisitos, los instrumentos de cobertura y las partidas cubiertas se registrarán aplicando los criterios específicos recogidos en este apartado.

Con carácter general, los instrumentos que se pueden designar como instrumentos de cobertura son los derivados cuyo valor razonable o flujos de efectivo futuros compensen las variaciones en el valor razonable o en los flujos de efectivo futuros de partidas que cumplan los requisitos para ser calificadas como partidas cubiertas.

En el caso de coberturas de tipo de cambio, también se podrán calificar como instrumentos de cobertura, activos financieros y pasivos financieros distintos de los derivados.

Podrán tener la calificación de partidas cubiertas, los activos y pasivos reconocidos, los compromisos en firme no reconocidos, las transacciones previstas altamente probables y las inversiones netas en un negocio en el extranjero, que expongan a la empresa a riesgos específicamente identificados de variaciones en el valor razonable o en los flujos de efectivo. En ningún caso se podrá considerar como partida cubierta una posición neta de activos y pasivos.

Todas las coberturas contables requerirán en el momento inicial una designación formal y una documentación de la relación de cobertura. Además la cobertura deberá ser altamente eficaz. Una cobertura se considerará altamente eficaz si, al inicio y durante su vida, la empresa puede esperar, prospectivamente, que los cambios en el valor razonable o en los flujos de efectivo de la partida cubierta que sean atribuibles al riesgo cubierto sean compensados casi completamente por los cambios en el valor razonable o en los flujos de efectivo del instrumento de cobertura, y que, retrospectivamente, los resultados de la cobertura hayan oscilado dentro de un rango de

variación del ochenta al ciento veinticinco por ciento respecto del resultado de la partida cubierta.

A los efectos de su registro y valoración, las operaciones de cobertura se clasificarán en las siguientes categorías:

a.-Cobertura del valor razonable: cubre la exposición a los cambios en el valor razonable de activos o pasivos reconocidos o de compromisos en firme aún no reconocidos, o de una parte concreta de los mismos, atribuible a un riesgo en particular que pueda afectar a la cuenta de pérdidas y ganancias (por ejemplo, la contratación de una permuta financiera para cubrir el riesgo de una financiación a tipo de interés fijo). Los cambios de valor del instrumento de cobertura y de la partida cubierta atribuibles al riesgo cubierto se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias.

b.-Cobertura de los flujos de efectivo: cubre la exposición a la variación de los flujos de efectivo que se atribuya a un riesgo concreto asociado a activos o pasivos reconocidos o a una transacción prevista altamente probable, siempre que pueda afectar a la cuenta de pérdidas y ganancias (por ejemplo, la cobertura del riesgo de tipo de cambio relacionado con compras y ventas previstas de inmovilizados materiales, bienes y servicios en moneda extranjera o la contratación de una permuta financiera para cubrir el riesgo de una financiación a tipo de interés variable). La cobertura del riesgo de tipo de cambio de un compromiso en firme puede ser contabilizada como una cobertura de los flujos de efectivo. La parte de la ganancia o la pérdida del instrumento de cobertura que se haya determinado como cobertura eficaz, se reconocerá transitoriamente en el patrimonio neto, imputándose a la cuenta de pérdidas y ganancias en el ejercicio o ejercicios en los que la operación cubierta prevista afecte al resultado salvo que la cobertura corresponda a una transacción prevista que termine en el reconocimiento de un activo o pasivo no financiero, en cuyo caso los importes registrados en el patrimonio neto se incluirán en el coste del activo o pasivo cuando sea adquirido o asumido.

c.-Cobertura de la inversión neta en negocios en el extranjero: cubre el riesgo de tipo de cambio en las inversiones en sociedades dependientes, asociadas, negocios conjuntos y sucursales, cuyas actividades estén basadas o se lleven a cabo en una moneda funcional distinta a la de la empresa que elabora las cuentas anuales.

En las operaciones de cobertura de inversiones netas en negocios conjuntos que carezcan de personalidad jurídica independiente y sucursales en el extranjero, los cambios de valor de los instrumentos de cobertura atribuibles al riesgo cubierto, se reconocerán transitoriamente en el patrimonio neto, imputándose a la cuenta de pérdidas y ganancias en el ejercicio o ejercicios en que se produzca la enajenación o disposición por otra vía de la inversión neta en el negocio en el extranjero.

Las operaciones de cobertura de inversiones netas en negocios en el extranjero en sociedades dependientes, multigrupo y asociadas, se tratarán como coberturas de valor razonable por el componente de tipo de cambio.

La inversión neta en un negocio en el extranjero está compuesta, además de por la participación en el patrimonio neto, por cualquier partida monetaria a cobrar o pagar, cuya liquidación no está contemplada ni es probable que se produzca en un futuro previsible, excluidas las partidas de carácter comercial.

Los instrumentos de cobertura se valorarán y registrarán de acuerdo con su naturaleza en la medida en que no sean, o dejen de ser, coberturas eficaces.

**Las definiciones y relaciones contables referidas a los instrumentos financieros se desarrollan en el PGC, norma 9ª de registro y valoración.**

#### **IV.3.6.-CONCEPTO, RECONOCIMIENTO Y CONTABILIZACION DEL ARRENDAMIENTO FINANCIERO (LEASING): NORMA 8ª DE REGISTRO Y VALORACION**

La particularidad que introduce el PGC de 2007 con relación a esta norma es la referencia a la instrumentación jurídica del contrato, haciendo prevalecer el fondo económico sobre la forma jurídica del contrato.

**Si, a través de un contrato u otra figura jurídica análoga, se transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad de un activo, aunque no se transfiera la propiedad, este pasará, contablemente, a formar parte de los activos de la empresa que lo utiliza. Este es el caso de los arrendamientos financieros y la duda que surge, que no dejará de aportar controversia en cuanto a la materialización de la RIC, es si puede considerarse apropiada ya que se transfieren, desde un punto de vista negocial, los efectos de la propiedad, pero no ésta desde un punto de vista estrictamente jurídico.**

Por otro lado, el leasing pasa de estar clasificado como un Inmovilizado Inmaterial (Intangible), a ser tratada en esta Norma 8ª, clasificándose directamente los activos arrendados como Inmovilizados Materiales o como Inmovilizados Intangibles.

Se define un arrendamiento como cualquier acuerdo, con independencia de su instrumentación jurídica, por el que el arrendador cede al arrendatario, a cambio de percibir una suma única de dinero o una serie de pagos o cuotas, el derecho a utilizar un activo durante un periodo de tiempo determinado, con independencia de que el arrendador quede obligado a prestar servicios en relación con la explotación o mantenimiento de dicho activo.

La calificación de los contratos como arrendamientos financieros u operativos depende de las circunstancias de cada una de las partes del

contrato por lo que podrán ser calificados de forma diferente por el arrendatario y el arrendador.

### **IV3.7.-CONCEPTO, RECONOCIMIENTO Y CONTABILIZACION DE LAS COMBINACIONES DE NEGOCIOS: NORMA 19ª DE REGISTRO Y VALORACION**

Se entiende por combinaciones de negocios las operaciones en las que una empresa adquiere el control de uno o varios negocios **(alguno de los cuáles puede estar incurso en los supuestos de materialización de la RIC).**

El PGC de 2007 subsana la laguna existente sobre las operaciones de fusión y de escisión y regula la forma en que las empresas deben contabilizar las combinaciones de negocios en las que participan y en las que adquieren el control de otros negocios.

#### **1.-Ámbito y normas de aplicación**

La presente norma regula la forma en que las empresas deben contabilizar las combinaciones de negocios en las que participen, entendidas como aquellas operaciones en las que una empresa adquiere el control de uno o varios negocios.

A efectos de esta norma, un negocio es un conjunto de elementos patrimoniales constitutivos de una unidad económica dirigida y gestionada con el propósito de proporcionar un rendimiento, menores costes u otros beneficios económicos a sus propietarios o partícipes y control es el poder de dirigir las políticas financiera y de explotación de un negocio con la finalidad de obtener beneficios económicos de sus actividades. Las combinaciones de negocios, en función de la forma jurídica empleada, pueden originarse como consecuencia de:

- a) La fusión o escisión de varias empresas.
- b) La adquisición de todos los elementos patrimoniales de una empresa o de una parte que constituya uno o más negocios.



- c) La adquisición de las acciones o participaciones en el capital de una empresa, incluyendo las recibidas en virtud de una aportación no dineraria en la constitución de una sociedad o posterior ampliación de capital.
- d) Otras operaciones o sucesos cuyo resultado es que una empresa, que posee o no previamente participación en el capital de una sociedad, adquiere el control sobre esta última sin realizar una inversión.

En las combinaciones de negocios a que se refieren las letras a) y b) anteriores, deberá aplicarse el método de adquisición descrito en el apartado siguiente de esta norma. Por su parte, las operaciones de fusión, escisión y aportación no dineraria de un negocio, entre empresas del grupo en los términos señalados en la norma relativa a operaciones entre empresas del grupo, se registrarán conforme a lo establecido en ella.

En las combinaciones de negocios a que se refieren las letras c) y d) anteriores, la empresa inversora, en sus cuentas anuales individuales, valorará la inversión en el patrimonio de otras empresas del grupo conforme a lo previsto para dichas empresas en el apartado 2.5 de la norma relativa a instrumentos financieros. En las cuentas anuales consolidadas, estas combinaciones de negocios se contabilizarán de acuerdo con lo que dispongan las normas de consolidación aplicables.

Las empresas que se extingan en la combinación de negocios, deberán registrar el traspaso de los activos y pasivos, cancelando las correspondientes partidas de activo y pasivo así como las partidas de patrimonio neto.

## **2.-Método de adquisición**

El método de adquisición supone que la empresa adquirente contabilizará, en la fecha de adquisición, los activos adquiridos y los pasivos asumidos en una combinación de negocios, así como, en su caso, la diferencia entre el valor de dichos activos y pasivos y el coste

de la combinación de negocios de acuerdo con lo indicado en los siguientes apartados. A partir de dicha fecha se registrarán los ingresos y gastos, así como los flujos de tesorería que correspondan.

En consecuencia, la aplicación del método de adquisición requiere:

- a) Identificar la empresa adquirente;
- b) Determinar la fecha de adquisición;
- c) Cuantificar el coste de la combinación de negocios;
- d) Valorar los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos; y
- e) Determinar el importe del fondo de comercio o de la diferencia negativa.

La valoración de los activos y pasivos de la empresa adquirente no se verá afectada por la combinación ni se reconocerán activos o pasivos como consecuencia de la misma.

### **2.1.-Empresa adquirente**

Empresa adquirente es aquella que obtiene el control sobre el negocio o negocios adquiridos. A los efectos de la presente norma, se considerará también empresa adquirente a la parte de una empresa, constitutiva de un negocio, que como consecuencia de la combinación se escinde de la empresa en la que se integraba y obtiene el control sobre otro u otros negocios.

Cuando se constituya una nueva empresa, se identificará como empresa adquirente a una de las empresas o negocios que participen en la combinación y que existían con anterioridad a ésta.

Para identificar la empresa adquirente se atenderá a la realidad económica y no sólo a la forma jurídica de la combinación de negocios. Como regla general, se considerará como empresa adquirente la que entregue una contraprestación a cambio del negocio o negocios adquiridos.

No obstante, para determinar qué empresa es la que obtiene realmente el control también se tomarán en consideración, entre otros, los siguientes criterios:

- a) Si el valor razonable de una de las empresas o negocios es significativamente mayor que el del otro u otros que intervienen en la operación, en cuyo caso la empresa adquirente normalmente será la de mayor valor razonable.
- b) Si la combinación diera lugar a que la dirección de una de las empresas que se combinan tenga la facultad de designar el equipo de dirección del negocio combinado, en cuyo caso normalmente la empresa que designe el equipo de gestión será la adquirente.
- c) Si en la combinación de negocios participan más de dos empresas o negocios, se considerarán otros factores, tales como cuál es la empresa que inició la combinación o si el volumen de activos, ingresos o resultados de una de las empresas o negocios que se combinan es significativamente mayor que el de los otros.

Por tanto, puede suceder que, como consecuencia de la aplicación de los criterios anteriores, el negocio adquirido sea el de la sociedad absorbente, de la beneficiaria o de la que realiza la ampliación de capital.

## **2.2.-Fecha de adquisición**

La fecha de adquisición es aquella en la que la empresa adquirente adquiere el control del negocio o negocios adquiridos.

## **2.3.-Coste de la combinación de negocios**

El coste de una combinación de negocios vendrá determinado por la suma de:

- a.-Los valores razonables, en la fecha de adquisición, de los activos entregados, de los pasivos incurridos o asumidos y de los

instrumentos de patrimonio emitidos a cambio de los negocios adquiridos.

b.-El valor razonable de cualquier contraprestación adicional que dependa de eventos futuros o del cumplimiento de ciertas condiciones, siempre que tal contraprestación se considere probable y su valor razonable pueda ser estimado de forma fiable.

c.-Cualquier coste directamente atribuible a la combinación, como los honorarios abonados a asesores legales u otros profesionales que intervengan en la operación.

En ningún caso formarán parte, los gastos relacionados con la emisión de los instrumentos de patrimonio o de los pasivos financieros entregados a cambio de los elementos patrimoniales adquiridos, que se contabilizarán de acuerdo con la norma relativa a instrumentos financieros.

El valor razonable de la contraprestación adicional que dependa de eventos futuros o del cumplimiento de ciertas condiciones será ajustado cuando, como consecuencia de circunstancias sobrevenidas, proceda modificar las estimaciones de los importes, se altere la probabilidad de ocurrencia de la contraprestación o cuando se pueda realizar una estimación fiable del valor razonable, no habiendo sido posible realizar ésta con anterioridad.

Con carácter general y salvo que exista una valoración más fiable, el valor razonable de los instrumentos de patrimonio o de los pasivos financieros emitidos que se entreguen como contraprestación en una combinación de negocios será su precio cotizado, si dichos instrumentos están admitidos a cotización en un mercado activo.

#### **2.4.-Reconocimiento y valoración de los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos**

En la fecha de adquisición, los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos se registrarán, con carácter general, por su valor

razonable siempre y cuando dicho valor razonable pueda ser medido con suficiente fiabilidad. No obstante lo anterior, en la valoración y registro de los activos adquiridos y pasivos asumidos que a continuación se relacionan se seguirán las reglas indicadas:

1. Los activos no corrientes que se clasifiquen como mantenidos para la venta de acuerdo con lo establecido al respecto en la norma correspondiente a estos activos, se reconocerán por su valor razonable menos los costes de venta.
2. Los activos y pasivos por impuesto diferido se valorarán por la cantidad que se espere recuperar o pagar de la autoridad fiscal, según los tipos de gravamen que vayan a ser de aplicación en los ejercicios en los que se esperen realizar los activos o pagar los pasivos, a partir de la normativa en vigor o que se haya aprobado y esté pendiente de publicación, en la fecha de adquisición. Los activos y pasivos por impuesto diferido no deben descontarse, de acuerdo con lo dispuesto en la norma relativa a impuestos sobre beneficios.
3. Si en la fecha de adquisición, el negocio adquirido mantiene un contrato de arrendamiento operativo en condiciones favorables o desfavorables respecto a las condiciones de mercado, la empresa adquirente ha de reconocer, respectivamente, un inmovilizado intangible o una provisión.
4. Los activos y pasivos asociados a planes de pensiones de prestación definida se contabilizarán, en la fecha de adquisición, por el valor actual de las retribuciones comprometidas menos el valor razonable de los activos afectos a los compromisos con los que se liquidarán las obligaciones.

El valor actual de las obligaciones incluirá en todo caso los costes de los servicios pasados que procedan de cambios en las prestaciones o de la introducción de un plan, antes de la fecha de adquisición.

5. En el caso de que el registro de un inmovilizado intangible identificado cuya valoración no pueda ser calculada por referencia a un mercado activo, implicara la contabilización de un ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias, dicho activo se valorará deduciendo del importe de su valor razonable, la diferencia negativa inicialmente calculada. Si el importe de dicha diferencia negativa fuera superior al valor total del inmovilizado intangible, dicho activo no deberá ser registrado.

Los activos y pasivos reconocidos por la empresa adquirente serán los que se reciban y asuman como consecuencia de la operación en que consista la combinación y cumplan la definición de activos y pasivos establecida en el Marco Conceptual de la Contabilidad, con independencia de que algunos de estos activos y pasivos no hubiesen sido previamente reconocidos en las cuentas anuales de la empresa adquirida o a la que perteneciese el negocio adquirido por no cumplir los criterios de reconocimiento en dichas cuentas anuales. En el caso de que el negocio adquirido incorpore obligaciones calificadas como contingencias, la empresa adquirente reconocerá como pasivo el valor razonable de asumir tales obligaciones, siempre y cuando dicho valor razonable pueda ser medido con suficiente fiabilidad.

#### **2.5.-Determinación del importe del fondo de comercio o de la diferencia negativa**

El exceso, en la fecha de adquisición, del coste de la combinación de negocios sobre el correspondiente valor de los activos identificables adquiridos menos el de los pasivos asumidos en los términos recogidos en el apartado anterior, se reconocerá como un fondo de comercio.

Al fondo de comercio le serán de aplicación los criterios contenidos en la norma relativa a normas particulares sobre el inmovilizado intangible.

En el supuesto excepcional de que el valor de los activos identificables adquiridos menos el de los pasivos asumidos en los términos recogidos en el apartado anterior, fuese superior al coste de la combinación de negocios, el exceso se contabilizará en la cuenta de pérdidas y ganancias como un ingreso.

## **2.6. Contabilidad provisional**

Si en la fecha de cierre del ejercicio en que se ha producido la combinación de negocios no se pudiese concluir el proceso de valoración necesario para aplicar el método de adquisición, las cuentas anuales se elaborarán utilizando valores provisionales.

Los valores provisionales serán ajustados en el periodo necesario para obtener la información requerida para completar la contabilización inicial. Dicho periodo en ningún caso será superior a un año desde la fecha de la adquisición.

En cualquier caso, los ajustes a los valores provisionales únicamente incorporarán información relativa a los hechos y circunstancias que existían en la fecha de adquisición y que, de haber sido conocidos, hubieran afectado a los importes reconocidos en dicha fecha.

Los ajustes que se reconozcan para completar la contabilización inicial se realizarán de forma retroactiva, es decir, de forma tal que los valores resultantes sean los que se derivarían de haber tenido inicialmente la información que se incorpora. Por lo tanto:

\*Los ajustes al valor inicial de los activos y pasivos identificables se considerarán realizados en la fecha de adquisición.

\*El valor del fondo de comercio o de la diferencia negativa se corregirá, con efectos desde la fecha de adquisición, por un importe igual al ajuste que se realiza al valor inicial de los activos y pasivos identificables.

\*La información comparativa incorporará los ajustes. Transcurrido el periodo mencionado en este apartado, sólo se practicarán ajustes a las valoraciones iniciales cuando:

\*Proceda ajustar las contraprestaciones adicionales que dependan de eventos futuros o del cumplimiento de ciertas condiciones, según lo establecido en el apartado 2.3 de esta norma.

\*Se reconozcan activos por impuesto diferido no contabilizados previamente conforme a lo establecido en el apartado 4 de la norma relativa a impuestos sobre beneficios.

\*Proceda corregir errores conforme a lo establecido en la norma relativa a cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables.

Las restantes modificaciones que se produzcan con posterioridad se reconocerán como cambios en las estimaciones conforme a lo señalado en la norma relativa a cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables.

## **2.7.-Combinaciones de negocios realizadas por etapas**

Las combinaciones de negocios realizadas por etapas son aquellas en las que la empresa adquirente obtiene el control de la adquirida mediante varias transacciones independientes realizadas en fechas diferentes.

Estas combinaciones se contabilizarán aplicando el método de adquisición con las siguientes precisiones:

a) En la determinación del coste de la combinación de negocios, se considerará el coste de cada una de las transacciones individuales.

b) En cada una de las transacciones individuales se determinará el fondo de comercio o diferencia negativa conforme al apartado 2.5 de la presente norma de valoración y registro.



c) La diferencia entre el valor razonable de la participación de la adquirente en los elementos identificables de la empresa adquirida en cada una de las fechas de las transacciones individuales y su valor razonable en la fecha de adquisición se reconocerá directamente en las reservas de la empresa neto del efecto impositivo.

d) Si con anterioridad, la inversión en la participada se hubiera valorado por su valor razonable, se desharán los ajustes de valoración realizados previamente para dejar valorada la participación por su coste histórico.

#### **IV.3.8.- CONCEPTO, RECONOCIMIENTO Y CONTABILIZACION DE LOS NEGOCIOS CONJUNTOS: NORMA 20ª DE REGISTRO Y VALORACION**

El PGC de 2007 mantiene el tratamiento contable de las UTES, ejemplo clásico de las colaboraciones empresariales (**sistema alternativo de materialización de la RIC**), aunque mejora la sistemática de la norma, al incorporar la norma de valoración al PGC mientras que anteriormente se encontraba dispersa en las distintas adaptaciones sectoriales.

##### **1.-Ámbito de aplicación**

Un negocio conjunto es una actividad económica controlada conjuntamente por dos o más personas físicas o jurídicas. A estos efectos, control conjunto es un acuerdo estatutario o contractual en virtud del cual dos o más personas, que serán denominadas en la presente norma “partícipes”, convienen compartir el poder de dirigir las políticas financieras y de explotación sobre una actividad económica con el fin de obtener beneficios económicos, de tal manera que las decisiones estratégicas, tanto financieras como de

explotación, relativas a la actividad requieran el consentimiento unánime de todos los partícipes.

## **2.-Categorías de negocios conjuntos**

Los negocios conjuntos pueden ser:

a.-Negocios conjuntos que no se manifiestan a través de la constitución de una empresa ni el establecimiento de una estructura financiera independiente de los partícipes, como son las uniones temporales de empresas y las comunidades de bienes, y entre las que se distinguen:

1.-Explotaciones controladas de forma conjunta: actividades que implican el uso de activos y otros recursos propiedad de los partícipes.

2.-Activos controlados de forma conjunta: activos que son propiedad o están controlados conjuntamente por los partícipes.

b.-Negocios conjuntos que se manifiestan a través de la constitución de una persona jurídica independiente o empresas controladas de forma conjunta.

### **2.1.-Explotaciones y activos controlados de forma conjunta**

El partícipe en una explotación o en activos controlados de forma conjunta registrará en su balance la parte proporcional que le corresponda, en función de su porcentaje de participación, de los activos controlados conjuntamente y de los pasivos incurridos conjuntamente, así como los activos afectos a la explotación conjunta que estén bajo su control y los pasivos incurridos como consecuencia del negocio conjunto.

Asimismo reconocerá en su cuenta de pérdidas y ganancias la parte que le corresponda de los ingresos generados y de los gastos incurridos por el negocio conjunto, así como los gastos incurridos en relación con su participación en el negocio conjunto, y que de

acuerdo con lo dispuesto en este Plan General de Contabilidad deban ser imputados a la cuenta de pérdidas y ganancias.

En el estado de cambios en el patrimonio neto y estado de flujos de efectivo del partícipe estará integrada igualmente la parte proporcional de los importes de las partidas del negocio conjunto que le corresponda en función del porcentaje de participación establecido en los acuerdos alcanzados.

Se deberán eliminar los resultados no realizados que pudieran existir por transacciones entre el partícipe y el negocio conjunto, en proporción a la participación que corresponda a aquél. También serán objeto de eliminación los importes de activos, pasivos, ingresos, gastos y flujos de efectivo recíprocos. Si el negocio conjunto elabora estados financieros a efectos del control de su gestión, se podrá operar integrando los mismos en las cuentas anuales individuales de los partícipes en función del porcentaje de participación y sin perjuicio de que debe registrarse conforme a lo previsto en el artículo 28 del Código de Comercio. Dicha integración se realizará una vez efectuada la necesaria homogeneización temporal, atendiendo a la fecha de cierre y al ejercicio económico del partícipe, la homogeneización valorativa en el caso de que el negocio conjunto haya utilizado criterios valorativos distintos de los empleados por el partícipe, y las conciliaciones y reclasificaciones de partidas necesarias.

## **2.2.-Empresas controladas de forma conjunta**

El partícipe registrará su participación en una empresa controlada de forma conjunta de acuerdo con lo previsto respecto a las inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas en el apartado 2.5 de la norma relativa a instrumentos financieros.

#### **IV.4.-INFORMACIÓN CONTABLE DE LA R.I.C. EN LA MEMORIA**

La memoria completa, amplía y comenta la información contenida en los otros documentos que integran las cuentas anuales. Los criterios de elaboración de la Memoria en el PGC de 2007 hacen obligatoria la inclusión de una información acerca de la dotación y la materialización de la RIC mucho más exhaustiva que la que se incluía con anterioridad. Se formulará teniendo en cuenta que:

1. El modelo de la memoria recoge la información mínima a complementar.
2. **Deberá indicarse cualquier otra información no incluida en el modelo de la memoria** que sea necesaria para permitir el conocimiento de la situación y actividad de la empresa en el ejercicio, facilitando la comprensión de las cuentas anuales objeto de presentación, con el fin de que las mismas reflejen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa; en particular, se incluirán datos cualitativos correspondientes a la situación del ejercicio anterior cuando ello sea significativo.

**Adicionalmente, en la memoria se incorporará cualquier información que otra normativa exija incluir en este documento de las cuentas anuales.**

3. La información cuantitativa requerida en la memoria deberá referirse al ejercicio al que corresponden las cuentas anuales, así como al ejercicio anterior del que se ofrece información comparativa, **salvo que específicamente una norma contable indique lo contrario.**

De acuerdo con la normativa vigente acerca de la RIC, mientras no se cumpla el plazo de mantenimiento legalmente establecido, los sujetos pasivos harán constar en la memoria de las cuentas anuales la siguiente información:

- a) El importe de las dotaciones efectuadas a la reserva con indicación del ejercicio en que se efectuaron.
- b) El importe de la reserva pendiente de materialización, con indicación del ejercicio en que se hubiera dotado.
- c) El importe y la fecha de las inversiones, con indicación del ejercicio en que se produjo la dotación de la reserva, así como la identificación de los activos en que se materializa.
- d) El importe y la fecha de las inversiones anticipadas a la dotación, lo que se hará constar a partir de la memoria correspondiente al ejercicio en que las mismas se materializaron.
- e) El importe correspondiente a cualquier otro beneficio fiscal devengado con ocasión de cada inversión realizada como consecuencia de la materialización de la reserva regulada en este artículo.
- f) El importe de las subvenciones solicitadas o concedidas por cualquier Administración pública con ocasión de cada inversión realizada como consecuencia de la materialización de la reserva regulada en este artículo.

Los sujetos pasivos que no tengan obligación de llevar cuentas anuales llevarán un libro registro de bienes de inversión, en el que figurará la información requerida en las letras a) a e) anteriores.

La sociedad que, como materialización de la RIC, realice inversiones en títulos o participaciones de cualquier tipo, así como las entidades gestoras de las entidades de capital riesgo y de los fondos de inversión, mientras no se cumpla el plazo de mantenimiento establecido, harán constar en la memoria de las cuentas anuales el importe y la fecha de las inversiones efectuadas que supongan la materialización de la reserva dotada por la entidad suscriptora de sus acciones o participaciones, así como los ejercicios durante los cuales la misma deba mantenerse en funcionamiento.

El apartado 3 del artículo 27 de la Ley 19/1994, exige que la RIC dotada quede contablemente reflejada con “absoluta separación y título apropiado”. Asimismo, **los estados contables deben incorporar, con el mayor detalle posible, una adecuada identificación de los activos en los que se ha materializado la RIC** dotada en cada uno de los ejercicios e información sobre el mantenimiento de su titularidad y su utilización efectiva al servicio de la empresa, en las condiciones exigidas en el apartado 5 del artículo 27 de la Ley 19/1994, es decir, la información necesaria para su identificación y seguimiento.

El contenido de la Memoria, en lo que se refiere a la información mínima necesaria para cumplir las previsiones legales respecto a la RIC, prescindiendo de la información general, tanto a nivel de apartado como de fragmentos de apartado, y centrándonos en la específica, **con indicación expresa de los elementos que corresponden a materializaciones de la RIC individualizándolos en cada uno de los apartados del epígrafe**, sería la siguiente (respetaremos el ordinal según consta en el modelo de memoria del PGC de 2007):

#### **1.-Actividad de la empresa**

Para cumplimentar la información sobre localización, actividad y vinculaciones:

#### **3.-Aplicación de resultados**

Información sobre la propuesta de aplicación del resultado del ejercicio, en la que se expresará la base de reparto constituida por el saldo de la cuenta de pérdidas y ganancias, el remanente, las reservas voluntarias y otras reservas de libre disposición. Dentro de las aplicaciones deberá quedar determinada la correspondiente a dotación a la RIC.

#### **4.-Normas de registro y valoración**

Se indicarán los criterios contables de reconocimiento, valoración inicial, valoración posterior, amortización, correcciones valorativas por deterioro, capitalizaciones de gastos financieros, costes de

desmantelamiento, criterios para el reconocimiento de cambios de valor razonable y registro aplicados en relación con:

El inmovilizado intangible.

El inmovilizado material

Las inversiones inmobiliarias

Los arrendamientos

Las permutas

Los instrumentos financieros

Las coberturas contables

El impuesto sobre beneficios

Los elementos patrimoniales de naturaleza medioambiental

Las subvenciones, donaciones y legados

Las combinaciones de negocios

Los negocios conjuntos

Los criterios empleados en transacciones entre partes vinculadas

Los activos no corrientes mantenidos para la venta

---

### **5.-Inmovilizado material**

Análisis del movimiento durante el ejercicio de cada partida del balance incluida en este epígrafe y de sus correspondientes amortizaciones acumuladas y correcciones valorativas por deterioro acumuladas, costes estimados de desmantelamiento, vidas útiles o coeficientes de amortización y métodos utilizados por clases de elementos, características de las inversiones, gastos financieros capitalizados en el ejercicio, inmovilizado material no afecto directamente a la explotación, bienes totalmente amortizados en uso, bienes afectos a garantías y reversión, subvenciones, donaciones y legados recibidos, compromisos firmes de compra, arrendamientos financieros y resultado del ejercicio derivado de la enajenación de elementos del inmovilizado material .

### **6.-Inversiones inmobiliarias**

Además de la información requerida en la nota anterior, se describirán los inmuebles clasificados como inversiones inmobiliarias con

indicación expresa de los elementos que corresponden a materializaciones de la RIC individualizándolos en cada uno de los apartados del epígrafe,

### **7.-Inmovilizado intangible**

Análisis del movimiento durante el ejercicio de cada partida del balance incluida en este epígrafe y de sus correspondientes amortizaciones acumuladas y correcciones valorativas por deterioro acumuladas, entradas o dotaciones, salidas, bajas o reducciones, activos afectos a garantías y reversión, vidas útiles o coeficientes de amortización y métodos utilizados por clases de elementos, características de las inversiones, gastos financieros capitalizados en el ejercicio, inmovilizado intangible no afecto directamente a la explotación, inmovilizados intangibles totalmente amortizados en uso, subvenciones, donaciones y legados recibidos, compromisos firmes de compra, resultado del ejercicio derivado de la enajenación, importe agregado de los desembolsos por investigación y desarrollo que se hayan reconocido como gastos durante el ejercicio e información especialmente detallada sobre el fondo de comercio.

### **8.-Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar**

Deberán indicarse expresamente los elementos que, correspondiendo a materializaciones de la RIC, están afectos a operaciones de arrendamiento, especialmente financiero, individualizándolos en cada uno de los apartados del epígrafe.

Se informará sobre arrendamientos financieros y arrendamientos operativos, opciones de compra, monto de las operaciones, valor razonable de los activos, acuerdos significativos, restricciones, pagos futuros e importe de las cuotas contingentes reconocidas.

### **9.-Instrumentos financieros**

Información sobre la relevancia de los instrumentos financieros en la situación financiera y los resultados de la empresa, categorías de



activos financieros y pasivos financieros, valor en libros de cada una de las categorías, instrumentos financieros a largo y corto plazo, instrumentos de patrimonio, activos y pasivos a valor razonable con cambios en pérdidas y ganancias, variación en el valor razonable, durante el ejercicio y la acumulada, instrumentos financieros derivados, instrumentos de cobertura, reclasificaciones, clasificación por vencimientos, transferencias de activos financieros, activos cedidos y aceptados en garantía, impagos, incumplimientos contractuales, pérdidas o ganancias netas procedentes de las distintas categorías de instrumentos financieros, transacciones previstas para las que previamente se haya aplicado contabilidad de coberturas, valor razonable de cada clase de instrumentos financieros y comparación con su correspondiente valor en libros, información sobre empresas del grupo, multigrupo y asociadas, compromisos firmes de compra de activos financieros, información cualitativa y cuantitativa sobre la naturaleza y el nivel de riesgo procedente de instrumentos financieros e información exhaustiva sobre los fondos propios.

## **12.-Situación fiscal**

Información acerca del impuestos sobre beneficios con explicación de la diferencia entre el importe neto de los ingresos y gastos del ejercicio y la base imponible (resultado fiscal), incluyendo una conciliación y teniendo en cuenta que aquellas diferencias entre dichas magnitudes que no se identifican como temporarias de acuerdo con la norma de registro y valoración, se calificarán como diferencias permanentes. Se informará también sobre cualquier circunstancia de carácter significativo en relación con otros tributos; en particular cualquier contingencia de carácter fiscal, así como los ejercicios pendientes de comprobación.

## **15.-Información sobre medio ambiente**

Se facilitará información sobre los sistemas, equipos e instalaciones más significativos incorporados al inmovilizado material, cuyo fin sea la minimización del impacto medioambiental y la protección y mejora del

medio ambiente, gastos incurridos en el ejercicio cuyo fin sea la protección y mejora del medio ambiente, indicando su destino, riesgos cubiertos por las provisiones correspondientes a actuaciones medioambientales, contingencias relacionadas con la protección y mejora del medio ambiente, inversiones realizadas durante el ejercicio por razones medioambientales y compensaciones a recibir de terceros.

### **19.-Combinaciones de negocios**

Se indicará, para cada una de las combinaciones de negocios que se haya efectuado durante el ejercicio información sobre identificación de las empresas, fecha de adquisición, forma jurídica empleada, motivos por los que se realiza la operación, coste, importes reconocidos para cada clase de activos y pasivos de la empresa adquirida y, si ha surgido en la operación, fondo de comercio y sus características,

### **20.-Negocios conjuntos**

Se indicarán y describirán los intereses significativos en negocios conjuntos realizando un detalle de la forma que adopta el negocio, distinguiendo entre explotaciones controladas conjuntamente y activos controlados conjuntamente, importe agregado de las contingencias y riesgos y de los compromisos de inversión.

### **21.-Activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones interrumpidas**

Para cada actividad que deba ser clasificada como interrumpida deberá indicarse ingresos, gastos y resultado antes de impuestos, gasto por impuesto sobre beneficios, flujos netos de efectivo atribuibles a las actividades de explotación, de inversión y financiación de las actividades interrumpidas, descripción de los elementos patrimoniales afectos a la citada actividad.

Para cada activo no corriente o grupo enajenable de elementos que deba calificarse como mantenido para la venta deberá indicarse una descripción de los elementos patrimoniales, el resultado reconocido en la cuenta de pérdidas y ganancias o en el estado de cambios en el patrimonio neto

### **23.-Operaciones con partes vinculadas**

Se facilitará información suficiente para comprender las operaciones con partes vinculadas que se hayan efectuado y los efectos de las mismas sobre sus estados financieros, incluyendo identificación, detalle de la operación y su cuantificación, beneficio o pérdida que la operación haya originado, importe de los saldos pendientes, correcciones valorativas por deudas de dudoso cobro, gastos reconocidos en el ejercicio como consecuencia de deudas incobrables o de dudoso cobro, ventas y compras de activos corrientes y no corrientes, prestación y recepción de servicios, contratos de arrendamiento financiero, transferencias de investigación y desarrollo, acuerdos sobre licencias, acuerdos de financiación, intereses, dividendos, garantías y avales, remuneraciones e indemnizaciones, aportaciones a planes de pensiones y seguros de vida, acuerdos de gestión de tesorería y acuerdos de condonación de deudas y su prescripción.

### **25.-Información segmentada**

Se informará, de la distribución del importe neto de la cifra de negocios correspondiente a las actividades ordinarias, por categorías de actividades, así como por mercados geográficos, en la medida en que, desde el punto de vista de la organización de la venta de productos y de la prestación de servicios u otros ingresos correspondientes a las actividades ordinarias de la empresa, esas categorías y mercados difieran entre sí de una forma considerable.

#### **IV.5.-ESPECIAL REFERENCIA A LA ELABORACIÓN Y VALORACIÓN DE LOS PLANES DE INVERSIÓN.**

Una importante cantidad de proyectos de inversión no han sido ni serán llevados a término y han presentado problemas en el pasado y los presentarán en el futuro con la justificación de la materialización de la RIC debido a la carencia de un verdadero “plan de empresa” para la inversión a realizar, cuyo contenido, ajustado a su tamaño y características, debería contener:

- 1.-Definición de las características generales del proyecto**
- 2.-Análisis de la capacidad gerencial de los promotores del proyecto**
- 3.-Definición del producto o servicio:**
  - a.-Definición de las características del producto o servicio**
  - b.-Mercado al que va dirigido y necesidades que cubre**
  - c.-Características diferenciadoras frente a la competencia**
  - d.-Normas que regulan su fabricación o comercialización**
  - e.-Protección jurídica del producto o servicio**
- 4.-El mercado:**
  - a.-Definición del mercado al que se dirigirá el producto o servicio**
  - b.-Previsión de la evolución del mercado**
  - c.-Análisis de la competencia**
  - d.-Participación prevista en el mercado**
- 5.-Política comercial:**
  - a.-Política del producto**
  - b.-Presentación del producto o servicio**
  - c.-Política de precios. Determinación del precio de venta**
  - d.-Política de distribución. Penetración en el mercado**
  - e.-Política de comunicación. Acciones de promoción**
  - f.-Garantías: Servicio técnico. Servicio post-venta**
  - g.-Objetivo comercial. Previsión de ventas**
- 6.-Análisis de la producción:**
  - a.-Determinación del proceso de producción**
  - b.-Ciclo temporal del producto o servicio**

- c.-Gestión de existencias**
- d.-Control de calidad. Aseguramiento de calidad**
- e.-Inversiones en activo no corriente**

**7.-Localización:**

- a.-Criterios de localización**
- b.-Terrenos, edificios e instalaciones**
- c.-Comunicaciones e infraestructuras**
- d.-Ayudas públicas para la localización**

**8.-Plan de organización: el personal:**

- a.-Puestos de trabajo a crear**
- b.-Distribución por categorías y asignación de responsabilidades**
- c.-Perfiles de las personas a contratar**
- d.-Selección del personal**
- e.-Formas de contratación**
- f.-Previsiones de crecimiento de empleo**

**9.-Aspectos jurídicos y formales del proyecto:**

- a.-Elección de la forma jurídica del proyecto**
- b.-Trámites administrativos a realizar**
- c.-Obligaciones contables, fiscales, laborales, etc.**

**10.-Plan de financiación:**

- a.-Necesidades económicas del proyecto**
- b.-Identificación y selección de las fuentes de financiación**
- c.-Plan financiero**
- d.-Cuenta de resultados provisional**
- e.-Balance provisional**
- f.-Rentabilidad del proyecto**

**Se debe concluir efectuando una valoración que integre todo el plan de empresa, señalando la coherencia de los diversos apartados como garantía de su viabilidad.**

Veamos ahora, con sentido comparativo, lo que establece, con referencia al Plan de Inversión de la RIC, el Real Decreto 1758/2007, de

28 de diciembre, como desarrollo aplicativo de lo establecido en la Ley 19/1994, de 6 de julio.

De acuerdo con el artículo 27 de la Ley 19/1994, los sujetos pasivos deberán presentar un plan de inversiones para la materialización de la RIC, que se deberá adjuntar a la declaración por el impuesto correspondiente al período impositivo en el que se practica la reducción prevista en este artículo.

El plan que tenga por objeto alguna de las inversiones previstas en las letras A, B, C y D, números 1.º y 2.º, describirá la finalidad de la inversión, los términos en que afectará al desarrollo de su explotación y las variaciones que se puedan producir en el empleo e indicará, de forma aproximada, el plazo de ejecución y los elementos patrimoniales que deban ser adquiridos, incluyendo el valor de adquisición o coste de producción estimado y el período previsto para su entrada en funcionamiento. Asimismo, se referirá a las inversiones anticipadas que se hubieran realizado con anterioridad a la dotación de la reserva, en los términos previstos en el apartado 11 de este artículo.

El plan que tenga por objeto la inversión en la suscripción de títulos valores referidos en los números 3.º, 4.º, 5.º y 6.º de la letra D del apartado 4 de este artículo, identificará la entidad emisora de los títulos y el valor de los títulos por el que se solicitará la suscripción y que determinará la materialización de la reserva.

Cuando se pruebe que, por sus características técnicas, la inversión deba efectuarse necesariamente en un plazo superior al previsto en el apartado 4 de este artículo, los sujetos pasivos deberán presentar adicionalmente un plan especial de inversión que se deberá adjuntar a la declaración por el impuesto en la que se practica la reducción prevista en este artículo, siempre que se inicie la misma dentro del

plazo indicado en dicho apartado y alcance dentro de dicho período un veinticinco por ciento de su importe total.

Se indicaba en el citado artículo que reglamentariamente se establecería el contenido de los planes de inversión, el procedimiento para su presentación y el órgano de la Administración tributaria competente para la aprobación de los planes especiales de inversión.

**El Real Decreto 1758/2007, de 28 de diciembre establece lo siguiente:**

**a.-Presentación del plan de inversión**

Art. 32

El sujeto pasivo presentará el plan de inversión en todo caso por vía telemática, dentro de los plazos de declaración del impuesto en el que se practique la reducción o deducción correspondiente a la reserva para inversiones en Canarias y a través del formulario que figure en la página de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en Internet, [www.aeat.es](http://www.aeat.es), salvo cuando presente una solicitud para la aprobación de un plan especial de inversión de acuerdo con el artículo 35 de este reglamento.

**b.-Contenido del plan de inversión**

Art. 33

1. Cuando la inversión prevista sea alguna de las reguladas en el artículo 27.4.A, B o C, de la Ley 19/1994, de 6 de julio, el plan deberá incluir la siguiente información:

- a) El objeto de la actividad a la que se afectará la inversión, con indicación de su código CNAE.
- b) Si se trata de una inversión inicial de las previstas en el artículo 6 de este reglamento.
- c) Elementos patrimoniales del inmovilizado material o inmaterial a adquirir, con indicación del importe presupuestado o estimado de

adquisición y fecha en la que se prevé su puesta en funcionamiento.

- d) En las inversiones previstas en el artículo 27.4.B de la Ley 19/1994, de 6 de julio, descripción de la creación de puestos de trabajo o de las modificaciones que se vayan a producir en el empleo de la explotación, con indicación de la incidencia en las categorías profesionales, en las variaciones del volumen de plantilla u otras que pudieran resultar de la inversión proyectada.
  - e) Inversiones anticipadas que se hubieran realizado con anterioridad a la dotación de la reserva, con indicación del precio de adquisición y las fechas de entrada en funcionamiento.
2. En el caso de las inversiones previstas en el artículo 27.4.D.1º y 2º, de la Ley 19/1994, de 6 de julio, el plan, además de incluir las menciones a que se refiere el apartado anterior de este artículo, identificará a la entidad emisora de las acciones o participaciones, con indicación de su número de identificación fiscal, y el valor de las acciones o participaciones a suscribir, con indicación del importe a desembolsar inicialmente.

La entidad emisora comunicará a la persona o entidad que materializa la reserva la información necesaria para que presente el correspondiente plan de inversiones.

3. El plan que tenga por objeto la inversión en la suscripción de títulos valores referidos en el artículo 27.4.D.3º, 4º, 5º y 6º, de la Ley 19/1994, de 6 de julio, indicará el importe de la dotación a la reserva que se vaya a destinar a la misma.
4. Las entidades que cumplan las condiciones del artículo 108 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, presentarán un plan simplificado de inversiones en el que deberá constar:
- a) El objeto de la explotación a la que se afectará la inversión, con indicación de su código CNAE.



- b) Elementos patrimoniales a adquirir, con indicación del importe presupuestado o estimado de adquisición.

En el caso de las inversiones previstas en el artículo 27.4.D.1º y 2º, de la Ley 19/1994, de 6 de julio, el plan, además de incluir las menciones a que se refiere este apartado, identificará a la entidad emisora de las acciones o participaciones, con indicación de su número de identificación fiscal, y el valor de las acciones o participaciones a suscribir, con indicación del importe a desembolsar inicialmente. La entidad emisora comunicará a la persona o entidad que materializa la reserva la información necesaria para que presente el correspondiente plan de inversiones.

En el caso de las inversiones previstas en el artículo 27.4.D.3º, 4º, 5º y 6º, de la Ley 19/1994, de 6 de julio, el plan tendrá el contenido recogido en el apartado 3 de este artículo.

- 5. El plan deberá prever una inversión por un valor presupuestado o estimado igual o superior al importe de la dotación a la reserva para inversiones.

### **c.-Modificación del plan de inversión**

Art. 34

- 1. El plan presentado de acuerdo con las previsiones del reglamento podrá ser modificado únicamente cuando el sujeto pasivo efectúe la inversión y esta difiera de la planificada inicialmente o se retrase la entrada en funcionamiento de la misma prevista en el plan inicialmente presentado. La modificación se referirá a alguna de las circunstancias siguientes:

- a) Que la inversión tenga un objeto diferente al descrito en el plan inicialmente presentado, de acuerdo con lo previsto en los apartados 1.a) y 4.a) del artículo anterior de este reglamento.

- b) Que la inversión comprenda elementos patrimoniales diferentes a los previstos en el plan inicialmente presentado.
  - c) Que la inversión sea por un importe diferente al incluido en el plan de inversión.
  - d) En los supuestos previstos el artículo 27.4.D.1º y 2º, de la Ley 19/1994, cuando la entidad cuyas acciones o participaciones se hayan suscrito realice inversiones diferentes a las inicialmente comunicadas según lo previsto el artículo anterior, apartados 2 y 4, de este reglamento o cuando la entidad no obtenga la autorización para su inscripción en el Registro Oficial de Entidades de la Zona Especial Canaria y la inversión se considere bajo las prescripciones del artículo 27.4.D.1º de la Ley 19/1994.
  - e) Que la entrada en funcionamiento de la inversión no se produzca en la fecha indicada en el plan de inversión.
2. En los casos de la suscripción de valores de los previstos en el artículo 27.4.D.3º, 4º, 5º y 6º de la Ley 19/1994, de 6 de julio, la modificación se presentará cuando se conozcan los títulos suscritos, identificará la entidad o entidades emisoras de los mismos e indicará el importe de los desembolsos efectuados por su suscripción.
3. En el supuesto de la letra d) del apartado anterior, la entidad emisora que efectúe la inversión deberá comunicar a la entidad que materializa la inversión la información necesaria para que ésta presente una modificación del plan.
4. En el caso de las entidades que cumplan las condiciones del artículo 108 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, la modificación se presentará
- a) Cuando varíe la información suministrada en el plan inicialmente presentado.
  - b) En el caso de las inversiones previstas en el artículo 27.4.D.1º y 2º, de la Ley 19/1994, de 6 de julio, cuando la entidad cuyas acciones o participaciones se hayan suscrito realice inversiones diferentes a

las inicialmente comunicadas según lo previsto en el artículo anterior, apartado 4, de este reglamento o cuando la entidad no obtenga la autorización para su inscripción en el Registro Oficial de Entidades de la Zona Especial Canaria y la inversión se considere bajo las prescripciones del artículo 27.4.D.1º de la Ley 19/1994.

c) En los casos de la suscripción de valores de los previstos en el artículo 27.4.D.3º, 4º, 5º y 6º de la Ley 19/1994, de 6 de julio, cuando se conozcan los títulos suscritos, se identificará la entidad o entidades emisoras de los mismos y se indicará el importe de los desembolsos efectuados por su suscripción.

5. La modificación del plan, con la indicación de cuál sea su causa, se presentará por vía telemática y durante el período que transcurra desde que se conocieran las circunstancias que la motive hasta que termine el plazo de declaración del impuesto inmediatamente posterior a la fecha en que las mismas se produzcan, a través del formulario que figure en la página de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en Internet, [www.aeat.es](http://www.aeat.es).

6. Los datos incluidos en el plan de inversión que sean objeto de modificación en los términos previstos en este artículo no podrán dar lugar a su consideración como omitidos, falsos o inexactos, a los efectos de lo dispuesto en el artículo 27.17.c) de la Ley 19/1994, de 6 de julio.

#### **d.-Planes especiales de inversión**

Art. 35

1. Cuando se pruebe que, por sus características técnicas o por la necesidad de obtención de permisos administrativos, la inversión deba efectuarse necesariamente en un plazo superior al previsto en el artículo 27.4 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, los sujetos pasivos podrán presentar planes especiales de inversión.

2. La solicitud del plan especial de inversión se presentará por escrito, dentro de los plazos de declaración del impuesto en el que se practique la reducción o deducción correspondiente a la reserva para inversiones en Canarias.

Asimismo, el plan especial podrá constituir una modificación del plan de inversión inicialmente presentado.

En el caso de las inversiones previstas en el artículo 27.4.D.1º y 2º, de la Ley 19/1994, de 6 de julio, el plan especial será presentado por la entidad emisora de las acciones o participaciones suscritas que vaya a efectuar la inversión.

3. La solicitud deberá contener los siguientes datos:

a) Las menciones a que se refiere el artículo 33.1 del reglamento.

b) Descripción del plan temporal de realización de la inversión.

c) Descripción de las circunstancias específicas que justifican el plan especial de inversión.

4. La Administración tributaria podrá recabar del sujeto pasivo cuantos datos, informes, antecedentes y justificantes sean necesarios.

Asimismo, podrá recabar informe de los organismos competentes para verificar que, por las características técnicas de la inversión, esta deba efectuarse necesariamente en un plazo superior al previsto en artículo 27.4 de la Ley 19/1994, de 6 de julio.

El sujeto pasivo podrá, en cualquier momento del procedimiento anterior al trámite de audiencia, presentar las alegaciones y aportar los documentos y justificantes que estime pertinentes.

5. Instruido el procedimiento, e inmediatamente antes de redactar la propuesta de resolución, se pondrá de manifiesto al sujeto pasivo, quien dispondrá de un plazo de quince días para formular las alegaciones y presentar los documentos y justificaciones que estime pertinentes.

6. La resolución que ponga fin al procedimiento podrá:
- a) Aprobar el plan especial de inversión formulado por el sujeto pasivo.
  - b) Aprobar un plan especial de inversión alternativo formulado por el sujeto pasivo en el curso del procedimiento.
  - c) Desestimar el plan especial de inversión formulado por el sujeto pasivo, por no concurrir las circunstancias que exijan ampliar los plazos para la materialización de la reserva para inversiones o cuando se refiera a inversiones que no reúnan los requisitos establecidos en el artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio.
7. El procedimiento deberá finalizar antes de seis meses contados desde la fecha en que la solicitud haya tenido entrada en cualquiera de los registros del órgano administrativo competente o desde la fecha de subsanación de la misma a requerimiento de dicho órgano.  
La resolución será motivada.
8. Transcurrido el plazo a que hace referencia el apartado anterior, sin haberse producido una resolución expresa, se entenderá aprobado el plan especial de inversión.
9. Será competente para instruir y resolver el expediente la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria del domicilio fiscal del sujeto pasivo, la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, tratándose de sujetos pasivos adscritos a la Unidad de Gestión de Grandes empresas, o, la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, tratándose de sujetos pasivos adscritos a la misma.

#### **e.-Acumulación de ayudas**

##### Art. 36

1. En el caso de las inversiones iniciales a que se refiere el artículo 6 del reglamento, la suma de los importes correspondientes a los

beneficios fiscales y otras subvenciones o ayudas devengados o concedidos con ocasión de un mismo proyecto de inversión, según se define en el artículo 27.14 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, no podrá exceder de los límites establecidos en las previsiones contenidas en las Directrices comunitarias sobre ayudas de Estado de finalidad regional 2007-2013, así como en las disposiciones y directrices de Derecho comunitario reguladores de la concesión de ayudas de Estado y en los actos dictados en su aplicación.

En particular, se tendrán en cuenta las condiciones especiales establecidas en función del tamaño de la persona o entidad titular de la explotación, del sector de actividad así como las que se puedan establecer en atención a la condición de ultraperifericidad de las Islas Canarias, en los términos y condiciones establecidos por las referidas disposiciones y actos de Derecho comunitario.

2. El sujeto pasivo procederá a practicar la regularización a que se refiere el artículo 27.16 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, en la medida necesaria cuando la suma de los incentivos fiscales disfrutados y las subvenciones o ayudas directas percibidas en relación con una misma inversión exceda de los límites que resulten aplicables de acuerdo con lo previsto en el apartado anterior.
3. Cuando se trate de las inversiones iniciales a que se refiere el artículo 6 del reglamento que excedan de cincuenta millones de euros, el sujeto pasivo procederá a comunicar al Ministerio de Economía y Hacienda en los términos, condiciones y plazos que se determinen por Orden del Ministro de Economía y Hacienda la siguiente información para su posterior comunicación a los servicios de la Comisión Europea:
  - a) El municipio donde se ubicarán los elementos patrimoniales en que se concrete la inversión.

- b) Si la inversión inicial consiste en un nuevo establecimiento, en la ampliación de un establecimiento existente, en la diversificación de la producción de un establecimiento existente o en un cambio fundamental en el producto o el procedimiento de producción.
- c) Los productos o servicios elaborados o prestados, derivados de la explotación del proyecto de inversión.
- d) El importe de la inversión.
- e) La dotación a la reserva con cargo a la cual se financia la inversión así como cualquier otro beneficio fiscal o ayuda pública percibida con ocasión de la inversión.
- f) Las fechas previstas para la entrada en funcionamiento de la inversión.

#### **f.-Inversión en los sectores agrario y forestal**

##### Art. 37

1. La aplicación de los artículos 25 y 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, por parte de los sujetos pasivos que lleven a cabo actividades de producción, transformación o comercialización de productos agrícolas comprendidos en el anexo I del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea se ajustará a los términos y condiciones previstos en las Directrices comunitarias sobre ayudas estatales al sector agrario y forestal 2007-2013, en las disposiciones y directrices de Derecho comunitario reguladoras de la concesión de ayudas de Estado y en los actos dictados en su aplicación.

En particular, se tendrá en cuenta lo establecido en tales disposiciones respecto del tipo de inversión a que se puede destinar la ayuda, del montante máximo a percibir, de las condiciones especiales establecidas en función del tamaño de la persona o entidad titular de la explotación, del objeto de la actividad a que se afectarán los activos en que se concrete la

inversión o en relación con cualquier otra circunstancia, así como las que se puedan establecer en atención a la condición de ultraperifericidad de las Islas Canarias, en los términos establecidos por las referidas disposiciones y actos de Derecho comunitario.

2. Tratándose de actividades de transformación y comercialización de productos agrícolas, el sujeto pasivo procederá a comunicar al Ministerio de Economía y Hacienda, en los términos, condiciones y plazos que se determinen por Orden del Ministro de Economía y Hacienda, las inversiones acogidas a los beneficios fiscales establecidos en el artículo 25 o en el artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, superiores a veinticinco millones de euros, para su posterior comunicación a los servicios de la Comisión Europea

#### **g.-Inversión en los sectores de la pesca y la acuicultura**

##### Art. 38

La aplicación de los artículos 25 y 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, por parte de los sujetos pasivos que lleven a cabo actividades de producción, transformación o comercialización de productos de la pesca y la acuicultura se ajustará a los términos y condiciones previstos en las Directrices comunitarias para el examen de las ayudas estatales en el sector de la pesca y la acuicultura, en las disposiciones y directrices de Derecho comunitario reguladoras de la concesión de ayudas de Estado y en los actos dictados en su aplicación.

En particular, se tendrá en cuenta lo establecido en tales disposiciones respecto del tipo de inversión a que se puede destinar la ayuda, del montante máximo a percibir, de las condiciones especiales establecidas en función del tamaño de la persona o entidad titular de la explotación, del objeto de la actividad a que se afectarán los activos en que se concrete la inversión o en relación con cualquier otra circunstancia, así



como las que se puedan establecer en atención a la condición de ultraperifericidad de las Islas Canarias, en los términos establecidos por las referidas disposiciones y actos de Derecho comunitario.

#### **h.-Memoria descriptiva de actividades**

La memoria descriptiva de actividades:

a) Deberá acreditar la viabilidad del proyecto empresarial, para lo que incorporará, al menos, la cuenta de resultados y el balance previsionales con un horizonte temporal de tres años, así como información acerca de las fuentes de financiación de la inversión que se prevea realizar.

Se considerará justificada suficientemente la viabilidad de los proyectos cuando de los documentos aportados pueda extraerse la conclusión de que el proyecto empresarial, en las condiciones de mercado vigentes, podrá desarrollarse según lo expuesto.

b) Deberá acreditar la solvencia económica y técnica del proyecto empresarial.

Se entenderá que el proyecto es económicamente solvente cuando se disponga de capacidad para hacer frente a las obligaciones que se contraigan en el desarrollo de la actividad, **lo cuál no coincide con el concepto contable de solvencia según el cuál deben cubrirse no sólo las obligaciones sino también los riesgos, para lo cuál hay que cuantificarlos.**

Se acreditará la solvencia técnica mediante la aportación de información relativa a la experiencia empresarial o profesional de los socios y a la capacitación técnica de la plantilla.

c) Deberá acreditar la capacidad para competir internacionalmente, cuando se trate de entidades que tengan previsto el desarrollo de su actividad en mercados internacionales.

Se entenderá acreditada la competitividad internacional del proyecto empresarial cuando se realice una descripción de las políticas comerciales y estrategias de actuación en los mercados internacionales de la que pueda desprenderse la aceptación de los bienes y servicios ofertados en los mercados a los que se dirija en condiciones similares a otros ya comercializados en los mismos.

**Estimamos que debería redactarse un “plan de empresa” completo, como hemos expuesto al comienzo del epígrafe, donde se analicen, sucesivamente:**

- 1.-La idea base de la inversión
- 2.-Su viabilidad comercial
- 3.-Las condiciones técnicas necesarias para su puesta en funcionamiento
- 4.-Los condicionantes de recursos humanos
- 5.-Su viabilidad legal
- 6.-La viabilidad económica de la inversión

Teniendo en cuenta que un **Plan de Empresa** debe incluir los más exhaustivos cálculos para presentar previsiones debidamente justificadas, siempre bajo criterios de prudencia, **pasamos a proponer un modelo que, en nuestra opinión, debería ser adoptado.**

Relacionamos los cálculos, presupuestos y estados que han de realizarse así como los conceptos de ingreso y gasto previstos para la actividad, que, como mínimo debe conformar el plan de empresa, teniendo en cuenta el tamaño y naturaleza de la inversión y adaptándole a ellos.

EL PROYECTO

Líneas estratégicas básicas

Estructura institucional

Estructura organizativa de la empresa

#### ANALISIS DEL MERCADO

Análisis del entorno

Clientes

Precios

Proveedores

Competencia

#### PLAN DE MARKETING

Política del producto

Política de precio

Política de comunicación

#### CONFIGURACION DEL SERVICIO

Guía del proceso

Ubicación física

#### PLAN DE RECURSOS HUMANOS

#### PLAN DE INVERSIONES

#### FINANCIACION: PLAN ECONOMICO FINANCIERO

Parámetros básicos del proyecto

Plan de inversiones

Plan de amortizaciones

Programa de ventas

Programa de compras

Gastos generales

Gastos de personal

Programa de IGIC

Previsión de resultados

Previsión de tesorería

Balances previsionales

## ANALISIS DE SENSIBILIDAD

### ANALISIS DAFO

Debilidades y fortalezas del proyecto

Amenazas y oportunidades del proyecto

## CONCLUSIONES

### PLAN DE ACCION

#### **A)**

#### **B) 1.-EL PROYECTO**

El estudio de un proyecto surge como respuesta a una idea que busca ya sea la solución de un problema, ya sea la forma de aprovechar una oportunidad. Un análisis preliminar de la situación debe permitir un juicio, también preliminar, de la posibilidad de concretar la idea en una acción. Debe comenzar el plan con el estudio, con realismo, de la idea de negocio en que se basa el proyecto, en qué consiste, que servicios se pretende dar y a que segmento de población va dirigido.

El producto o servicio debe ser analizado de manera completa y concisa, incluyendo sus características principales, la comparación con otras tecnologías existentes, con otros productos sustitutivos, etc. Es fundamental analizar los productos de la competencia, sus características técnicas, sus puntos fuertes y débiles, así como los beneficios comparativos que obtendrán los clientes con el uso del producto o servicio de la empresa en estudio.

Debe definirse con claridad la estructura institucional, es decir, el marco de funcionamiento mediante el cual los socios se van a comunicar con la compañía.

Así mismo la forma jurídica que adopte dicha estructura, marcará la relación jurídica de la empresa con su entorno.

La figura que representa gráficamente la estructura organizativa de la empresa es el Organigrama, que debe ser explicitado desde el comienzo del desarrollo del plan tanto en su composición como en las funciones y competencias de cada órgano unipersonal o colegiado.

## **2.-ANALISIS DEL MERCADO**

La interrelación producto/mercado es total. No puede separarse la perfecta definición del producto o servicio de la perfecta definición del mercado al que va dirigido.

Es básico analizar el mercado con la máxima información posible, describiendo las posibles aplicaciones del producto o servicio, así como los motivos que impulsarán a los clientes a adquirirlo y el tamaño del mercado.

La comercialización de un producto o servicio implica más que su venta ya que supone identificar y satisfacer una necesidad, relacionándose con todos los sectores de la empresa, desde el diseño a la financiación.

Es preciso determinar claramente los segmentos de mercado a los que irá dirigido el producto y los competidores con sus ventajas y desventajas, sus sistemas de introducción en el mercado, los métodos de distribución y venta, estrategias de precios, etc., con el fin de definir unas líneas coherentes y diferenciadas de actuación sobre el segmento de mercado seleccionado.

Deben ser tenidos en cuenta todos los indicadores propios del análisis del entorno relacionados con la idea del negocio, tales como posible aceptación por parte de los clientes, condiciones institucionales, tipo de contratación, intermediaciones y su influencia sobre los precios, competencia y su tipología, etc.

Debe hacerse un minucioso estudio de la tipología de los clientes y de su facilidad/dificultad para acceder a los servicios que ofertará la empresa.

Es básico analizar los precios a ofertar, que se deberán basar en los presupuestos económicos del plan de empresa, de la calidad del servicio, de la tipología de los clientes y de las ofertas de los posibles competidores.

Del mismo modo habrá que estudiar a los proveedores en sus diferentes campos, de acuerdo con el tipo de negocio a explotar: proveedores de instalaciones, de mobiliario, de mantenimiento, de mercaderías o materias primas, de otros tipos de existencias, servicios o inmovilizado.

### **3.-PLAN DE MARKETING**

Se trata de poner en marcha la venta de un producto, que es el que debe ser dado a conocer a los posibles consumidores, informándoles de la calidad y demás características de manera que el retorno de información que se tenga por parte de los clientes sea inmejorable.

Todo ello determina **la estrategia de posicionamiento** de la empresa, que puede resumirse en:

- Máxima calidad y nivel del producto
- Máxima calidad y nivel de las instalaciones
- Personal adecuado y apto para prestar el servicio

Los precios deben ser establecidos de modo que sean el mejor precio posible y que garanticen unas ventas que sobrepasen ampliamente el punto de equilibrio. Deben poder defenderse en función de la calidad de los productos o servicios y de las instalaciones.

Debe destacarse la importancia de la política de comunicación dentro de toda la estrategia de la empresa y en particular en su estrategia comercial.

Es necesario generar una imagen y además mantenerla en el tiempo y para ello habrá que realizar:

- Publicidad de presentación escrita en prensa, revistas, TV, etc
- Realizar las campañas de promoción y comercialización necesarias que den a conocer entre los posibles clientes a la empresa y sus servicios

Esta política de comunicación debe esforzarse en destacar:

- La formación, experiencia y profesionalidad de los empleados
- La calidad del producto/servicio, de forma que se identifique a la empresa con un estándar positivo de calidad
- El espíritu innovador, que debe hacerse llegar a los clientes por ser un punto muy importante y destacable

#### **4.-CONFIGURACION DEL SERVICIO**

Una vez definido el binomio producto/mercado, debe analizarse cómo se fabricará el producto (o se elaborará el servicio), el espacio necesario, la maquinaria precisa, la posible subcontratación, el paso del prototipo a la producción en serie, las posibilidades de obtención de materia prima, las fuentes alternativas, etc., todo ello con el doble objetivo de cuantificar los costes de producción y las inversiones materiales precisas para abordar el proyecto empresarial.

#### **5.-PLAN DE RECURSOS HUMANOS**

Es preciso analizar la forma en que se va organizar la futura empresa, las cualidades y las carencias de los responsables previstos en cada una de sus áreas fundamentales. Este análisis personal debe extenderse también a los socios previstos, ya que la asociación mercantil es, en ocasiones, sumamente complicada.

Los recursos humanos deben ser planificados con todo detalle ya que de ellos depende en gran medida la buena marcha de la empresa y, además, su coste económico es elevado. Deberán establecerse unos criterios de actuación que garanticen la paz laboral y la supervivencia y rentabilidad de la empresa.

En proyectos de escasa dimensión quizás sea preciso, en una primera fase, que una sola persona se responsabilice de dos o más áreas de la empresa directamente, pero este hecho no excluye la necesidad de que esa persona esté plenamente capacitada para abordar las áreas que le sean encomendadas. El proyecto de escasa dimensión puede requerir una menor dedicación en cada área específica, pero no una menor cualificación.

## **6.-FINANCIACION**

Financiar es dotar de recursos económicos suficientes a la empresa para que pueda realizar sus inversiones en activo fijo y en activo circulante.

La financiación puede hacerse con recursos propios, con recursos ajenos o de forma mixta., pero, en cualquier caso, es condición indispensable que el coste de la financiación debe ser inferior a la rentabilidad esperada de la inversión.

El plan de financiación, con sus costes debe ser definido minuciosamente con carácter previo, ya que cualquier error en las previsiones de flujos financieros o de costes pone en peligro la viabilidad de la inversión.



**7.-PLAN DE INVERSIONES Y PLAN ECONOMICO-FINANCIERO:  
PARAMETROS BASICOS DEL PROYECTO**

**PLAN DE INVERSIONES AÑOS 1 A 5**

PROGRAMA DE INVERSION	AÑO 1...5				
	1° Trim	2° Trim	3° Trim	4° Trim	TOTAL
TOTAL INVERSIONES					
Inmovilizado material					
Inmovilizado intangible					
<b>Estudios</b>					
<b>Activo circulante</b>					

PROGRAMA DE IGIC

IGIC APLICABLE	

TOTAL IGIC	AÑO 1...5				
	1° Trim	2° Trim	3° Trim	4° Trim	TOTAL

## PROGRAMA DE INVERSIÓN CON IGIC AÑO 1 A 5

PROGRAMA DE INVERSIÓN	AÑO 1...5				
	1° Trim	2° Trim	3° Trim	4° Trim	TOTAL
TOTAL INVERSIONES + IGIC					
Inmovilizado material					
Inmovilizado intangible					
Estudios					
<b>Activo circulante</b>					

### PROGRAMA DE TESORERIA

GESTION DE PAGOS	AÑO 1...5			
	1° Trim	2° Trim	3° Trim	4° Trim
Pago a 0 días				
Pago a 30 días				
Pago a 60 días				
Pago a 90 días				
Pago a 180 días				

TESORERIA	AÑO 1...5				
	1° Trim	2° Trim	3° Trim	4° Trim	Total
Pago/cobro a 0 días					
Pago/cobro a 30 días					
Pago/cobro a 60 días					
Pago/cobro a 90 días					
Pago/cobro a 180 días					

**PLAN DE AMORTIZACIONES**

<b>Concepto</b>	<b>Adquisición</b>	<b>Amortización</b>	<b>Nº años</b>	<b>% amor</b>	<b>Año 1</b>	<b>Año2</b>	<b>Año3</b>	<b>Año4</b>	<b>Año5</b>	<b>Total</b>
<b>Inmovilizado material</b>										
<b>Inmovilizado intangible</b>										
Estudios										

PROGRAMA DE VENTAS AÑO 1 A 5

	Trimestre 1		Trimestre 2		Trimestre 3		Trimestre 4		Total	
	€	%	€	%	€	%	€	%	€	%
Cientes A										
Cientes B										

IGIC APLICABLE

Tipo clientes	% aplicable
Cientes A	
Cientes B	

IGIC	Trimestre 1	Trimestre 2	Trimestre 3	Trimestre 4	Total
Cientes A					
Cientes B					

**PROGRAMA DE FACTURACION AÑO 1 A 5**

Programa de facturación	Trimestre 1	Trimestre 2	Trimestre 3	Trimestre 4	Total
Clientes A					
Clientes B					

**PROGRAMA DE TESORERIA**

Gestión de cobros	% aplicable
Cobro a 0 días	
Cobro a 30 días	
Cobro a 60 días	
Cobro a 90 días	

Programa de tesorería	AÑO 1...5					
	Trimestre 1	Trimestre 2	Trimestre 3	Trimestre 4	Total	Pendient e
Pago/cobro a 0 días						
Pago/cobro a 30 días						
Pago/cobro a 60 días						
Pago/cobro a 90 días						

**PROGRAMA DE COMPRAS AÑO 1 A 5**

	Trimestre 1		Trimestre 2		Trimestre 3		Trimestre 4		Total	
	€	%	€	%	€	%	€	%	€	%
Proveedor A										
Proveedor B										

**IGIC APLICABLE**

Tipo proveedor	% aplicable
Proveedor A	
Proveedor B	

IGIC	Trimestre 1	Trimestre 2	Trimestre 3	Trimestre 4	Total
Proveedor A					
Proveedor B					

**PROGRAMA DE PAGOS AÑO 1 A 5**

<b>Programa de facturación</b>	<b>Trimestre 1</b>	<b>Trimestre 2</b>	<b>Trimestre 3</b>	<b>Trimestre 4</b>	<b>Total</b>
Proveedor A					
Proveedor B					

**PROGRAMA DE TESORERIA**

<b>Gestión de pagos</b>	<b>% aplicable</b>
Pago a 0 días	
Pago a 30 días	
Pago a 60 días	
Pago a 90 días	

<b>Programa de tesorería</b>	<b>AÑO 1...5</b>					
	<b>Trimestre 1</b>	<b>Trimestre 2</b>	<b>Trimestre 3</b>	<b>Trimestre 4</b>	<b>Total</b>	<b>Pendient e</b>
Pago/cobro a 0 días						
Pago/cobro a 30 días						
Pago/cobro a 60 días						
Pago/cobro a 90 días						

### GASTOS GENERALES AÑO 1 A 5

	Trimestre 1		Trimestre 2		Trimestre 3		Trimestre 4		Total	
	€	%	€	%	€	%	€	%	€	%
Proveedor A										
Proveedor B										

#### IGIC APLICABLE

Tipo proveedor	% aplicable
Proveedor A	
Proveedor B	

IGIC	Trimestre 1	Trimestre 2	Trimestre 3	Trimestre 4	Total
Proveedor A					
Proveedor B					



**GASTOS GENERALES CON IGIC AÑO 1 A 5**

	Trimestre 1	Trimestre 2	Trimestre 3	Trimestre 4	Total
<b>Total Gastos Generales</b>					
Proveedor A					
Proveedor B					

PROGRAMA DE TESORERIA

Gestión de pagos	% aplicable
Pago a 0 días	
Pago a 30 días	
Pago a 60 días	
Pago a 90 días	

TOTAL PAGOS	AÑO 1...5					
	Trimestre 1	Trimestre 2	Trimestre 3	Trimestre 4	Total	Pendiente
Pago a 0 días						
Pago a 30 días						
Pago a 60 días						
Pago a 90 días						

## **GASTOS DE PERSONAL AÑO 1 A 5**

### **SUELDOS**

	<b>Trim 1</b>	<b>Trim 2</b>	<b>Trim 3</b>	<b>Trim 4</b>	<b>Total</b>
<b>TOTAL</b>					
Gerencia					
Administración					

### **SEGURIDAD SOCIAL DEL TRABAJADOR**

	<b>Trim 1</b>	<b>Trim 2</b>	<b>Trim 3</b>	<b>Trim 4</b>	<b>Total</b>
<b>TOTAL</b>					
Gerencia					
Administración					

### **SEGURIDAD SOCIAL DE LA EMPRESA**

	<b>Trim 1</b>	<b>Trim 2</b>	<b>Trim 3</b>	<b>Trim 4</b>	<b>Total</b>
<b>TOTAL</b>					
Gerencia					
Administración					

### **IRPF**

	<b>Trim 1</b>	<b>Trim 2</b>	<b>Trim 3</b>	<b>Trim 4</b>	<b>Total</b>
<b>TOTAL</b>					
Gerencia					
Administración					

## **AÑO 1 A 5 - PROGRAMA DE IGIC**

	<b>AÑO 1...5</b>			
	<b>Trim 1</b>	<b>Trim 2</b>	<b>Trim 3</b>	<b>Trim 4</b>
<b>IGIC Repercutido</b>				
Ventas				
<b>IGIC Soportado</b>				
Gastos generales				
<b>TOTAL</b>				

<b>HP Acreedora por IGIC</b>				
<b>HP Deudora por IGIC</b>				

## PREVISIÓN DE RESULTADOS AÑO 1 A 5

	Trim 1	Trim 2	Trim 3	Trim 4	TOTAL	% s/ventas
<b>Importe Neto Cifra Negocios</b>						
<b>Consumos</b>						
<b>MARGEN BRUTO</b>						
<b>Gastos Generales</b>						
Gastos en I + D del ejercicio						
Arrendamientos y cánones						
Reparaciones y conservación						
Servicios de profesionales exter.						
Primas de seguros						
Servicios bancarios y similares						
Publicidad, propaganda, rel. pub						
Suministros						
Otros servicios						
<b>Costo del personal</b>						
Retribución bruta trabajadores						
Seguridad Social a cargo Empre.						
<b>Amortización</b>						
<b>RDTO ORDINARIO A. I. e I.</b>						
Ingresos Financieros						
Gastos Financieros						
<b>RDTO ORDINARIO A. I.</b>						
Subvenciones de capital						
<b>RDTO ACTIVIDAD A.I.</b>						
Impuesto de sociedades						
<b>RDTO DE LA ACTIVIDAD</b>						
<b>CASH FLOW</b>						

## PREVISION DE TESORERIA AÑO 1 A 5

	<b>Tri m 1</b>	<b>Trim 2</b>	<b>Trim 3</b>	<b>Trim 4</b>
<b>TESORERIA INICIAL</b>				
<b>COBROS</b>				
Clientes				
Cobro de subvenciones de capital				
Desembolsos de capital				
HP deudora por IGIC				
Cobro descuento de efectos				
<b>PAGOS</b>				
Pago de gastos corrientes				
Proveedores				
Retribución neta trabajadores				
Seguridad Social acreedora				
HP acreedora por retenciones				
HP acreedora por IGIC				
Pago de inversiones				
Devolución de préstamos				
Devolución de descuento de efectos				
<b>TESORERIA FINAL</b>				
<b>Déficit de Tesorería</b>				

## BALANCE PREVISIONAL AÑO 1 A 5

ACTIVO	Trim 1		Trim 2		Trim 3		Trim 4	
	€	%	€	%	€	%	€	%
<b>A. NO CORRIENTE</b>								
<b>MOVILIZADO NETO MATERIAL</b>								
Inmovilizado material								
Amortización acumulada								
<b>MOVILIZADO NETO INTANGIBLE</b>								
<b>PASIVO CORRIENTE</b>								
<b>DEUDORES</b>								
Clientes								
Clientes por efectos descont								
HP deudora por subvencion								
HP deudora por IGIC								
HP ingresos a cuenta								
Tesorería								
<b>ACTIVO TOTAL</b>								
	Trim 1		Trim 2		Trim 3		Trim 4	
<b>P. NETO + PASIVO</b>	€	%	€	%	€	%	€	%
<b>PATRIMONIO NETO</b>								
<b>RECURSOS PROPIOS</b>								
<b>CAPITAL SUSCRITO</b>								
<b>RESERVAS</b>								
Reserva legal								
<b>RESERVA EJERCICIOS ANTERIOR</b>								
<b>RESERVAS Y GANANCIAS</b>								
Subvenciones de capital								
<b>PASIVO</b>								
<b>PASIVO NO CORRIENTE</b>								
<b>DEUDAS CON ENTIDADES CRÉDITO</b>								
<b>PASIVO CORRIENTE</b>								
<b>DEUDAS CON ENTIDADES CRÉDITO</b>								
<b>DEUDORES COMERCIALES</b>								
Deudas compras o servicios								
Deudas efectos descontados								
<b>DEUDAS NO COMERCIAL</b>								
HP acreedora por retencion								
HP acreedora por IGIC								
Seguridad Social acreedora								
<b>P. NETO + PASIVO</b>								

## **8.-ANÁLISIS DE SENSIBILIDAD**

Dada la variabilidad que pueden tener los datos de partida que se han tomado para analizar económicamente el proyecto, consideramos imprescindible realizar un análisis de sensibilidad del proyecto ante variaciones de los parámetros que hemos tomado como base de los cálculos anteriores. Lógicamente todas estas variaciones se tomarán en sentido negativo, para perjudicar al proyecto.

El análisis de sensibilidad se realiza en dos fases:

- haciendo variar un solo parámetro cada vez que se realizan los cálculos
- haciendo variar una cesta de parámetros, todos al mismo tiempo

De esta forma se podrán deducir:

- El riesgo económico del proyecto
- Los parámetros a vigilar con más atención para evitar desviaciones por tener gran incidencia en los resultados

## **9.-ANÁLISIS DAFO**

El plan de empresa debe establecer un perfil de sus aspectos fuertes y débiles comparando con los competidores que comprenda productos, servicios, estructura de costes, tecnología, equipo productivo, accesibilidad a materias primas, equipo humano, estructura financiera, acceso a fuentes de financiación, conocimiento del negocio, cultura de la empresa, planes estratégicos, etc.

A partir del análisis de los puntos fuertes y débiles se construye la matriz DAFO con sus cuatro cuadrantes:

Debilidades: aspectos débiles respecto a competidores significativos

Amenazas: situaciones desfavorables externas a la empresa

Fortalezas: aspectos fuertes respecto a competidores significativos

Oportunidades: situaciones favorables externas a la empresa

La matriz debe utilizarse como herramienta de reflexión, de modo que combinando los cuadrantes se establezcan vías de acción.

## 10.-PLAN DE ACCION / MESES

MESES	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30	R	P	C	R
Constitución figura jurídica																																		
Planificación financiera																																		
Necesidades tesorería puesta en marcha																																		
Aportación de capital																																		
Negociación subvenciones y ayudas																																		
Creación y aprobación de presupuesto																																		
Organización del control de presupuesto																																		
<b>Adquisición -Adecuación instalaciones</b>																																		
Identificación características necesarias																																		
Adecuación de las instalaciones																																		
<b>Comercial</b>																																		
Búsqueda/contacto con clientes potenciales																																		
Negociación/ Formalización de contratos																																		
Establecimiento de objetivos comerciales																																		
<b>Programa de comunicación - Publicidad</b>																																		



MESES	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30	R	P	C	R		
Actividad																																				
<b>Definición política subcontratación</b>																																				
Definición política aprovisionamientos																																				
<b>Recursos humanos</b>																																				
Definición estructura propia, subcontratada																																				
Definición política subcontrataciones																																				
Selección del gerente																																				
Selección del resto del personal																																				
<b>Administración</b>																																				
Definición de medios necesarios																																				
Adquisición de los medios																																				
<b>Consejo de administración</b>																																				
Constitución y funciones																																				
Definición de funciones de la estructura																																				
Definición de la estrategia de la empresa																																				
<b>Herramientas de gestión</b>																																				
Establecimiento de objetivos de gestión																																				
Creación mecanismos de retroalimentación																																				

El Plan de Acción está desglosado por Areas de Gestión, proyectando las acciones propias que hay que tener en cuenta en cada área, en un cronograma dividido en 30 meses.

En la parte de la derecha del cronograma del Plan de Acción aparecen cuatro siglas que corresponden a los siguientes conceptos:

- **R:** Responsable de la acción, que puede ser:
  - E, externo, personal ajeno a la empresa
  - I, interno, personal propio de la empresa
  - P, Promotores, los promotores del negocio
- **P:** Prioridad de la acción
  - A, alta
  - M, media
  - B, baja
- **C:** Complejidad de la acción
  - A, alta
  - M, media
  - B, baja
- **R:** Repercusión de la acción
  - A, alta
  - M, media
  - B, baja

## **11.-CONCLUSIONES**

Están formadas por los análisis correspondientes a una valoración integral del plan de empresa, a través de los cuáles se ponga de manifiesto la coherencia conjunta de los cálculos, presupuestos y estados incluidos en los diversos apartados, lo que garantizaría de su viabilidad.

#### **IV.6.- REGIMEN SANCIONADOR DE LOS ERRORES U OMISIONES CONTABLES**

La redacción que dio la Ley 10/1985, de 26 de abril, General Tributaria, artículo 77, apartado 1, disponía que son infracciones tributarias las acciones y omisiones tipificadas y sancionadas en las Leyes; las infracciones tributarias son sancionables incluso a título de simple negligencia.

Este precepto no se ha visto modificado por la reforma de la Ley General Tributaria realizada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, que integra en su definición de infracción tributaria todos los elementos de la tipificación del hecho y de la sanción expresa, al hablar de acciones y omisiones tipificadas y sancionadas en las Leyes; por otro lado, contiene expresamente una referencia concreta al dato o elemento de la culpabilidad al decir en su segundo inciso que las infracciones tributarias son sancionables incluso a título de simple negligencia. La expresión “incluso” es suficientemente expresiva de que el concepto comprendido bajo el campo de este adverbio constituye el límite máximo de la acción del precepto. La infracción tributaria se puede producir a título de simple negligencia, con lo que el precepto está delimitando el ámbito de la imputabilidad o si se quiere de la culpabilidad, comprendiendo desde las conductas dolosas hasta las formas de culpa leve incorporadas a la simple negligencia. Más allá de la simple negligencia el hecho tipificado cometido no podrá ser sancionado por no existir ninguna forma de culpabilidad atribuida al sujeto.

Este precepto, posteriormente ha sido objeto de numerosas aclaraciones, todas ellas en un mismo sentido, y que siguiendo a la Audiencia Nacional en su Sentencia de 11 de junio de 1996 podemos resumir como sigue:

1.-El Tribunal Constitucional ha establecido como uno de los pilares básicos para la interpretación del Derecho Administrativo sancionador,

que los principios y garantías presentes en el ámbito del Derecho Penal son aplicables, con ciertos matices, en el ejercicio de cualquier potestad sancionadora de la Administración Pública (Sentencia 62/1990, de 26 de abril).

2.-El Tribunal Supremo ha venido construyendo en los últimos años una sólida doctrina en el ámbito sancionador específicamente tributario, en el sentido de vincular la culpabilidad del sujeto infractor a la circunstancia de que su conducta no se halle amparada por una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables. Específicamente, cuando la Ley haya establecido la obligación a cargo de los particulares de practicar operaciones de liquidación tributaria, la culpabilidad del sujeto infractor exige que tales operaciones no estén respondiendo a una interpretación razonable de la norma tributaria, pues si bien esta interpretación puede ser negada por la Administración, su apoyo razonable, sobre todo si va acompañada de una declaración correcta, aleja la posibilidad de considerar la conducta como infracción tributaria, aunque formalmente incida en las descripciones del art. 79 de la misma Ley General Tributaria (Sentencias, entre otras muchas, de 8 de mayo de 1987; 29 de enero, 5 de marzo, 7 de mayo y 9 de junio de 1993; y, 24 de enero y 28 de febrero de 1994).

3.-El Tribunal Económico-Administrativo Central ha señalado expresamente que la interpretación de ese precepto debe hacerse con la necesaria recepción, en el ámbito del Derecho Tributario sancionador, del principio de culpabilidad (así, por ejemplo, las Resoluciones de 21 de octubre de 1987; 27 de julio de 1998; 29 de julio de 1992 y 25 de mayo de 1994).

4.-La Circular de la Dirección General de la Inspección Financiera y Tributaria, de 29 de febrero de 1988, relativa al cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 77.1 de la Ley General Tributaria, que dispuso

al respecto, la recepción del principio de culpabilidad en el ámbito sancionador tributario, sin considerarse como constitutiva de infracción tributaria la conducta de una persona o entidad que “ha declarado correctamente o ha recogido fielmente en su contabilidad sus operaciones, obedeciendo la acción u omisión materialmente típica a la existencia de una laguna interpretativa o una interpretación razonable de la norma que la Administración entiende vulnerada, efectuada por el sujeto pasivo u obligado tributario”.

El vigente párrafo 4, d) del artículo 77 de la Ley General Tributaria incorpora, como causa eximente de responsabilidad tributaria, los pronunciamientos jurisprudenciales a los que nos hemos referido. En este sentido dispone que las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no den lugar a responsabilidad “... cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios. En particular, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el contribuyente haya presentado una declaración veraz y completa y haya practicado, en su caso, la correspondiente autoliquidación, amparándose en una interpretación razonable de la norma”, lo cual obliga obviamente a examinar la conducta de la entidad en lo relativo a la dotación a la RIC.

1.-En el caso de la RIC, constituyen infracciones tributarias graves los siguientes supuestos, referidos a la Ley 19/1994, art. 27:

- a) La falta de contabilización de la reserva para inversiones en los términos previstos en el apartado 3 de este artículo, que será sancionada con multa pecuniaria proporcional del 2 por ciento de la dotación que debiera haberse efectuado.
- b) No hacer constar en la memoria de las cuentas anuales la información a que se refiere el apartado 13 de este artículo, que será sancionada con multa pecuniaria proporcional del 2 por ciento del

importe de las dotaciones a la reserva para inversiones que debieran haberse incluido.

- c) Incluir datos falsos, incompletos o inexactos en la memoria de las cuentas anuales a que se refiere el apartado 13 de este artículo, que será sancionada con multa pecuniaria fija de 500 euros por cada dato omitido, falso o inexacto, con un mínimo de 5.000 euros.

2.-En el caso de la RIC, constituyen infracciones tributarias leves los siguientes supuestos:

- a) No comunicar los datos o comunicar datos falsos, incompletos o inexactos a que se refiere la letra D del apartado 4 de este artículo, que será sancionada con multa pecuniaria fija de 150 euros por cada dato omitido, falso o inexacto, con un mínimo de 500 euros.
- b) La no presentación del plan de inversión a que se refiere el apartado 10 de este artículo, que será sancionada con multa pecuniaria proporcional del 2 por ciento del importe de la dotación efectuada a la reserva para inversiones a cuya materialización debería haberse referido.
- c) La omisión, falseamiento o inexactitud de los datos que deben contenerse en el plan de inversión a que se refiere el apartado 10 de este artículo, se sancionará con multa pecuniaria fija de 150 euros por cada dato omitido, falso o inexacto, con un mínimo de 500 euros.

# **CONCLUSIONES**

## **CONCLUSIONES**

### **PRIMERA.-**

La RIC constituye el ejemplo paradigmático de beneficio fiscal con presupuesto de hecho complejo, que se aplica de modo provisional en la autoliquidación por el sujeto pasivo y sólo si después se incumplen los requisitos futuros de los que el incentivo depende, se produce la pérdida de aquél y surge la obligación de regularizar del sujeto pasivo con intereses de demora. Este incentivo fiscal no puede ser entendido si se separa de una tradición histórica presente desde la conquista de las islas por los Reyes Católicos, que pretende favorecer el desarrollo de la sociedad canaria en su conjunto, pues siendo verdad que la RIC opera un ahorro significativo de la factura impositiva de los agentes económicos (empresarios o profesionales), no es menos cierto que el REF obliga al empresario a invertir una cantidad de dinero superior (casi el triple) al montante en que se concreta el ahorro impositivo logrado.

### **SEGUNDA.-**

La inexistencia de normativa de desarrollo del art. 27 de la Ley 19/1994, una redacción manifiestamente mejorable en cuanto a su claridad y una interpretación particular de la Administración, tendencialmente dirigida a rechazar de cualquier forma las dotaciones realizadas, han contribuido poderosamente a incrementar la conflictividad y litigiosidad tributaria, bastando señalar a tal respecto que la mayoría de las actas levantadas por la Inspección a lo largo de estos años han sido firmadas en disconformidad por los contribuyentes.

### **TERCERA.-**

La historia de la RIC puede resumirse en el solo dato de su permanente inseguridad, pues a la oscuridad o silencio de su



regulación normativa se ha unido un sesgo muy determinado de la Administración Tributaria en su interpretación cotidiana del incentivo, imbuida por un planteamiento fiscalista o recaudatorio que creemos superado tras la promulgación de la Constitución a la luz de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional en aspectos como la seguridad jurídica o la tutela de los fines que el ordenamiento tributario debe salvaguardar. Pero también es factible pensar que quizás haya sido únicamente el cómodo cumplimiento de los objetivos de los Departamentos de Inspección y Gestión de la AEAT los que han respaldado decididamente el singular comportamiento administrativo respecto a este incentivo.

#### **CUARTA.-**

El ámbito subjetivo de aplicación del incentivo, ha constituido un tradicional campo de batalla entre la Administración y los contribuyentes que únicamente desde fechas relativamente recientes ha podido despejarse y ha necesitado para ello la ayuda de diversos pronunciamientos judiciales algunos de ellos también contradictorios entre sí. La tradición más conspicua a este respecto venía representada por la imposibilidad de que los profesionales pudieran aplicar el incentivo. Una sesgada interpretación administrativa señalaba que únicamente las actividades empresariales quedaban bajo la posible aplicación del beneficio. El planteamiento se reveló erróneo y la Administración tuvo que rectificar su inicial interpretación.

#### **QUINTA.-**

De conformidad con lo dispuesto por el artículo 27. 1 de la Ley 19/1994, los sujetos potenciales beneficiarios del incentivo eran las sociedades y las demás entidades jurídicas sujetas al Impuesto sobre Sociedades. La interpretación literal del precepto y la remisión a que en este punto implícitamente conducía la propia Ley 19/1994, empujaba a pensar en los grupos de

sociedades como posibles beneficiarios del incentivo fiscal, atendida la dicción de los artículos 64 y siguientes del TRLIS y 48 del RIS. Muy pronto, sin embargo, la DGT cegó toda posibilidad en tal sentido, al considerar que la ausencia de personalidad jurídica del grupo impedía la dotación del beneficio y su posterior materialización. Dicha interpretación fue asumida por el Dictamen de la Comisión de expertos de diciembre de 2000.

#### **SEXTA.-**

La AEAT ha entendido, en una interpretación alejada del tenor literal de la ley, que las sociedades consideradas transparentes o de mera tenencia de bienes no podían en modo alguno dotar la RIC. Tal imposibilidad, además, no se remontaba a la fecha de la misma creación del incentivo, sino que ha sido muy posterior en el tiempo, lo cual no ha hecho más que agravar la controversia, toda vez que hasta el 31 de enero de 2002, las sociedades transparentes podían acogerse a la RIC según afirmaba la DGT. Pese a que a favor de una interpretación contraria a la defendida por la Administración militaban razones de peso (tenor literal de la Ley 19/1994, cambio operado por la Ley 43/1995 donde se abandona el régimen de exención que caracterizaba hasta entonces a las sociedades transparentes, pasando a ser sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades a todos los efectos y plena compatibilidad de régimen, toda vez que cuando el legislador ha querido establecer la exclusión de algún aspecto general o particular de la LIS con relación a las mercantiles transparentes lo ha señalado así expresa y taxativamente) el Informe de la Comisión de diciembre de 2000 abogó por considerar insusceptibles de gozar del incentivo a las sociedades transparentes. Este criterio ha sido asumido finalmente por la jurisprudencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias y parece que también de la Audiencia Nacional.

### **SÉPTIMA.-**

Hasta 2001 a la Inspección le era suficiente con la concurrencia de los dos requisitos de trabajador a tiempo completo y local afecto para dar validez a la dotación del beneficio fiscal, a partir de esa fecha. A partir de ese momento y ante la preocupación mostrada por la Comisión -que en diciembre de 2000 observaba la proliferación de las inversiones en bienes inmuebles para destinarlos al alquiler-, exigió que la actividad productiva fuese real. Sin embargo, lo cierto es que hasta ese momento, tanto el TEAR de Canarias como la DGT mantenían una doctrina pacífica, en virtud de la cual, el cumplimiento de los requisitos contenidos en la LIRPF determinaba que la actividad de arrendamiento fuese considerada propiamente económica, sin plantearse nada más. A partir de ese momento el TEAR de Canarias exigió prueba precisa de la realidad económica de la actividad, pero tiempo después (a partir de 2004) volvió a su criterio inicial de considerar sin más como requisitos objetivos para considerar aplicable la RIC a la actividad de alquiler, la existencia de local y persona empleada. Criterio este que volvió a chocar con la doctrina emanada por el TEAC para el que el mero cumplimiento de los requisitos de local y trabajador no otorgaba una suerte de salvoconducto para la correcta aplicación de la RIC. A la falta de claridad normativa se ha unido en este punto desgraciadamente un inevitable desfile de decisiones administrativas y jurisprudenciales contradictorias e incluso antagónicas entre sí.

### **OCTAVA.-**

La Administración tributaria, ha venido negando la posibilidad de que la dotación a la RIC se realice sobre beneficios extraordinarios y resultados financieros, extremo éste contrario a la exégesis del artículo 27 de la Ley 19/1994 pero conforme también a la interpretación realizada por la Comisión para el análisis de los problemas de la aplicación de la RIC de diciembre de 2000, y

según la cual la dotación debe efectuarse sobre beneficios procedentes de establecimientos situados en Canarias y, por tanto, de las actividades de los mismos realizadas con sus medios productivos para la colocación en el mercado de bienes o servicios y no de la venta del inmovilizado. Sin embargo, la dotación de la RIC se basa en el beneficio contable, concepto éste que engloba todos los resultados que puede obtener una entidad mercantil, y siendo posible hablar, desde el punto de vista contable y mercantil de varios resultados (resultados de explotación, resultados financieros, resultados extraordinarios, resultados de las actividades ordinarias y de ingresos y gastos extraordinarios), únicamente puede hablarse de un solo resultado del ejercicio. A este saldo acreedor de la cuenta de Pérdidas y Ganancias es al único al que puede referirse, en una interpretación correcta (sistemática) el propio artículo 27 de la Ley 19/1994, al emplear el término “beneficios” en relación con las entidades jurídicas. Únicamente existe un beneficio contable y si el legislador hubiera querido limitar la aplicación del incentivo a una determinada categoría de resultados parciales así debía haberlo especificado la propia Ley, pues lo contrario supone admitir todo tipo de subjetividades en clara contravención de la interpretación literal del artículo 27 Ley 19/1994. La interpretación finalista que ha venido propugnando la AEAT en este punto no sólo vulnera el tenor literal del art. 27 de la Ley 19/1994, sino que de paso arrumba con la coherencia de los cambios operados por la Ley 43/1995 y recogidos en la vigente normativa del Impuesto sobre Sociedades y en ese sentido se expresan los Tribunales de Justicia.

#### **NOVENA.-**

Otro nuevo capítulo más en la inseguridad aplicativa de la RIC lo ha constituido la tormentosa relación entre el beneficio fiscal y su posible aplicación a los ingresos financieros. En principio, nada

parecía oponerse a ello, atendida la literalidad del artículo 27. 1. y 2. de la Ley 19/1994, sin embargo, una vez más, el dictamen de la Comisión de diciembre de 2000, señaló expresamente su negativa al respecto. Frente al silencio de la Ley, la elocuencia de la Comisión. De las dos posibilidades interpretativas en juego –1ª) toda inversión financiera realizada por una sociedad mercantil está vinculada a su actividad y relacionada por ello con el desarrollo de una actividad económica 2ª) únicamente los rendimientos de las inversiones financieras esporádicas podrían beneficiarse de la RIC, entendiéndose que muchos de los capitales que con carácter permanente generan intereses o las inversiones en capital que producen dividendos no están afectos a la actividad económica ni derivan de ella-, la Comisión y la propia Administración se decantaron por esta última.

#### **DÉCIMA.-**

Uno de los aspectos fundamentales de la RIC en su dotación es el volumen de reservas o fondos propios mantenidos por la entidad que pretende su aplicación. Es este un aspecto donde se han puesto de manifiesto aspectos muy interesantes de la inseguridad que ha comportado la aplicación del incentivo fiscal, pues si por una parte resultaba difícil acertar en la correcta interpretación de la normativa reguladora, la modificación de ésta comportó otra seria duda metodológica centrada en la verdadera naturaleza de dicha reforma, de la que no se sabía muy bien si constituía una aclaración legal a la duda general anterior, o una innovación pro futuro desde el mismo momento de su promulgación. Desde el año de la promulgación de la Ley 27/1994 hasta el 31 de diciembre de 2002, la redacción del artículo 27. 2 se refirió al conjunto de reservas de la entidad pero a partir de esa fecha, una reforma legislativa modificó la redacción del precepto aludiendo a los fondos propios. Lo que el legislador pretendió evitar con su reforma del año 2002 (con vigencia a partir del 1 de enero de

2003) era que traspasos de reservas a capital o compensación de resultados negativos con reservas, minimizaran la dotación. Tal cambio se había contenido ya en el Informe de la Comisión fechado en diciembre de 2000, pero así como en otros casos se rindió pleitesía a las consideraciones de dicho Informe -elevándolo a fuente de interpretación auténtica de la ley-, en este caso la sugerencia tuvo que esperar más de dos años para hacerse realidad. Paradójicamente, el TEAR de Canarias apreció la cuestión como una simple aclaración legal, no como una novedad legislativa, de forma tal que todos los traspasos de reservas efectuados por las sociedades con anterioridad a la fecha del 31 de diciembre de 2002 han sido considerados como disminuciones del conjunto de las reservas, y, por tanto, como partida negativa o sustraendo a la hora de calcular la dotación a la RIC.

#### **UNDÉCIMA.-**

Las dudas jurídicas se extendieron incluso al lugar en el que debía generarse el beneficio para aplicar el incentivo fiscal, pues si bien en principio no cabía vacilar que de la RIC únicamente podrían beneficiarse las actividades realizadas en el Archipiélago Canario, inmediatamente surgieron dudas respecto de aquellas actividades que no necesitaban realizarse físicamente en un lugar determinado y de aquellas otras que se realizaban fuera de Canarias, pero eran ideadas, planificadas, gestionadas y ejecutadas desde el Archipiélago. El Informe de la Comisión de diciembre de 2000, aludió expresamente a la dificultad interpretativa de una norma poco clara a este respecto, planteando sus dudas respecto de las operaciones triangulares en las que las entidades canarias compran bienes en el extranjero para revenderlos en un tercer país sin que las mercancías pasen materialmente por suelo canario, al ser transportadas directamente desde el país de producción al de consumo.

## **DUODÉCIMA.-**

Si bien es verdad que el plazo en el que se habrían de materializar las dotaciones de la RIC constituye hoy una cuestión pacífica, el auténtico *vía crucis* que hubo que recorrer hasta ese punto se erige en una de las pruebas más palmarias o paradigmáticas de la regulación atinente al beneficio fiscal. En torno a esta cuestión se arracimaron buena parte de las actas inspectoras incoadas en Canarias y la cuestión constituyó un punto claro de ignición en la creciente litigiosidad en la aplicación del incentivo fiscal. El plazo que señalaba la Ley para materializar la dotación era de 3 años contados desde la fecha del devengo del impuesto correspondiente al ejercicio en que se hubiera dotado la RIC, pero enseguida surgieron otras posibles interpretaciones. El Informe de la Comisión reinterpreto la Ley señalando que el plazo de los tres años debía empezar a contarse no desde el momento del devengo del impuesto, sino desde el ejercicio en que la Junta General aprobase la aplicación del saldo de Pérdidas y Ganancias con la dotación de la RIC. Además, la Comisión entendía que dicho plazo debía ampliarse con efecto retroactivo, pues la materialización se podía realizar a medida que se fueran generando los ingresos empresariales. En la práctica eso suponía no un plazo de tres años, sino de cinco (o de cuatro a partir del cierre del ejercicio cuyos beneficios se destinan a la RIC). Tan pragmática e imaginativa interpretación de la norma fue asumida en su integridad por la DGT, ampliándose milagrosamente el plazo previsto legalmente y resuelto con ello buena parte de los problemas que estaban pendientes de resolución ante el TEAR de Canarias, sin que se alcanzase a comprender muy bien por qué se optaba por tan favorable interpretación, habida cuenta que cabían otras soluciones que también estaban implícitas en la literalidad del precepto.

### **DECIMOTERCERA.-**

En lo atinente a los plazos, el mayor problema vino constituido por el relativo a la entrada en funcionamiento de la inversión, pues la Administración pretendía que en el lapso de los cuatro años, la inversión entrara en funcionamiento, pese a que la literalidad del art. 27. 4 nada decía al respecto y dada la imposibilidad fáctica de que en tan corto período de tiempo determinadas inversiones pudieran lograrlo (edificaciones, por ejemplo). Este aspecto constituyó un verdadero vivero de problemas, pero nuevamente el Informe de la Comisión de diciembre de 2000 se posicionó al respecto, afirmando que en el referido plazo de los cuatro años no bastaba con la mera realización de la inversión, sino que era necesaria su entrada en funcionamiento. Pese a que la Comisión reconocía la inexistencia de mandato en tal sentido en la propia Ley, apuntaba la necesidad de no multiplicar las opciones, salvo en aquellos casos en los que se tratase de inversiones complejas. Otra interpretación *in bonum* de los plazos de la RIC se ha producido con relación a las inversiones anticipadas, atendida la inexistencia de previsiones legales al respecto, al contrario de lo que acontecía con el régimen del FPI. También fue aquí la Comisión en su Informe de 2000, la que aprovechó para dejar claro que, a falta de régimen legal expreso, eran válidas para la materialización de la dotación las inversiones realizadas a medida que se fueran obteniendo los ingresos que generaban el beneficio. De esta forma se había ampliado el plazo al abarcar hacia atrás la propia anualidad en que dicho beneficio se logró, pues antes de las conclusiones de la Comisión, la DGT venía siendo inflexible al respecto, negando la posibilidad de materializar en una inversión efectuada en el año anterior.



#### **DECIMOCUARTA.-**

Otra de las polémicas interpretativas suscitadas por la RIC se produjo con ocasión de la fijación del período de permanencia en funcionamiento de la maquinaria, inmuebles y demás bienes en los que se había plasmado la inversión. La Ley decía con toda claridad que los bienes en los que se había materializado el incentivo no debía “ser objeto de transmisión, arrendamiento o cesión a terceros para su uso”. A esa mera interpretación literal se sobrepuso una vez más el Informe de la Comisión de 2000 consciente, como era, de la imperiosa necesidad en ocasiones de vender bienes cuya vida útil había terminado o bien aconsejaban la sustitución por otros como necesaria estrategia empresarial.

#### **DECIMOQUINTA.-**

La materialización de la RIC en terrenos ha constituido otro de los aspectos más conflictivos de la regulación del incentivo que, al igual que hemos visto en casos anteriores, ha sufrido los vaivenes de las distintas interpretaciones imperantes en cada momento. La DGT era constante en apuntar que la inversión en terrenos nunca podía considerarse como una compra de activo fijo nuevo y además la solución no era precisamente fácil, pues si se ampliaba un establecimiento o se creaba uno nuevo, la UE admitía la inversión en terrenos como receptora de ayudas, pero la DGT no consideraba que en esos casos existiese “mejora tecnológica”, por lo que la inversión en terrenos no se consideraba apta para la materialización de la RIC, mientras que en los casos de inversiones de sustitución, y en el hipotético caso que la Hacienda española admitiese la “mejora tecnológica” sería el derecho comunitario el que rechazaría la inversión en terrenos. Así las cosas, una vez más la “interpretación auténtica de la ley” vino de la mano del Informe de la Comisión de diciembre de 2000, a la vista del auténtico desbarajuste interpretativo que había sufrido la DGT, pues si bien en junio de 1988 el Centro directivo había

admitido los terrenos como inversión apta para la materialización de la RIC (eso sí, con la imperiosa obligación de acreditar la mejora tecnológica), apenas un año después, la propia DGT abjuraba de sus planteamientos apuntado la imposibilidad de materializar en unos terrenos destinados a la construcción de un hotel, al resultar dudosa la disminución del coste de producción y la mejora del servicio prestado. La Comisión se pronunció inequívocamente a favor de la posibilidad de materializar en terrenos para su posterior construcción o accesorios a la actividad empresarial principal, sin necesidad alguna de acreditar la mejora tecnológica, pero esa recomendación no fue aceptada de buen grado hasta algún tiempo después.

#### **DECIMOSEXTA.-**

La dificultad tradicional desde la promulgación de la Ley 19/1994 en cuanto a la materialización del incentivo en inmuebles usados residía en la necesidad de acreditar la mejora tecnológica que ello debía comportar. Tras la publicación del Informe de 2000 por la Comisión, el planteamiento de la DGT fue más matizado y generoso, concediendo la posibilidad de demostrar la existencia de la referida mejora tecnológica en el caso de bienes inmuebles usados, posibilidad esta hasta ese momento de todo punto imposible. Sin embargo, lo cierto es que esta interpretación más matizada o menos restrictiva de la DGT de poco o nada sirvió, pues la Inspección de los tributos ha venido sistemáticamente negando la demostración de la mejora tecnológica. Habría de esperarse a finales del año 2004 para lograr una mayor calma interpretativa.

#### **DECIMOSÉPTIMA.-**

En determinados casos en los que no era especialmente perentoria la reforma de la Ley 19/1994 (pues la interpretación a la que se había llegado era más o menos pacífica), se produjo

ésta, sin que pueda explicarse adecuadamente dicho fenómeno, pues en otros casos más necesarios y cuando más perentorio era dicho cambio legal, éste nunca se produjo. Tal fue el caso de la materialización del beneficio en inmuebles usados en casos de rehabilitación.

#### **DECIMOCTAVA.-**

El problema más visible que la materialización de la RIC en deuda pública generaba era su importe en relación con la dotación. La letra b) del apartado 4 del art. 27 (en vigor hasta finales de 2003) circunscribía esa posibilidad al 50% de las dotaciones. Por lo tanto, dotada una cantidad X, el máximo legal a suscribir era X/2 y para el caso de que no se invirtiera el otro 50%, habría de regularizarse la dotación por dicho importe. No parecía posible interpretar la norma de otro modo, pero la Inspección lo hizo, al considerar como rechazable la materialización en deuda pública de ese 50% si no se materializaba el resto, es decir, el 50% restante, en activos fijos. Las actas de disconformidad se multiplicaron, pues los empresarios no alcanzaban a comprender cómo producido un problema en un porcentaje de la materialización, ello podía arrastrar al 100% de dicha cuantía. De nuevo fue el Informe de la Comisión de 2000 el que dictó las pautas hermenéuticas a seguir, señalando que la materialización del 50% en deuda pública era independiente de lo que acaeciese con el resto de la dotación. La DGT fue obediente al sentir de la Comisión y ratificó dicha conclusión, tras de lo cual, la Inspección también empezó a plegarse a la nueva exégesis. Pero el TEAR de Canarias abjuró del planteamiento de la Comisión y de la DGT señalando que de conformidad con el artículo 3 del Código Civil, el límite quedaba constituido por el 50% de la dotación de la RIC que hubiese realizado el sujeto pasivo, y no por el importe de la dotación teórica máxima que pudiera haberse realizado. Afortunadamente para el contribuyente los departamentos de

Gestión e Inspección de la AEAT siguieron las directrices de la DGT y no las del TEAR de Canarias, quedando una vez más en evidencia la enorme inseguridad jurídica que el diseño y la aplicación de la RIC ha comportado.

#### **DECIMONOVENA.-**

La posibilidad de materialización de la RIC indirectamente no fue muy utilizada en un primer momento. La Ley permitía que la dotación se concretase en la suscripción de participaciones en otras sociedades que invirtiesen en activos fijos situados y utilizados en Canarias, incluida la materialización de la inversión en sociedades de capital riesgo, siempre y cuando la inversión permaneciese en funcionamiento y en el patrimonio de la participada durante los 5 años obligatorios fijados por la Ley. El peligro lo representó el eventual incumplimiento de la participada, pues en tal caso se entendía que la materialización no se había realizado adecuadamente con todo lo que ello significaba. La posibilidad que brindaba la Ley se había abandonado, probablemente porque ya se suscitaban grandes problemas jurídicos en otros ámbitos mucho más inocentes de la ley. Esta es también otra vertiente silente de la inseguridad jurídica que ha acompañado al beneficio fiscal y ante el cual cayeron en saco roto las recomendaciones de la Comisión, quien, en cualquier caso, se había curado en salud, solicitando una regulación específica sobre el tema no recogida expresamente en el artículo 27 de la Ley 19/1994.

#### **VIGÉSIMA.-**

Pese al completo silencio legal, la posible materialización en infraestructuras públicas a través del sistema de concesión, fue acogida favorablemente por la Comisión que suscribió el Informe de diciembre de 2000. No obstante ello, el empresariado canario no ha utilizado esta vía para aplicar el incentivo fiscal,

probablemente porque si en supuestos más claros surgieron todo tipo de problemas jurídicos, este supuesto ofrecía un peligro sensiblemente mayor.

#### **VIGÉSIMO PRIMERA.-**

En todos los casos que el Informe de la Comisión de 2000 haya vertido su opinión –y hemos visto que son muchos-, se plantea la duda relativa a si las conclusiones de dicha Comisión pueden comportar una interpretación auténtica del art. 27 de la ley 19/1994 o aplicarse con efectos retroactivos. El Informe de la Comisión para el análisis de los problemas de la aplicación de la Reserva para Inversiones en Canarias, supuso una aportación técnica muy valiosa en la búsqueda de soluciones a las posibles controversias interpretativas que pudieran surgir entre la Administración y los particulares en la aplicación de las previsiones legales contenidas en el articulado de la Ley 19/1994, pero esa interpretación administrativa –recordemos que la Comisión surge a iniciativa de la Secretaría de Estado de Hacienda- no puede subvertir el sistema de fuentes del Derecho Tributario considerándola como única interpretación posible e, incluso, como interpretación auténtica de la Ley 19/1994. Ni puede tampoco dotar a dicha interpretación de eficacia retroactiva, so pena de vulnerar, además, las exigencias constitucionales de la seguridad jurídica y de la confianza legítima. Tampoco puede, por último, suplirse la voluntad del legislador, por imprecisa e indeterminada que esta sea (máxime cuando el mantenimiento de esa imprecisión resulta consciente y querida por el propio legislador) por la simple voluntad (incluso bienintencionada) de un grupo de estudio. El Tribunal Supremo, en Sentencia de 10 de febrero de 2001, ha precisado las diferencias existentes entre las disposiciones interpretativas de carácter normativo, dictadas en ejercicio de la potestad interpretativa (que, cuando se ejerce con carácter de norma,

forma parte de la potestad reglamentaria) y “el resto de actos o “supuestas” disposiciones (Circulares, Instrucciones, etc.) que, pese a su frecuencia en el ámbito tributario, carecen de eficacia normativa *ad extra* de la propia Administración Tributaria, y si tuvieran mandatos imperativos atinentes al *status* tributario de los administrados, habrían de tenerse por nulos y sin valor en cuanto a ellos pudiera afectar. El Informe de la Comisión para el análisis de la RIC ni goza de carácter normativo alguno ni tan siquiera puede considerarse “expresión de un mero parecer o criterio de la Administración”, y en la medida en que la AEAT le otorga “eficacia normativa *ad extra* de la propia Administración Tributaria”, transformando el simple parecer de un grupo de estudio técnico en mandatos imperativos han de tenerse por nulos y sin valor jurídico relevante. Por lo mismo, tampoco procede dotar de eficacia retroactiva a las conclusiones emitidas por esa Comisión técnica, pues ni aún tratándose de verdaderas disposiciones legales de carácter aclaratorio o interpretativo, podría en la actualidad asegurarse, sin más, su eficacia retroactiva, ya que lo contrario equivaldría a sustraerse a los límites que a toda norma impone el Ordenamiento Jurídico, especialmente el principio constitucional de seguridad jurídica (SSTC 12/1982, de 20 de octubre y 41/1983, de 31 de mayo) y abstraerse, a través de una ficción jurídica, de la existencia de todo un intervalo temporal repleto de incertidumbres y dudas comprendido precisamente entre la promulgación de la norma interpretativa y la de la disposición interpretada. Es más, ni siquiera en el caso de que el Ministro de Economía y Hacienda hubiera recurrido a la aprobación de una disposición interpretativa bajo el amparo del artículo art. 12. 3 LGT, podría defenderse otra solución, puesto que dicha disposición únicamente tendría por objeto proporcionar a sus inferiores jerárquicos las pautas para una interpretación uniforme de aquellos preceptos normativos cuyo tenor literal suscitara algún

viso de duda. Tal disposición –nunca aprobada- hubiera supuesto a lo sumo una interpretación oficial del precepto por el Ministerio de Hacienda, pero nunca se trataría de una interpretación auténtica, ni podría retrotraer su eficacia años atrás, esto es, al tiempo de promulgarse la Ley 19/1994.

#### **VIGÉSIMO SEGUNDA.-**

Cuando la AEAT ha rechazado la dotación o materialización de la RIC no ha brindado habitualmente la posibilidad de aplicar otros incentivos fiscales (deducción por inversiones, por ejemplo) que podían atemperar el rigor de la actuación inquisitiva, salvo que el contribuyente o su representante así lo hubieran solicitado expresamente. La única razón existente para ello es que a través de esta curiosa forma de regularización, la Inspección cubre sus objetivos de levantamiento de deuda, importando poco que luego en vía gestora hayan de corregirse los efectos de esas actas previas. Sin embargo, y como recoge abundante doctrina administrativa, el mandato contenido en la LGT exige la regularización definitiva de la situación tributaria, por lo que si en la comprobación se pone de manifiesto que el sujeto no aplicó un beneficio fiscal al que tenía derecho, la Inspección debe aplicarlo de oficio en el propio expediente inspector. No lo ha entendido así, sin embargo, el TEAR de Canarias, en la medida en que hace depender la reordenación y aplicación subsidiaria de otros incentivos a la solicitud formal del contribuyente en vía inspectora no revisora, ignorando el claro mandato que en sentido contrario puede inferirse de la LGT y de los principios jurídicos que la inspiran.

#### **VIGÉSIMO TERCERA.-**

Otro de los puntos cruciales donde no ha existido paz interpretativa entre los contribuyentes y la Administración ha sido el relativo a la disposición de la RIC 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 legalmente, pues la Ley 19/94 es parca en palabras, al referirse únicamente a que el incumplimiento 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, omitiendo cualquier otra especificación. En lo relativo a este punto, pueden encontrarse incluso Resoluciones del TEAR de Canarias completamente contradictorias entre sí.

#### **VIGÉSIMO CUARTA.-**

Tradicionalmente se venía dudando de la aplicación de intereses de demora en los casos de existencia de bases imponibles negativas en el año que correspondiese incrementar la base imponible por regularización de la RIC. Ello podría acontecer por muchas razones, fundamentalmente por falta de liquidez o por el deseo de no incrementar el endeudamiento de la empresa. En estos supuestos, lógicamente, dicha base imponible se incrementaría con la dotación incumplida, pero bien podría acontecer que a pesar de ello continuara siendo negativa o cero, por lo que se había interpretado que no era necesario calcular ni girar interés de demora alguno. Y se interpretó tanto por parte de la Inspección en algunos casos, como unánimemente por todos los asesores fiscales. El TEAR de Canarias dejó claro –aludiendo a las dos posibles interpretaciones existentes– que la cuota a regularizar es la que en su día no se ingresó y no la resultante del ejercicio en que se regulariza, debiéndose girar los intereses de demora sobre la cuota que dejó de ingresarse en el año en que se dotó la RIC posteriormente regularizada, interpretación ésta del artículo 27 de la Ley 19/94 aplicable no sólo a los ejercicios con regularización y base imponible negativa, sino también a aquellos que teniendo base imponibles positivas compensaban bases



imponibles negativas de ejercicios anteriores. El TEAC, sin embargo, ha llegado a otras conclusiones diametralmente opuestas. De la misma manera, no ha sido pacífica la metodología de cálculo de dichos intereses. Otro problema añadido a este del cálculo de los intereses ha sido la extensión de su metodología de cálculo a los expedientes sancionadores incoados, pues la base de la sanción acumula la cuota calculada por el ahorro fiscal indebidamente disfrutado y los propios intereses de demora y además considera dichos intereses como gasto no deducible, al pasar a formar parte de la propia cuota exigida por la regularización.

#### **VIGÉSIMO QUINTA.-**

El cumplimiento de las obligaciones formales de la RIC constituye uno de los campos de batalla donde más bajas se han producido en las diferencias interpretativas habidas entre la Administración y los contribuyentes. La Ley 19/1994 poco o nada regulaba expresamente al respecto, pero no era difícil imaginar que los conflictos entre los sujetos de la relación tributaria se multiplicarían, con interpretaciones encontradas; algo no muy distinto de lo acontecido en el ámbito de la regulación sustantiva, pero, si cabe, más recrudescido. El legislador tuvo que salir al paso de la creciente litigiosidad habida hasta ese momento, a través de la reforma del apartado 8 del artículo 27 para el año 2003 y con posterioridad para el ejercicio 2006, pero dichos cambios, lejos de pacificar esta cuestión, han comportado de nuevo divergencias irreconciliables entre los contribuyentes y la Hacienda Pública.

#### **VIGÉSIMO SEXTA.-**

La pérdida del incentivo por regularización administrativa en los casos de cualquier omisión en la observancia de los requisitos formales previstos legalmente implicaba el establecimiento de una medida equivalente a una sanción de plano, ni querida ni

tipificada, a la par que impedía la prueba de la realidad económica y material desarrollada por el contribuyente. Ello equivalía a la imposición de una gravísima sanción de plano ayuna de cualquier mínima garantía constitucional, de manera que la Administración podía prescindir de los criterios establecidos por el legislador en la norma tributaria para gravar la capacidad económica del contribuyente, bajo una discutible veste de garante a ultranza del acabado cumplimiento de la normativa vigente y de la represión de hipotéticas vulneraciones del derecho formal tributario. El incumplimiento de determinadas obligaciones formales que según la Inspección determinaban la pérdida y consiguiente regularización de la RIC, resultaba de todo punto desproporcionado, pues con dicho comportamiento, la Administración aplicaba una sanción impropia, excediéndose tanto de la letra como del espíritu de la propia normativa reguladora del incentivo fiscal. Dichas irregularidades serían en todo caso merecedoras de una sanción más proporcionada y que habría de tipificarse a tal fin, como así ocurrió luego a través de la modificación legal del artículo 27 de la Ley 19/1994.

#### **VIGÉSIMO SÉPTIMA.-**

Las anteriores consideraciones pesaron con toda seguridad en la reforma operada a finales de 2006 (Real Decreto-Ley 12/2006, de 29 de diciembre), determinando la regulación actualmente vigente plasmada en el apartado 16 del art. 27 de la Ley 19/1994, lo que significa que a diferencia de lo que ocurría con sus versiones precedentes, no todo incumplimiento de los requisitos enunciados en el art. 27 comporta ya la pérdida del beneficio fiscal aplicado en su momento así como la obligada regularización por parte del empresario o profesional. En tal sentido, se indican expresamente tres grupos de requisitos formales (apartados 3º, 10º y 13º de dicho precepto) cuyo incumplimiento, al estar ya tipificado expresamente, acarreará la posible comisión de una infracción

tributaria, pero en ningún caso la pérdida y regularización del beneficio aplicado.

#### **VIGÉSIMO OCTAVA.-**

Esta modificación legislativa una vez más ha sido objeto de críticas doctrinales por su falta de claridad, pero nos parece suficientemente indicativa de que la percepción del legislador hacía el beneficio fiscal ha variado significativamente. Y además, de una forma correcta, pues una interpretación finalista del incentivo así lo demandaba. Así, por ejemplo, ante el caso de una falta de contabilización correcta de la dotación (que la RIC figure en los balances con absoluta separación y título apropiado), el sujeto pasivo no tiene ya por este solo motivo que regularizar el incentivo disfrutado inicialmente, bastando con que pague una multa pecuniaria proporcional del 2% de la dotación efectuada, lo que simplemente supone en la práctica un disfrute del beneficio fiscal ligeramente inferior al que hubiera correspondido de no haberse incurrido en la irregularidad contable.

#### **VIGÉSIMO NOVENA.-**

No debe perderse de vista, sin embargo, que las distintas obligaciones tributarias formales previstas en el nuevo art. 27 de la Ley 19/1994, tras la reforma de 2006, en relación con la RIC, relacionadas normalmente con el correcto control administrativo de este beneficio fiscal, en gran parte son novedosas frente a la normativa anterior y no se encuentran recogidas únicamente en los apartados 3º, 10º y 13º, que son aquellos a los que el apartado 16º hace una remisión expresa a la hora de identificar los requisitos cuyo incumplimiento no generaría la obligación de regularizar. Todo ello demuestra no sólo la insuficiencia de una interpretación literal del precepto, sino la necesidad de incluir otra serie de obligaciones formales que si bien no estarían en principio incluidas en esa literalidad, habrían de tomarse en

consideración, so pena de lesionar la teleología de la reforma operada (vgr. las obligaciones atinentes a la comunicación entre entidad suscriptora y entidad emisora que se encontrarían en el apartado 4º y no en el 3º, 10º y 13º del artículo 27 Ley 19/94)

### **TRIGÉSIMA.-**

Forzoso es reconocer que la nueva regulación normativa operada por la RIC, supone la introducción de una norma sancionadora más favorable. De la interpretación de los artículos 9. 3 CE, 2 del Código Penal, 128 de la Ley 30/1992, 10 y 178 LGT o 15. 1 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, puede inferirse con claridad la garantía normativa de la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, así como, “ a contrario sensu “, la retroactividad de las disposiciones sancionadoras más favorables o menos restrictivas de los derechos individuales de los ciudadanos. Esa retroactividad puede aplicarse en tanto la sanción o disposición no favorable no sea firme, por lo que es predicable tanto de la vía estrictamente administrativa como de la posterior vía jurisdiccional, pero en ningún caso después de que esa sanción o disposición no favorable haya ganado firmeza. Frente a la regularización total de la RIC en el caso de cualquier incumplimiento formal -por nimio que fuera-, las sucesivas reformas legales han ido consagrando una tipificación sancionadora en cualquier caso más benévola para el contribuyente. Ciertamente es que este razonamiento podría encontrar un obstáculo en el hecho de que con anterioridad a las reformas operadas en la Ley 19/1994 no existía un precepto sancionador estricto sensu, es decir, tipificado como tal, pero no deja de ser menos verdad que la aplicación práctica que la Administración hacía de las previsiones legales equivalía materialmente a una sanción y, además, de gravedad extrema. Por otra parte, tampoco

puede dejar de significarse que la nueva regulación supone, en cualquier caso, un régimen más favorable que el anterior.

#### **TRIGÉSIMO PRIMERA.-**

Pese a que la jurisprudencia del Tribunal Constitucional parece avalar un planteamiento puramente formal en la determinación de lo que debe considerarse o no como sanción, lo cierto es que en el ordenamiento tributario proliferan medidas con un claro contenido material sancionador que formalmente no se denominan sanciones pero que están tendencialmente dirigidas a luchar contra determinados comportamientos considerados indeseables por la Administración. Por todo ello, creemos necesario significar que la aplicación que de los incumplimientos formales de la RIC ha hecho la Administración durante estos últimos años supone con claridad el recurso a técnicas claramente sancionadoras de mucha mayor dureza que las tipificadas como tales con posterioridad en el año 2006, por lo que no existe inconveniente alguno para aplicar a los casos pendientes las previsiones legales de la retroactividad *in bonam partem* cuando dichas regularizaciones administrativas estén pendientes de revisión por parte de los Tribunales Económico-Administrativos o de Justicia.

#### **TRIGÉSIMO SEGUNDA.-**

En el caso de la RIC, cabe perfectamente remitirse a la comparación global o en bloque preferida por el Tribunal Constitucional, no revistiendo ninguna dificultad la aplicación de la retroactividad *in bonam partem* , toda vez que de la regularización total del incentivo se pasará al pago de unas cantidades en porcentaje que necesariamente siempre serán mucho menores y si se adujera que la anterior regulación no tipificaba infracción alguna y que la regularización de la Administración no era la plasmación formal de una sanción,

siempre podrá señalarse que la regulación vigente consagra un régimen más favorable para el contribuyente que se asocia a determinados incumplimientos, por lo que la retroactividad in bonam partem sería de obligada aplicación.

### **TRIGÉSIMO TERCERA.-**

La seguridad jurídica se halla indisolublemente unida a la previsibilidad, certeza, confianza legítima, tipicidad, estabilidad y claridad normativas y, por lo mismo, se opone a la proliferación legislativa, retroactividad, oscuridad, o labilidad de las normas. La seguridad jurídica, es decir, el vulgar “saber a qué atenerse” al que aspira todo ciudadano en un Estado social de Derecho, es suma de certeza y legalidad, de jerarquía y publicidad normativa, de irretroactividad de lo no favorable e interdicción de la arbitrariedad. Sin embargo, no es este compendio de matices (verdadera argamasa de la seguridad) la que ha jalonado la historia de la RIC. Para la STC 49/1990 “el legislador debe perseguir la claridad y no la confusión normativa, debe procurar que acerca de la materia sobre la que se legisla sepan los operadores jurídicos y los ciudadanos a qué atenerse y debe huir de provocar situaciones objetivamente confusas”. Si la ausencia de opacidad debe referirse tanto a la descripción del presupuesto de hecho como a las consecuencias jurídicas que se derivan de la propia aplicación normativa, ello es tanto más necesario en determinados ámbitos del ordenamiento jurídico que contienen normas de injerencia en la esfera personal y patrimonial del ciudadano (y todas las tributarias lo son, ya sean las que describen el hecho imponible como las que contemplan exenciones o beneficios fiscales en general), donde el presupuesto fáctico normativo ha de encontrarse rigurosamente perfilado, pero también en su vertiente aplicativa con el fin de excluir la posibilidad de que se introduzcan criterios subjetivos a la hora de aplicar el precepto.

#### **TRIGÉSIMO CUARTA.-**

Podemos afirmar que **la aplicación del P.G.C. de 2007 aporta mayor claridad y transparencia a la contabilización de lo previsto en el vigente Reglamento de aplicación de la RIC**, toda vez que en dicho Plan se definen, en ocasiones por primera vez, los criterios de reconocimiento, valoración y representación de los diversos activos en los que se puede materializar la Reserva, distinguiéndolos según su naturaleza u objetivos y ampliando las posibilidades de materialización no previstas con anterioridad. No cabe duda de que hay aún una serie de carencias, algunas de las cuáles hemos puesto de manifiesto en nuestro estudio, pero el hecho de que el sistema de información contable actual tenga unos objetivos más amplios que los de planes anteriores, hace que su representación contable tenga otros tipos de repercusiones, como pueden ser la posibilidad de servir para la toma de decisiones, para mostrar el riesgo en que está incurrida la empresa o para cuantificar la capacidad para generar recursos en el futuro.

#### **TRIGÉSIMO QUINTA.-**

**La contabilización de la liquidación de la ric por cumplimiento de requisitos de materialización y plazos legales:** se representa con un **cargo a** la cuenta 1145: RESERVA PARA INVERSIONES EN CANARIAS por el importe a liquidar, **con abono a** la cuenta 113: RESERVAS VOLUNTARIAS, por el importe de la dotación correspondiente a resultados no repartidos **y a una cuenta de INGRESOS**, por la parte correspondiente a la aportación que hace la Hacienda Pública a la RIC.

**Es de señalar que este ingreso debería ser declarado fiscalmente no imputable a resultados, con objeto de evitar una doble imposición o que el efecto del beneficio fiscal que supone la RIC se vea disminuido en el porcentaje que supone**

**el tipo impositivo aplicado a la aportación de la Hacienda Pública.**

#### **TRIGÉSIMO SEXTA.-**

**En cuanto a los conceptos computables en la formación de los resultados, la principal modificación que introduce el PGC 2007 respecto a la contabilización del Impuesto sobre Sociedades es el método de cálculo de las diferencias entre contabilidad y fiscalidad, basado en el Balance en vez de en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, por la adaptación de la NIC nº 12.**

**Realmente, ambas alternativas de contabilización, no son más que dos formas diferentes de calcular el gasto/ingreso por impuesto sobre sociedades. La alternativa de la cuenta de Pérdidas y Ganancias calcula el gasto partiendo del resultado contable y comparándolo con el esquema liquidatorio fiscal, del que se deduce el importe a pagar a la Hacienda Pública, es decir, recoge el efecto impositivo a través de unos activos y pasivos fiscales. Mediante la alternativa del Balance, se determinan directamente los activos y pasivos por impuesto diferido tras comparar las valoraciones contable y fiscal de los elementos del Balance, de modo que se obtiene el gasto/ingreso por impuesto una vez conocida la cuota líquida del impuesto sobre sociedades.**

#### **TRIGÉSIMO SEPTIMA.-**

**En cuanto a la materialización de la RIC, fundamentalmente, las controversias surgidas entre las empresas y la Hacienda Pública han versado sobre la interpretación de la idoneidad de la materialización de las cantidades dotadas a la RIC.**

**El principal problema generado por la errónea interpretación de la naturaleza de la RIC estriba en la confusión de los**



**conceptos jurídicos “posesión” y “propiedad”:** debe tenerse muy claro que una parte de la dotación a la RIC es “propiedad” de la Hacienda Pública, que la cede “en posesión” a la empresa para que cumpla unos fines. Si estos fines se cumplen adecuadamente, la posesión se transforma en propiedad al perder su naturaleza de reintegrable, y si, por el contrario no se cumplen, deberán devolverse los fondos a su legítimo propietario, es decir, a la Hacienda Pública, la cuál exige, además, unos intereses de demora por todo el tiempo que dichos fondos han permanecido en poder de la empresa sin cumplir su finalidad.

Debe reconocerse que **hasta la publicación del RD 1758/2007, de 28 de diciembre**, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 19/1994, de 6 de julio (BOE nº 14, de 16 de enero de 2008), e incluso con las lagunas que presenta esta norma, **la legislación no ha sido desarrollada de un modo claro y explícito, por lo que se han creado parcelas de inseguridad jurídica en la interpretación de términos muy generales, que, lógicamente, cada cual lleva a cabo según sus intereses.**

A nuestro entender, muchos problemas referidos a la materialización de la RIC, se hubiesen evitado si se hubiera exigido, previa o paralelamente, la existencia de un proyecto de inversión acompañado por un estudio de viabilidad con las garantías de profesionalidad que se hubiesen considerado oportunas, demostrando que la inversión propuesta y los activos a adquirir eran necesarios y directamente afectados a la actividad empresarial. De este modo se hubieran evitado muchas dotaciones realizadas con mero ánimo de evitar salidas de tesorería, que cumplidos los plazos, al no haberse podido invertir correctamente, se van a tener que devolver con unos intereses superiores a los de una simple financiación de circulante.

#### **TRIGÉSIMO OCTAVA.-**

**Por lo que se refiere a las inversiones iniciales, el importe de la materialización alcanzará al precio de adquisición o coste de producción de los elementos patrimoniales, con exclusión de los intereses, impuestos estatales indirectos y sus recargos, sin que pueda resultar superior a su valor de mercado. Destacamos esta particularidad porque es muy probable que sea causa de discrepancias futuras con la Hacienda Pública, debido a las normas contables a aplicar según las Normas 2ª, 3ª y 4ª de Valoración y Registro contenidas en el PGC de 2007.**

La redacción del artículo 27.4 de la Ley 19/1994, que exige que los activos no corrientes adquiridos para materializar la RIC estén “...situados o recibidos en el archipiélago canario..”, ha sido interpretada, en ocasiones, como una voluntad negativa del legislador hacia la materialización de la RIC en **activos intangibles** ya que la propia intangibilidad no permite afirmar dónde están situados o dónde son recibidos. Sin embargo, una correcta interpretación del texto puede indicar que la adquisición de determinados **activos intangibles** puede ser válida para la materialización de la RIC cuando se localicen en Canarias los efectos económicos que se derivan de su explotación, garantizándose así su utilidad para el desarrollo económico canario.

En el caso de activo no corriente intangible, deberá tratarse de derechos de uso de propiedad industrial o intelectual, conocimientos no patentados y concesiones administrativas, y reunir, entre otros, el siguiente requisito:

**\*Ser amortizable. Cuando la inversión corresponda a un negocio en funcionamiento en cuyo precio se encuentre una parte relativa al Fondo de Comercio, estimamos que, de acuerdo con este requisito, la parte de Fondo de Comercio**

**debe ser detraída del importe de la inversión a efectos de cómputo de materialización de la RIC: nos encontramos con otro punto para la controversia.**

#### **TRIGÉSIMO NOVENA.-**

**Respecto a la materialización indirecta de la RIC, la regulación de la RIC contempla algunas vías que permiten que los empresarios que han dotado la reserva, pero carecen de proyectos propios** para la inversión de los fondos constituidos, puedan aportar estos fondos a otras empresas canarias que sí cuenten con dichos proyectos y necesiten financiación para los mismos.

La **materialización** de la RIC puede efectuarse **indirectamente** mediante la aportación de los recursos constituidos con cargo a la RIC a una sociedad que será la que efectúe la inversión de dichos recursos en los activos fijos productivos a que se refiere el artículo 27.4.a) de la Ley 19/1994:

1º.-Suscribiendo acciones de sociedades si éstas, a su vez, invierten los fondos obtenidos en activos productivos.

2º.-Suscribiendo acciones o participaciones en el capital emitidas por entidades de la Zona Especial Canaria como consecuencia de su constitución o ampliación de capital.

3º.-Suscribiendo acciones o participaciones en el capital o en el patrimonio emitidas por sociedades y fondos de capital riesgo, siempre que las entidades de capital riesgo y los fondos de inversión participados inviertan una cantidad equivalente de las participaciones adquiridas en acciones o participaciones representativas del capital de las sociedades a que se refieren los anteriores apartados 1º y 2º.

El capital social suscrito para la materializar la RIC podrá desembolsarse tanto en efectivo como mediante la realización de aportaciones no dinerarias.

En este último caso, si la aportación no dineraria realizada es de activos fijos, la entidad participada nunca podrá considerar estos activos, al mismo tiempo, como la inversión que ella misma debe efectuar para consolidar la RIC de la entidad aportante ya que, en caso contrario, **estaríamos ante una materialización ficticia de la RIC.**

#### **CUADRAGÉSIMA.-**

En relación a las nuevas alternativas de materialización de la RIC, la dotación a la RIC ha generado un gran volumen de los recursos financieros y obliga a realizar un esfuerzo para garantizar la adecuada materialización de la RIC dotada. Uno de los retos consiste en ampliar el destino de dichas inversiones, evitando que la ausencia de alternativas tenga efectos contraproducentes para la económica canaria.

En el diseño de estas alternativas se debe prestar especial atención a aquellas fórmulas de inversión que permitan encauzar el ahorro generado por la RIC hacia proyectos económicos de especial envergadura, así como fomentar fórmulas que permiten la canalización de fondos desde aquellos sujetos que dotan la RIC pero carecen de proyectos de inversión en su propia actividad empresarial hacia aquellas otras empresas canarias que, por contar con tales proyectos, habrán de hacer un uso eficiente de los fondos.

**Algunas fórmulas que no se han puesto en práctica, pero que facilitarían la materialización adecuada liberando importantes volúmenes de recursos financieros serían las siguientes:**

**1º.-Financiación híbrida de sociedades.**

**2º.-La utilización de entidades de capital-riesgo.**

**3º.-La inversión colectiva.**

**4º.-Los fondos de titulización de activos.**

**5º.-La inversión a través de cooperativas.**

**6º.-Las agrupaciones de interés económico.**

**7º.-La suscripción de títulos valores (o anotaciones en cuenta) emitidos por organismos públicos que procedan a la construcción o explotación de infraestructuras o equipamientos de interés público para las Administraciones públicas en Canarias, cuando la financiación obtenida con dicha emisión se destine de forma exclusiva a tal construcción o explotación,** con el límite del cincuenta por ciento de las dotaciones efectuadas en cada ejercicio.

**Probablemente las alternativas más utilizadas y más interesantes sean la 3ª, la 6ª y la 7ª.**

#### **CUADRAGÉSIMO PRIMERA .-**

La **inversión en inmuebles** viene siendo una colocación muy habitual de la RIC.

El destino de la RIC, en coherencia con sus objetivos, ha de ser una actividad productiva real, que añada valor y competitividad a la economía canaria, no una mera colocación especulativa del ahorro. Este destino se puede eludir fácilmente invirtiendo en inmuebles, dada la relativa facilidad con que la mera tenencia de los mismos puede revestirse con la apariencia de una actividad empresarial de arrendamiento.

En los supuestos de arrendamiento de bienes inmuebles el sujeto pasivo deberá tener la consideración de empresa turística, tratarse del arrendamiento de viviendas protegidas por la sociedad promotora, de bienes inmuebles afectos al desarrollo de actividades industriales o de zonas comerciales situadas en áreas

cuya oferta turística se encuentre en declive, por precisar de intervenciones integradas de rehabilitación de áreas urbanas.

#### **CUADRAGÉSIMO SEGUNDA .-**

Por lo que se refiere a la valoración, el apartado 6 del Marco Conceptual del PGC de 2007 desarrolla los criterios y definiciones relativos a la valoración, cuya principal novedad la constituye el concepto de “valor razonable”.

**El concepto y aplicaciones del valor razonable, que aparentemente ha quedado claro en el PGC de 2007, creemos que es uno de los peor definidos y que más controversia ha de generar en el futuro, sobre todo en el ámbito fiscal.**

El PGC indica que los elementos de inmovilizado material deben valorarse en el momento del reconocimiento por lo que constituirá su coste histórico, recogién dose como modelo de valoración posterior al reconocimiento únicamente el denominado modelo de coste, idéntico al actual, pero no el denominado modelo de revalorización ya que la legislación española sólo admite la revalorización si está autorizada por una Ley al respecto. Muy contrario es el criterio de la NIC 16, que admite ambos modelos, el segundo de los cuáles se acerca notablemente a nuestro criterio sobre el concepto de valor razonable.

**Nuestra opinión sobre la valoración razonable de los inmovilizados parte de la base de separar los inmovilizados operacionales de los especulativos y, en ambos casos, estudiar bien la contabilización de las contrapartidas para evitar la asimetría contable y los efectos fiscales perversos.**

**Para los inmovilizados operacionales, su valor razonable podría estar constituido por el valor contable (coste histórico menos amortización acumulada), aplicando un factor de**

**ajuste que podría referirse a la rentabilidad económica o rendimiento de los activos.**

**Para los inmovilizados especulativos, su valor razonable podría estar constituido por el coste histórico, al que creemos que habría que aplicar, en contra del criterio del PGC, un tipo de amortización desacelerada (no tienen el desgaste de los elementos operacionales) y corregido con un factor de ajuste que podría referirse a la diferencia de precios de mercado entre la fecha de adquisición y la fecha de valoración actualizada.**

**Creemos que el valor razonable es, más que el de mercado, aquel que estaría dispuesto a defender, en una negociación, con argumentos razonablemente justificados, el empresario dispuesto a vender ante el empresario dispuesto a comprar libremente.**

#### **CUADRAGÉSIMO TERCERA .-**

En cuanto al concepto, principios generales y aspectos particulares de contabilización del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias: normas 2<sup>a</sup>, 3<sup>a</sup> y 4<sup>a</sup> de registro y valoración

Formará parte del valor del inmovilizado material **la estimación inicial del valor actual de las obligaciones asumidas derivadas del desmantelamiento o retiro y otras asociadas** al citado activo, tales como los costes de rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, siempre que estas obligaciones den lugar al registro de provisiones de acuerdo con lo dispuesto en la norma aplicable a éstas.

**Esta novedad puede parecer una ruptura del concepto tradicional del precio de adquisición, pero estimamos**

**razonable que se tengan en cuenta las salidas de efectivo que se producirán en el futuro y no sólo las iniciales, ya que ambas posibilitarán los flujos de caja positivos durante la vida útil del elemento. Los problemas de orden práctico en este concepto pasan por la determinación del coste de desmantelamiento, que, generalmente se estima a largo plazo, y en la actualización, donde se debe determinar un tipo de interés. Los cambios en las estimaciones pueden dar lugar a modificaciones en el importe por el que figurará el activo en el balance. Destacamos esta particularidad porque es altamente probable que se produzcan discrepancias debido al carácter de “estimación” en la valoración de este concepto y en la volatilidad de los tipos de interés a la hora del cálculo de la actualización del valor futuro.**

En los inmovilizados que necesiten un periodo de tiempo superior a un año para estar en condiciones de uso, se incluirán en el precio de adquisición o coste de producción los gastos financieros que se hayan devengado antes de la puesta en condiciones de funcionamiento del inmovilizado material y que hayan sido girados por el proveedor o correspondan a préstamos u otro tipo de financiación ajena, específica o genérica, directamente atribuible a la adquisición, fabricación o construcción. **Destacamos esta particularidad porque se va a mantener una discrepancia en la valoración siguiendo los criterios expresados para los elementos en los que se materializa la RIC.**

En cuanto a las **Inversiones Inmobiliarias (NVR 4ª)**, se corresponden con activos no corrientes que sean inmuebles y que no estén sometidos al proceso productivo de la empresa, de modo que los flujos de caja obtenidos son independientes de la actividad principal de la empresa.



**La clasificación de un inmovilizado como “inversiones inmobiliarias” puede poner de manifiesto problemas fiscales en cuanto a la afectación de bienes inmuebles a la empresa y, por tanto, su posibilidad de generar deducciones por reinversiones y gastos deducibles, ya que al no intervenir, desde un punto de vista teórico, en la formación del resultado de explotación, su tratamiento fiscal debería ser diferenciado del que corresponde a los elementos adscritos al resultado de explotación.**

#### **CUADRAGÉSIMO CUARTA .-**

**El Fondo de Comercio, de acuerdo con el artículo 27.4 de la Ley 19/1994, en el caso de activos no corrientes intangibles, para ser admitidos como materialización, deberán reunir algunos requisitos, entre los cuáles se encuentra la obligatoriedad de que sea amortizable. Cuando la inversión corresponda a un negocio en funcionamiento en cuyo precio se encuentre una parte relativa al Fondo de Comercio, estimamos que, de acuerdo con este requisito, la parte de Fondo de Comercio debe ser detraída del importe de la inversión a efectos de cómputo de materialización de la RIC. El “fondo de comercio” es uno de los conceptos sobre los que, probablemente, se va a mantener una discrepancia en la valoración siguiendo los criterios expresados para los elementos en los que se materializa la RIC, entre los que difícilmente tiene encaje un concepto tan realmente “intangible”.**

#### **CUADRAGÉSIMO QUINTA .-**

**El concepto, clasificación y contabilización de los instrumentos financieros: norma 9ª de registro y valoración da el tratamiento contable de los instrumentos financieros que ha representado una sustancial reforma, fruto de la cuál ha sido la norma de valoración y registro más extensa y la que recoge una de las**

principales novedades de la actual normativa contable, cual es la valoración de determinados instrumentos financieros a valor razonable en un momento posterior al del registro.

**También es de destacar el que se establecen diferentes formas de valorar un instrumento financiero dependiendo de la cartera o categoría en que se clasifique, fijándose como criterios determinantes para su clasificación no sólo la naturaleza y características propias del instrumento financiero en que se ha materializado la inversión, sino también la del objetivo de la inversión, la intención de la empresa respecto al destino o su capacidad para mantener esa posición. De este modo, un mismo instrumento financiero puede tener diferentes tratamientos contables, introduciéndose, así, un notable grado de subjetividad para determinar el criterio valorativo a aplicar, lo que, sin duda, provocará discrepancias respecto a la valoración de elementos de materialización de la RIC.**

**También las “coberturas contables”, instrumentos de garantía de activos financieros que, según el riesgo asumido, podría considerarse necesaria su incorporación al patrimonio y formar parte de la materialización de la RIC.**

#### **CUADRAGÉSIMO SEXTA .-**

La particularidad que introduce el PGC de 2007 con relación norma 8ª de registro y valoración del arrendamiento financiero (Leasing), es la referencia a la instrumentación jurídica del contrato, haciendo prevalecer el fondo económico sobre la forma jurídica del contrato.

**Si, a través de un contrato u otra figura jurídica análoga, se transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad de un activo, aunque no se**

**transfiera la propiedad, este pasará, contablemente, a formar parte de los activos de la empresa que lo utiliza. Este es el caso de los arrendamientos financieros y la duda que surge, que no dejará de aportar controversia en cuanto a la materialización de la RIC, es si puede considerarse apropiada ya que se transfieren, desde un punto de vista negocial, los efectos de la propiedad, pero no ésta desde una perspectiva estrictamente jurídica.**

Si observamos las características que introduce el PGC de 2007 para la figura del arrendamiento financiero (leasing), podemos constatar que estas no sólo son suficientes para generar **la aludida controversia**, sino que **se amplían con algunas presunciones:**

1.-Cuando de las condiciones económicas de un acuerdo de arrendamiento, se deduzca que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo objeto del contrato, dicho acuerdo debe calificarse como arrendamiento financiero.

2.-Si existe opción de compra y no hay duda razonable de que no se vaya a ejercitar, se presumirá que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad.

3.-Incluso se especifican varios casos concretos en los que se presume dicha transferencia, salvo prueba en contrario, aunque no exista opción de compra.

#### **CUADRAGÉSIMO SEPTIMA .-**

Es preciso hacer una especial referencia a la elaboración y valoración de los planes de inversión.

**El Real Decreto 1758/2007, de 28 de diciembre establece respecto a la memoria descriptiva de actividades del plan de inversión, puesto que una importante cantidad de proyectos**

**de inversión no han sido, ni serán llevados a término y han presentado problemas en el pasado y los presentarán en el futuro con la justificación de la materialización de la RIC debido a la carencia de un verdadero “plan de empresa” para la inversión a realizar, cuyo contenido, ajustado a su tamaño y características, debería contener:**

- 1.-Definición de las características generales del proyecto**
- 2.-Análisis de la capacidad gerencial de los promotores del proyecto**
- 3.-Definición del producto o servicio**
- 4.-El mercado**
- 5.-Política comercial**
- 6.-Análisis de la producción**
- 7.-Localización**
- 8.-Plan de organización: el personal**
- 9.-Aspectos jurídicos y formales del proyecto**
- 10.-Plan de financiación**

Se debe concluir efectuando una valoración que integre todo el plan de empresa, señalando la coherencia de los diversos apartados como garantía de su viabilidad.

# **RESEÑA BIBLIOGRAFICA**

## RESEÑA BIBLIOGRAFICA

- AA. VV. Comentarios al nuevo Código Penal, Aranzadi, Pamplona, 1996.
- AAVV La justicia tributaria en España. Informe sobre las relaciones entre la Administración y los contribuyentes y la resolución de conflictos entre ellos. Madrid, Marcial Pons, 2005.
- AGUALLO AVILES, A. "Necesidad de un análisis constitucional del Derecho Financiero", AA. VV. Derecho Financiero Constitucional, Civitas-Universidad Internacional de Andalucía, 2001.
- AGULLO AGÜERO, A. "La comprobación en el ordenamiento jurídico tributario italiano" en H.P.E. nº 77,1982.
- ALCHOURRON, C. y BULYGIN, E. Introducción a la metodología de las ciencias jurídicas y sociales, Buenos Aires, Astrea, 1993.
- ALFONSO GALAN, R. M. Los intereses por retraso o demora a favor de la Hacienda Pública, Dykinson, Madrid, 2001.
- ALONSO GONZALEZ, L. M. "Derecho Penal Tributario", Jurisprudencia Constitucional tributaria, cap. Sexto, IEF, Marcial Pons, Madrid, 1992.
- ALONSO GONZALEZ, L. M. Jurisprudencia Constitucional Tributaria, Madrid, IEF-Marcial Pons, 1993.
- ANIBARRO PEREZ, S. La interpretación razonable de la norma como eximente de la responsabilidad por infracción tributaria, Lex Nova, Valladolid, 1999.
- ARIAS VELASCO, J. "La estimación indirecta de bases imponibles", Crónica Tributaria, núm. 43, 1982.
- ARIAS VELASCO, J. "La regularización fiscal (Disposiciones adicionales 13 y 14 de la L. 18/1991)", Alcabala núm. 1, 1991.
- ARIAS VELASCO, J. Procedimientos Tributarios, Madrid, Marcial Pons, 1991.

- ARIAS VELASCO, J.: «Las inspecciones eviternas: Un riesgo para la seguridad jurídica de los ciudadanos», TF 51, 1995.
- ASENJO LIRAS J. J. SANMAMED ARAMBURU M. L. "Problemática del artículo 19 de la nueva Ley de Donaciones y Sucesiones (Ley 29/1987, de 18 de Diciembre) G.F. núm. 72, 1989.
- ASOREY, R. O. "El principio de seguridad jurídica en el Derecho Tributario", Civitas REDF, num. 66, 1990.
- ATIENZA, M. Contribución a una teoría de la legislación, Civitas, Madrid, 1997.
- BACIGALUPO ZAPATER, E. Principios de Derecho Penal. Parte General, Akal, Madrid, 1998.
- BALLARÍN ESPUÑA, M. Los ingresos tributarios fuera de plazo sin requerimiento previo, Madrid, Marcial Pons, 1997.
- BANACLOCHE PEREZ, J. "Aspectos jurídicos del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades", Crónica Tributaria núm. 42, 1982.
- BARQUERO ESTEVAN, J. M. La función del tributo en el Estado Social y Democrático de Derecho, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2002.
- BAS SORIA, J. El cálculo del Impuesto sobre Sociedades con el nuevo P.G.C. Madrid, CEF 2009.
- BASILE S. "Los valores superiores, los principios fundamentales y los derechos y libertades públicas", La Constitución española de 1978, Civitas Madrid, 1984.
- BAYONA DE PEROGORDO, J. J. y SOLER ROCH, M. T. Compendio de Derecho Financiero, Librería Compás, 1991.
- BENITEZ DE LUGO F. "Análisis del artículo 19 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y su posible inconstitucionalidad" RDFHP, núm. 195-196.

- BIRK, D. Allgemeines Steuerrecht, Heidelberg, CF. Müller Juristischer Verlag, 1988.
- BLANCO CAMPAÑA, J. Régimen jurídico de la contabilidad de los empresarios, Madrid, 1980.
- BLASCO LANG, J. J. “De la contabilidad creativa al delito contable”, Partida Doble núm. 85, 1998.
- BLAZQUEZ SANTANA, J. Tesis Doctoral: “Los incentivos fiscales como factor del crecimiento empresarial. Análisis empírico del Reserva para Inversiones en Canarias. Universidad de Las Palmas de Gran Canaria, 2008.
- BOLLO AROCENA, M. C. “Estimación indirecta de bases imponibles. Requisitos formales y materiales para su aplicación”, Crónica Tributaria, núm. 45, 1983.
- BÜHLER, O. “La influencia del Derecho tributario sobre la construcción de los conceptos del Derecho público”, HPE núm. 22, 1973.
- CALDERÓN CARRERO, J. M. y ALVAREZ BARBEITO, P. “La potestad interpretativa en materia tributaria: aspectos problemáticos y perspectivas de reforma”, revista Estudios Financieros, CEF núm. 221 y 222, 2001.
- CALVO ORTEGA, R. "La responsabilidad tributaria solidaria por actos ilícitos", H.P.E., núm. 10, 1971.
- CALVO ORTEGA, R. Curso de Derecho Financiero I. Derecho Tributario (Parte General), Civitas, Madrid, 1997.
- CALVO ORTEGA, R. Derecho Tributario. Parte General, Civitas, Madrid, 2001.
- CALVO ORTEGA, R. La nueva Ley General Tributaria, Civitas, Madrid, 2004.
- CARBAJO VASCO, D. “Interés legal del dinero e interés de demora”, CT núm. 53, 1985.
- CARBAJO VASCO, D. “Las presunciones sobre contabilidad en el Impuesto sobre Sociedades”, RDFHP, núm. 166-167, 1983.



- CARBAJO VASCO, D. en AA VV. Todo Fiscal. Com, 2002, Ed. CISSPRAXIS, Valencia, 2002.
- CARRASCO PARRILLA, P. J. Consecuencias del retraso en el pago de las deudas tributarias, Tesis Doctoral, Toledo, febrero, 1998.
- CASADO BURBANO, Derecho Mercantil Registral, Madrid, 1992.
- CASADO OLLERO G., FALCON Y TELLA R., LOZANO SERRANO C., SIMON ACOSTA E. Cuestiones tributarias prácticas. La Ley, Madrid, 1989.
- CASADO OLLERO, G. " Los esquemas conceptuales y dogmáticos del Derecho Tributario. Evolución y estado actual", REDF núm. 59, 1987.
- CASTELLON ALCALA, H. El lenguaje administrativo, formas y uso, Ed. La Vela, Granada, 2000.
- CAYON GALIARDO, A. "La interdicción de la discrecionalidad en la gestión tributaria", Civitas, REDF núm. 36, 1982.
- CAYON GALIARDO, A. "Los ingresos fuera de plazo en la Ley General Tributaria de 1995. El recargo del art. 61. 3" RTT núm. 31, 1995, 1993.
- CLAVIJO HERNÁNDEZ, F. y BELTRÁN BUENO, M. "La reserva para inversiones en Canarias", Revista de Estudios Financieros, núm. 146, 1995.
- COLAO MARIN, P. La amortización del inmovilizado en el Impuesto sobre Sociedades, Aranzadi, Pamplona, 1995.
- COLLADO YURRITA, M. A. "Los intereses de demora en la Ley General Tributaria, REDF núm. 56, 1987.
- COMBARROS VILLANUEVA, V. E. La empresa y su valoración en el Impuesto sobre el Patrimonio: análisis contable y jurídico-tributario", Instituto de Planificación Contable, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987.
- CORRADO, M. D. "L'indeducibilità fiscale dei costi non contabilizzati o non compiutamente registrati" Rass. Trib. núm. 1/1990.

- DE MIGUEL CANUTO, E. "Aproximación a la solidaridad financiera como criterio regulador de la Hacienda Pública en Benvenuto Griziotti", REDF, núm. 78, 1993.
- DE MITA, E. Interesse fiscal e tutela del contribuente, Milano, Giuffrè, 1987.
- DE MITA, E. Interesse Fiscale e tutela del contribuente. Le garanzie costituzionali. Giuffrè, Milano, 1991.
- DEL PASO BENGOA, J. M. y JIMÉNEZ JIMÉNEZ, C. Derechos y garantías del contribuyente, Comentarios a la Ley 1/1998, CISS, Valencia, 1998.
- DIAZ, E. Sociología y filosofía del Derecho, Madrid, Taurus, 1971.
- DIEZ OCHOA, J. M. "Aplicación de los arts. 61. 2 y 128. 3 de la Ley General Tributaria. Aplazamientos y fraccionamientos", CEF num. 113 y 114, 1992.
- DIEZ PICAZO, L. "Constitución y fuentes del Derecho" en La constitución española y las fuentes del Derecho, Madrid, 1981.
- DIEZ PICAZO, L. Fundamentos del Derecho Civil Patrimonial, t. II, 5ª ed., Civitas, Madrid, 1996.
- DORTA VELÁZQUEZ, J. A. y CORREA RODRIGUEZ, A. La RIC y el comportamiento empresarial. Un estudio de los efectos de la RIC en la empresa canaria durante los años 1994 a 2002, obras monográficas Hacienda Canaria, 2007.
- DUQUE DOMINGUEZ, J. "Libros de Comercio", Nueva Enciclopedia Jurídica Seix, t. XV, 1973.
- DURAN-SINDREU BUXADE, A. Obligaciones contables y formales en el ámbito tributario (consecuencias de su incumplimiento), Bosch, Barcelona, 1985.
- DUS, A. "Considerazione sulla discrezionalità nell'accertamento tributario", Riv. Dir. Fin. Sc. Fin., 1960.
- EDUARDO SANZ GADEA "El nuevo Impuesto de Sociedades. Incidencia general", en AA VV Estudios sobre el Impuesto de Sociedades (coordinados por

- YEBRA MARTUL ORTEGA, P., GARCIA NOVOA, C. y LOPEZ DÍAZ, A.), Comares, Granada, 1998.
- ESCRIBANO LOPEZ, F. "La codificación fiscal experiencia de la codificación en España", REDF, núm. 76, 1992.
  - ESCRIBANO LÓPEZ, F. "La codificación fiscal: experiencias de la codificación en España", REDF núm. 76, 1992.
  - ESEVERRI MARTINEZ, E. "El ingreso extemporáneo de las deudas autoliquidadas", CT núm. 61, 1992.
  - ESPEJO POYATO, I. "Las declaraciones extemporáneas tras la reforma de la Ley General Tributaria", Impuestos, núm. 3, 1996.
  - FALCON Y TELLA, R. "Comentario General de Jurisprudencia", REDF núm. 66, 1990.
  - FALCON Y TELLA, R. "El fraude a la Ley tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción, límites a la utilización de esta figura" QF núm. 18, 1995.
  - FALCON Y TELLA, R. "La aplicación retroactiva del límite de 120.000 euros en el delito fiscal y el Auto de la AP de Barcelona de 2 de noviembre de 2004", QF, núm. 21-22, 2004.
  - FALCON Y TELLA, R. "La entrada en vigor de la nueva Ley General Tributaria y su aplicación retroactiva en materia de sanciones: la posible inconstitucionalidad de la disposición transitoria 4. 1 y del art. 10. 2", QF 2004.
  - FALCON Y TELLA, R. "Los ingresos fuera de plazo: ¿cláusulas penales no sancionadoras?", QF núm. 21, 1995.
  - FANTOZZI A. Diritto Tributario, UTET, Torino, 1991.
  - FEDELE, A. "I principi costituzionali e l'accertamento tributario". Riv. dir. fin. sc. fin. n° 3/1992.

- FEDELE, A. "I principi costituzionali e l'accertamento tributario", Riv. dir. fin. sc. fin, núm. 3, 1992.
- FENELLOS PUIGCERVER, V. El Estatuto del Contribuyente, Ed. Tro, Valencia, 1998.
- FERNÁNDEZ CUEVAS, A. en AA VV El Estatuto del Contribuyente, Aranzadi, Madrid, 1998.
- FERNÁNDEZ FARRERES, G. La subvención: concepto y régimen jurídico, IEF, Madrid, 1983.
- FERNANDEZ GONZALEZ, F. J. "Obligaciones formales", revista Estudios Financieros, CEF núm. 42, 1996.
- FERNANDEZ LOPEZ, R. I. La comprobación de hechos por la Inspección de los Tributos, Marcial Pons, Madrid, 1998.
- FERNANDEZ PIRLA, J. M. Teoría económica de la Contabilidad", Impr. López, Madrid, 1963.
- FERRAJOLI, L. Derecho y razón. Teoría del garantismo penal, Trotta, Madrid, 1998.
- FERRE OLIVE, J. C. El delito contable. Análisis del art. 350 bis del Código Penal, Barcelona, Editorial Praxis, 1988.
- FERREIRO LAPATZA J. J. "Derecho Financiero" en FERREIRO, J. J.; MIQUEL J.; MIR S.; SALVADOR CODERCH P. La enseñanza del Derecho en España, Tecnos, Madrid, 1987.
- FERREIRO LAPATZA, J. J. "Estatuto del Contribuyente o Estatuto de la Administración Tributaria". QF núm.10, 1997, pág.14.
- FERREIRO LAPATZA, J.J. "El principio de seguridad jurídica en la creación y aplicación de los tributos", REDF, núm68, 1993, pág.29.
- FERREIRO LAPATZA, J. J. Ensayos sobre metodología y técnica jurídica en el Derecho Financiero y Tributario, Marcial Pons, Madrid, 1998.

- FERRERES COMELLA, V. El principio de taxatividad en materia penal y el valor normativo de la jurisprudencia (una perspectiva constitucional), Civitas, Madrid, 2002.
- FIORE, P. De la irretroactividad e interpretación de las leyes. Estudio crítico y de legislación comparada, Reus, Madrid, 2009.
- FORNIELES GIL, A. La fiscalidad de las regiones ultraperiféricas, CISS, Valencia 2008.
- FUENTES QUINTANA, E. "Las exigencias de un sistema impositivo ideal y los impuestos en España", en Información Comercial Española, núm. 272, Madrid, 1974.
- FULLER, I. The Morality of Law, New Haven: Yale University Press, 1969.
- G. A. MICHELI, La carga de la prueba, traducción de S. Sentís Melendo, Buenos Aires, 1961.
- GARBERÍ LLOBREGAT, J. y BUITRON RAMIREZ, G. El procedimiento administrativo sancionador: comentarios al Título IX de la Ley 30/1992 ("De la potestad sancionadora") y al Real Decreto 1398/1993, por el que se aprueba el Reglamento de procedimiento para el ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración (Comentarios, Jurisprudencia, Formularios, Ejemplos Prácticos y Legislación), Tirant lo Blanch, Valencia 2001.
- GALLO, F. "Problemi vecchi e nuovi di diritto tributario" Dir. prat. trib. núm. núm. 2/1979.
- GARCIA BERRO, F. "Derechos y garantías constitucionales en los procedimientos tributarios", en AA. VV. Derecho Financiero Constitucional, Civitas-Universidad Internacional de Andalucía, 2001.
- GARCIA BOZA, J. Financiación de las empresas en Canarias. Colección Investigación empresarial. Fundación FYDE. Caja Canarias 2004.
- GARCIA DE ENTERRIA E. "La Constitución como norma jurídica" en La Constitución española de 1978, Civitas, Madrid, 1984.

- GARCIA DE ENTERRIA E. Reflexiones sobre la ley y los Principios del Derecho, Civitas, Madrid, 1984.
- GARCIA DE ENTERRIA E. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R. en su Curso de Derecho Administrativo, 2º Edición 1993.
- GARCÍA DE ENTERRÍA, E. “Principios de legalidad, Estado material de Derecho y facultades interpretativas de la jurisprudencia en la constitución”, REDC núm. 12, 1984.
- GARCIA GOMEZ DE MERCADO, F. Sanciones administrativas. Garantías, derechos y recursos del presunto responsable, Comares, Granada, 2006.
- GARCIA GOMEZ, A. J. La simple negligencia en la comisión de infracciones tributarias, Marcial Pons, Madrid, 2002.
- GARCIA LUIS, T. Impuesto sobre Sociedades: desgravaciones por inversión y creación de empleo, Lex Nova Valladolid, 1990.
- GARCÍA NOVOA, C. El principio de seguridad jurídica en materia tributaria, Marcial Pons, Barcelona, 2000.
- GARCIA NOVOA, C. La amortización en el Impuesto sobre Sociedades. Tratamiento jurídico tributario, Marcial Pons, Madrid, 1994.
- GARCIA TORRES FERNANDEZ, M. J. El deber de contabilidad en Derecho Tributario, Marcial Pons, Madrid, 2001
- GARCIA TREVIJANO GARNICA, E. Los procedimientos comunitarios de control de ayudas de Estado, Civitas, Madrid, 2002.
- GARCIA TUÑON, A. Régimen jurídico de la contabilidad del empresario. Lex Nova. Valladolid 1992.
- GARCIA-OVIES SARANDESES, I. Gastos deducibles en el Impuesto sobre Sociedades, Lex Nova, Valladolid, 1992.
- GARRIDO FALLA, F. Tratado de Derecho administrativo, I, 5ª ed. IEP, Madrid, 1970.

- GARRIGUES, J. Tratado de Derecho Mercantil, tomo I, Madrid, 1947.
- GARRIGUES, J. y OLIVENCIA, M., en GARRIGUES y URÍA Comentarios a la Ley de Sociedades Anónimas, t. II 3º ed. Madrid, 1976 (revisada, corregida y puesta al día por MENENDEZ y OLIVENCIA).
- GAZZERO, F. La dichiarazione tributaria nell'accertamento nel contenzioso, 4ª ed. Giuffrè, Milán, 1969.
- GOMEZ CABRERA, C. La discrecionalidad de la Administración Tributaria, Madrid, McGraw-Hill, 1997.
- GOMEZ MOURELO CASTEDO, C. El nuevo régimen sancionador tributario comentado, La ley, Madrid, 2005.
- GONZALEZ SANCHEZ, M. "Comentario al artículo 58. 2 b) de la Ley General Tributaria", AA. VV. Comentarios a la leyes tributarias y financieras, vol. I Edersa, Madrid, 1982.
- GOROSPE OVIEDO, J. y HERRERA MOLINA, P. "La interpretación favorable al contribuyente ante la oscuridad normativa", CT núm. 100, 2002.
- GUASP, J. Derecho. Instituto de Estudios Políticos. Madrid, 1971.
- GULLÓN BALLESTEROS, A. en AA VV Comentario del Código Civil, Bosch, Barcelona, 2000, Tomo I.
- HAMILTON, A. MADISON, J. y JAY, J. El Federalista, Fondo de Cultura Económico, Mexico, 1943.
- HENSEL, A. Diritto tributario, trad. Italiana de la obra alemana por D. Jarach, Giuffrè, Milan, 1956.
- HERMOSÍN, M. Procedimiento Sancionador Tributario. Cuestiones Problemáticas, Thomson-Aranzadi, 2008.
- HERNANDEZ GONZALEZ, F. "Divergencias en el régimen jurídico del deber de llevanza de la contabilidad en el Derecho Mercantil y en el Derecho Tributario", Impuestos núm. 5, 1990.

- HERNANDEZ GONZALEZ, F. "La Reserva para inversiones en Canarias: estudio sobre su fuente normativa", Noticias de la Unión Europea, ISSN 1133-8660, núm. 262, 2006 (Ejemplar dedicado a : El régimen económico y fiscal de Canarias, pags. 41-51.
- HERNANDEZ GONZALEZ, F. "Las obligaciones formales de la Reserva para Inversiones en Canarias", Hacienda Canaria ISSN 1696-6945, núm. 27, 2009, pags.233-246.
- HERRERA MOLINA, P. M. y CHICO DE LA CÁMARA, P. "El principio de buena fe en Derecho Tributario", XIX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, libro 2, Lisboa, 1998.
- HERRERA MOLINA, P. M. Capacidad económica y sistema fiscal (Análisis del ordenamiento español a la luz del derecho alemán), Marcial Pons, Madrid, 1998.
- IGLESIAS VILA, M. El problema de la discrecionalidad judicial, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 1999.
- ILLESCAS, J. "Auditoría, aprobación, depósito y publicidad de las cuentas anuales", en URÍA, MENENDEZ y OLIVENCIA (dir.), Comentario al régimen legal de las sociedades mercantiles, t. VII, Las cuentas anuales de la Sociedad Anónima, vol. 2º, Madrid, 1993.
- ILLESCAS, J. "La formulación de las cuentas anuales de la Sociedad Anónima", en Estudios Jurídicos en homenaje al Profesor Aurelio Menéndez, t. II, Sociedades Mercantiles, Madrid, 1996.
- INGROSSO M. "Diritto, sistema e giustizia tributaria", Rass. Trib., núm. 3, 1990.
- ISENSE, J. "Sulla vocazione del nostro tempo per la semplificazione fiscale", Riv. Dir. Fin. Sc. Fin. Junio, 1996.
- JIMENEZ COMPAIRED, I. "La revisión de las sanciones no firmes por infracciones tributarias cometidas antes de la Ley 25/1995, de 25 de julio", JT, núm. 96.



- JUAN LOZANO, A. M. A y RODRIGUEZ MARQUEZ, J. "Cuestiones sustantivas del nuevo Reglamento general del régimen sancionador tributario", Fiscal Mes a Mes, núm. 103, 2005.
- JUAN LOZANO, A. M. MARTIN FERNANDEZ, J. y RODRIGUEZ MARQUEZ, J. Manual sobre la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. IV. Régimen Sancionador Tributario, AEDAF, Madrid, 2004.
- KIRCHHOF, P. "Die Kunst der Steuergesetzgebung", NJW, 1987.
- KRUSE, H. W. Derecho Tributario, Madrid, 1978, pag. 92.
- LAMOCA PÉREZ, C. "Los intereses de demora y la sentencia del Tribunal Constitucional 45/1989, CaT, núm. 113, 1990.
- LARENZ, K. Metodología de la Ciencia del Derecho, 2ª ed. Ariel, Barcelona, 1994.
- LASARTE ALVAREZ J. "Funcionalidad del sistema fiscal y exigencia de cambio" REDF, núm. 37, 1983.
- LASARTE ALVAREZ, C. "Interés legal y fiscal del dinero", Estudios de Derecho Civil en homenaje a LACRUZ BERDEJO, vol. II, Ed. Bosch, Barcelona, 1993.
- LASARTE ALVAREZ, J. El sistema tributario actual y la situación financiera del sector público, Sevilla, 1993.
- LEGUINA VILLA, J. "Principios generales del Derecho y Constitución", RAP núm. 114 , 1987.
- LÖHLEIN, V. Die Verfassungsrechtliche Zulässigkeit Rückwirkender Steuergesetze, München, 1964.
- LOPEZ DE OÑATE , F. La certeza del Derecho, trad. de S. Sentís Melendo y M. Ayerra Redín, Buenos Aires, Ediciones Jurídicas Europa-América, 1953.
- LOPEZ DIAZ, A. La recaudación de deudas tributarias en vía de apremio, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1992.

- LOPEZ MARTINEZ, J. Régimen jurídico de los llamados “intereses moratorios” en materia tributaria (un análisis de su ubicación dogmática en el seno de la deuda tributaria), Civitas, Madrid, 1994.
- LOZANO CUTANDA, B. “El art. 61. 2 de la LGT: la exención de penalidad de los ingresos tardíos sin requerimiento previo”, RDFHP, núm. 63, 1989.
- LOZANO SERRANO, C. Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el Derecho Financiero y Tributario. Civitas, Madrid, 1990.
- MAGRANER MORENO, F. “La contabilidad como medio de prueba en Derecho Tributario”, Tribuna Fiscal núm. 10 y 11, 1991.
- MALVAREZ PASCUAL, L. A. “La función tributaria en el marco del Estado social y democrático de derecho”, en AA. VV. Derecho Financiero Constitucional, Civitas-Universidad Internacional de Andalucía, 2001.
- MARCOS SANCHEZ, T. “Las sociedades patrimoniales en la Ley 46/2002, de modificación del IRPF” Revista Temas Tributarios de Actualidad, AEDAF, marzo 2003.
- MARINA GARCÍA TUÑÓN, A. Régimen jurídico de la contabilidad del empresario, Lex Nova, Valladolid, 1992.
- MARTIN DEL BURGO Y MARCHÁN, A. El lenguaje del Derecho, Bosch, Barcelona, 2000.
- MARTIN DELGADO, J. M. “Las obligaciones contables del Fondo de Previsión para Inversiones: su régimen jurídico”, REDF núm. 5, 1975.
- MARTIN FERNANDEZ, J. “Algunos problemas que plantea la aplicación retroactiva del nuevo régimen sancionador tras la Reforma de la Ley General Tributaria”, JT núm. 92, 1997.
- MARTIN JIMÉNEZ, A. Los supuestos de responsabilidad en la LGT (Hacia una configuración constitucional y comunitaria de la responsabilidad tributaria), Aranzadi, Navarra, 2007.
- MARTIN QUERALT, J. "Interpretación de normas tributarias y Derecho Constitucional", CT, núm. 64, 1992.

- MARTINEZ LAFUENTE, A. Manual del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Escuela de Inspección Financiera, Madrid, 1984.
- MARTINEZ LAGO, M. A. “¿Despenalización o desadministrativización de las sanciones tributarias?”, Impuestos, núm. 7, 1988.
- MARTINEZ LAGO, M. A. La extensión de la responsabilidad a las sanciones tributarias, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2008.
- MARTINEZ LAGO, M. A. “Nuevo régimen sancionador: cuestiones problemáticas, CEF Revista de Contabilidad y Tributación, núm. 274, 2006.
- MARTINEZ LAGO, M. A. “Sobre principios de la potestad sancionadora en materia tributaria”, CT núm. 119, 2006.
- MERINO JARA, I. Facturas y Registros: requisitos y efectos fiscales, Valladolid, Lex Nova, 1991.
- MESTRE DELGADO, J. F. La extinción de la concesión de servicio público, La Ley, 1992
- MICHELI, GA. La carga de la prueba. Buenos Aires 1961.
- MIRANDA CALDERÍN, S. “La Reserva para inversiones en Canarias un año después”, Revista Canarias Fiscal, núm. 16, Marzo, 2001.
- MIRANDA CALDERIN, S. “Tres cuestiones relacionadas con la RIC”, en GARCIA BOZA, J. (Coord.): Financiación de las Empresas en Canarias. Colección Investigación Empresarial, Fundación FYDE-CajaCanarias, 2004.
- MIRANDA CALDERÍN, S. La Planificación de la Reserva para Inversiones en Canarias, Dar, Escuela de Negocios, Las Palmas de Gran Canaria, 2005.
- MIRANDA CALDERÍN, S. y DORTA VELÁZQUEZ, J. A. La Reserva para Inversiones en Canarias. Un enfoque integrador desde las perspectivas académica y profesional. Escuela de negocios DAR SL y Consejería de Economía y Hacienda del Gobierno de Canarias, Madrid, 2003.

- MORAN BOVIO, D. La contabilidad de los empresarios, en JIMENEZ SANCHEZ, G. J. Derecho Mercantil, 3ª ed. Ariel, Barcelona, 1995.
- MORENO FERNANDEZ, J. I. “El interés de demora”, AA VV, La Reforma de la Ley General Tributaria, Lex Nova, Valladolid, 1996.
- MORENO FERNÁNDEZ, J.I. La discrecionalidad en el Derecho tributario, Valladolid, Lex Nova, 1998.
- MORESO MATEOS, J. J. La indeterminación del Derecho y la interpretación de la Constitución, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 1997.
- NAVAS VAZQUEZ, R. “Sistema tributario” Quincena Fiscal, número 6, marzo de 2008.
- NIETO, A. Derecho Administrativo Sancionador, 1ª edición, Tecnos, Madrid, 1993.
- NIETO, A. Derecho Administrativo sancionador, Tecnos, Madrid, 2ª ed., 1994.
- NIETO, A. El arbitrio judicial, Ariel, Barcelona, 2000.
- NIETO, A. Estudios de Derecho y Ciencia de la Administración, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2001.
- NIETO, A., FERNANDEZ, T. R. El Derecho y el revés. Diálogo epistolar sobre leyes, abogados y jueces, Ariel, Barcelona, 1998.
- ORTIZ CALLE, E. El régimen jurídico tributario de las amortizaciones en el Impuesto sobre Sociedades, Colex, Valladolid, 2001
- PALAO TABOADA, C. “Lo blando y lo duro del Proyecto de Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente”, Revista de Contabilidad y Tributación CEF, núm. 38, 1997.
- PASCUAL GONZALEZ, M. “Análisis jurídico de la Reserva para Inversiones en Canarias. Reflexiones sobre su utilización para la protección del medio ambiente”, Revista Hacienda Canaria, núm. 2, Octubre, 2002.

- PASTOR PRIETO, S. “Costes e incertidumbres del Sistema fiscal derivados de la conflictividad tributaria”. CT núm. 82-83, 1997.
- PAULICK, H. “La Ordenanza Tributaria de la República Federal Alemana. Su función y significado para el Derecho Tributario”, La Ordenanza Tributaria Alemana, Madrid, IEF, Ministerio de Hacienda, 1976.
- PEMÁN GAVÍN, I. El sistema sancionador español . Hacia una teoría general de las infracciones y sanciones administrativas. Cedecs, Barcelona, 2000.
- PEREZ LUÑO, A. La seguridad jurídica, Barcelona, Ariel Derecho, 1991.
- PEREZ PIAYA MORENO, C. Procedimiento Sancionador Tributario, especial referencia a su tramitación separada, Tirant lo Blanch, Valencia, 2008.
- PEREZ ROYO, F. "Principio de legalidad, deber de contribuir y Decretos Leyes en materia tributaria", REDC, núm. 13, 1985.
- PEREZ ROYO, F. Derecho Financiero y Tributario, Civitas, Madrid, 1993.
- PEREZ ROYO, F. Derecho financiero y tributario. Parte General, 16ª ed. Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2006.
- PEREZ ROYO, F. y AGUALLO AVILES A. Comentarios a la Reforma de la LGT, Aranzadi, Pamplona, 1996.
- PEREZ ROYO, F. Infracciones y sanciones tributarias. I.E.F. Madrid 1972.
- POLAINO NAVARRETE, M. Derecho Penal, Parte General, Bosch, Barcelona, 2001.
- PONT MESTRES, M. “Acerca de la facultad de la Administración para determinar el resultado contable a tenor del artículo 148 de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades”, GF núm. 147, 1996.
- PONT MESTRES, M. “El interés de demora según la Sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de abril de 1990 y algunas cuestiones conexas” (I), CaT, 125-126, 1990.

- PONT MESTRES, M. "Incidencia del Derecho Tributario en la Contabilidad", Civitas REDF núm. 39, 1983.
- PONT MESTRES, M. "La nueva ficción jurídica de donación en las transmisiones onerosas de bienes y derechos, en su conexión con la Constitución", GF, núm. 68 (1989).
- PRADA LARREA, J. L. "La prueba en materia tributaria: un repaso a la jurisprudencia y a la doctrina administrativa", Impuestos, t. II, 1994.
- PRIETO DE PEDRO, J. "La exigencia de un buen lenguaje jurídico y Estado de Derecho", en Administrazioaren eta herritarren arteko komunikazioa hobetu nahiam. Ponencias de las jornadas sobre la simplificación del lenguaje. Donostia, 1995.
- QUINTAS BERMUDEZ, J. Comentarios al Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, Civitas, Madrid, 1984.
- QUINTAS BERMUDEZ, J. Impuesto sobre Sociedades. Comentarios al Reglamento, Escuela de Inspección Financiera y Tributaria, Madrid, 1984.
- RADBRUCH, G. Filosofía del Derecho, Madrid, Revista de Derecho Privado, 1944.
- RAMALLO MASSANET, J. "1974-1998: la evolución doctrinal del Derecho Financiero en España", REDF núm. 100, 1998.
- RAMALLO MASSANET, J. "Las nuevas reglas de determinación de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades", en AA VV, Presente y futuro de la imposición directa en España, Asociación Española de Asesores Fiscales- Lex Nova, Valladolid, 1997.
- RAZ, J. "The Rule of Law and its Virtue", incluido en su libro The Authority of Law. Essays on Law and Morality, New York, Oxford University Press, 1989.
- RECASENS SICHES, L. Estudio preliminar al Compendio de teoría general del Estado, de H. KELSEN, Barcelona, Blume, 1979.
- RODRIGUEZ BEREJO, A. "El sistema tributario en la Constitución", REDC, núm. 36, 1992.

- RODRIGUEZ BEREIJO, A. Introducción al Derecho Financiero, Madrid, IEF, 1976.
- 
- RODRÍGUEZ DEVESA, J. M. Derecho Penal Español, Dykinson, Madrid, 1993.
- 
- RODRIGUEZ FLOREZ DE QUIÑONES “La contabilidad y las disciplinas jurídicas”, RDM núm. 93, 1964.
- 
- RODRÍGUEZ MARQUEZ, J. El interés de demora en la Ley General Tributaria, IEF- Marcial Pons, Madrid, 1999.
- 
- ROJO, A. Curso de Derecho Mercantil, AA VV RODRIGO URÍA y AURELIO MENÉNDEZ (dir.), Civitas, Madrid, 1999, vol. 1.
- 
- RUSSO P. Lezioni di Diritto Tributario. Parte Generale I. Giuffrè, Milano, 1992.
- 
- SAINZ DE BUJANDA, F. “El nacimiento de la obligación tributaria”, Hacienda y Derecho, vol. IV, Madrid, IEP, 1966.
- 
- SAINZ DE BUJANDA, F. “Reflexiones sobre un sistema de Derecho Tributario español”, en Hacienda y Derecho, vol. III, Madrid, 1963.
- 
- SAINZ DE BUJANDA, F. Lecciones de Derecho Financiero (10ª ed.), Madrid, Servicio de Publicaciones de la Universidad Complutense, 1993.
- 
- SAINZ DE BUJANDA, F. Teoría Jurídica de la exención tributaria, en Hacienda y Derecho III, IEP, Madrid, 1963.
- 
- SAINZ MORENO, F. “Los textos normativos. Condiciones de inteligibilidad”, en Actualidad del derecho público a fines del siglo XX, vol. I, Homenaje al profesor GARRIDO FALLA, Madrid, 1992.
- 
- SANCHEZ BLÁZQUEZ, V. M. Pérdida y Regularización de la Reserva para Inversiones en Canarias, Thomson-Aranzadi, Navarra, 2008.
- 
- SANCHEZ CALERO, J. Instituciones de Derecho Mercantil, t. I, 23ª ed. Madrid, 2000.

- SANCHEZ FERNANDEZ DE VALDERRAMA, J. L. “Análisis de las connotaciones contables en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades”, RTC núm. 421, 1984.
- SANCHEZ HUETE, M. A. “Una visión crítica del sistema sancionador de la LGT”, Jurisprudencia Tributaria Aranzadi, núm. 1, 2006.
- SÁNCHEZ ONDAL, J. J. “El recargo único del nuevo art. 61. 2 de la LGT en la nueva redacción dada por la Ley 18/1991, de 6 de junio”, La Ley, núm. 4, 1991.
- SANCHEZ PEDROCHE J. A. “Sanciones Indirectas o impropias en Derecho Tributario, REDF núm. 91, 1996.
- SANCHEZ PEDROCHE, J. A. “La Reserva para Inversiones en Canarias”, Revista de Contabilidad y Tributación, núm. 256, 2004.
- SANCHEZ PEDROCHE, J. A. Forma y materia en Derecho Financiero y Tributario. Incumplimiento de obligaciones formales y pérdida de derechos sustanciales. Centro de Estudios Financieros, Monografías, Madrid, 2004.
- SANCHEZ PEDROCHE, J. A. Prologo a la obra de BAS SORIA, J. El cálculo del Impuesto sobre Sociedades con el nuevo PGC”, CEF, Madrid, 2009.
- SANCHEZ PINILLA, F. “Obligaciones formales y comprobación en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades”, RDFHP núm. 166-167, 1983.
- SANCHEZ PINO, A. J. y MALVAREZ PASCUAL, L. A. La Estimación Indirecta en el ámbito de la Gestión Tributaria, Aranzadi, Pamplona, 2000.
- SÁNCHEZ SERRANO, L. “Los españoles ¿súbditos fiscales?”, Impuestos, núm. 8, 1992.
- SANCHEZ SERRANO, L. La declaración tributaria. I.E.F. Madrid, 1977.
- SANCHEZ-OSTIZ GUTIERREZ, P. El delito contable tributario, Aranzadi, Pamplona, 1995
- SANCHEZ-OSTIZ GUTIERREZ, J. Comentarios al reglamento el Impuesto sobre Sociedades. Civitas. Madrid, 1984.



- SANTOS BRIZ, J. en AA VV Comentario del Código Civil, Bosch, Barcelona, 2000, vol. 6.
- SANZ GADEA, E. El Impuesto sobre Sociedades (Comentarios y casos prácticos), t. II, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 3ª ed., 2004.
- SANZ GADEA, E. El nuevo Impuesto de Sociedades. Incidencia general. Comares, Granada, 1998.
- SANZ GANDASEGUI, F. La potestad sancionatoria de la Administración: La Constitución española y el Tribunal Constitucional, Ed. Edersa, Madrid, 1985.
- SARTORIO ALBALAT, S. La Ley General Tributaria e interés de demora. Naturaleza y régimen jurídico, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 1999.
- SELVA, A. “Depósito y publicidad de cuentas anuales”, DN, núm. 33, 1993.
- SESMA SANCHEZ, B. “Un incentivo para recurrir en casación: la desestimación del recurso no impide al TS la revisión a la baja de las sanciones impuestas en instancia”, JT núm. 16, 2004.
- SIMON ACOSTA, E. Cuestiones Tributarias Prácticas, La Ley, Madrid, 1990.
- SIMON ACOSTA, E. CHECA GONZALEZ, C. GONZALEZ GARCIA, E. y LOZANO SERRANO, C. en Jurisprudencia Tributaria, Aranzadi núm. 52, 1995.
- SIMÓN ACOSTA, E. El Derecho Financiero y la Ciencia Jurídica, Bolonia, Publicaciones del Real Colegio de España, 1995.
- SMITH, S. La riqueza de las naciones, Trad. Alonso Ortiz, Bosch, Barcelona, 1947, libro V, vol. III.
- SOLER ROCH M. T. Incentivos a la inversión y justicia tributaria, Civitas, Madrid, 1983.
- SOTO GUINDA, J. Tributación de las sociedades en España, Ed. Guadiana de Publicaciones, Biblioteca Universitaria de Economía, Madrid, 1973.
- SUAY RINCÓN, J. Sanciones Administrativas. Studia Albornotiana. Publicaciones del Real Colegio de España, Bolonia 1989.

- SÜSS, F. “El trato actual del mandato de determinación”, en AA VV: La insostenible situación del Derecho Penal, Comares, Granada, 2000.
  
- TEJERIZO LOPEZ, J. M. “Notas críticas sobre los beneficios tributarios a la inversión”, REDF núm. 11, 1976.
  
- TIPKE, K. Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes (Bestuerungsmoral und Steuermoral), trad. HERRERA MOLINA, P. M. Madrid, Marcial Pons, 2002.
  
- TIPKE, K-LANG, J Steurrecht, Ein systematischer Grundriss, Köln, Verlag Cr. Otto Schmidt K. G. 1989.
  
- TRIBE, L. American Constitutional Law, Mineola, New York: The foundation Press, Inc. 1988.
  
- VAZQUEZ CUETO, J. C. Las cuentas y la documentación contable en la Sociedad Anónima, en Tratado de Derecho Mercantil, OLIVENCIA, FERNANDEZ NOVOA y JIMENEZ DE PARGA (dir.), Madrid, 2001.
  
- VICENT CHULIA, F. “Disposiciones generales, Balance, Cuenta de Pérdidas y Ganancias”, en URIA, MENENDEZ y OLIVENCIA (dir.), Comentario al régimen legal de las sociedades mercantiles, t. VIII, Las cuentas anuales de la Sociedad Anónima, vol. 1º, Madrid, 2000.
  
- VICENT CHULIA, F. Compendio crítico de Derecho Mercantil, tomo I, vol, 1º, Bosch, Barcelona, 1991.
  
- VICENT CHULIA, F. Introducción al Derecho Mercantil, 9º ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 1996.
  
- VILLAR EZCURRA, M. “La protección a los principios de seguridad jurídica y confianza legítima frente a las reformas tributarias retroactivas: consideraciones en torno a la Sentencia del Tribunal Constitucional sobre el gravamen complementario de las tasas de máquinas de azar”, QF núm. 6, 1997.

- VILLAR EZCURRA, M. Las disposiciones aclaratorias en la práctica jurídica (análisis crítico de su aplicación en el Derecho Público español y comunitario), Barcelona, Cedecs, 1996.
  
- VIÑUELA LLANOS, A. “La RIC, las sociedades transparentes y las nuevas sociedades transparentes” Revista Hacienda canaria, núm. 3, 2003.
  
- VON IHERING, R. El fin en el Derecho, Comares, Granada, 2000.
  
- WALDRON, J. “Legislators’ Intentions and Unintentional Legislation”, en MARMOR, A. (ed.) Law and Interpretation (Oxford: Clarendon Press, 1995.
  
- XAVIER, A. “Tipicidad y legalidad en el Derecho Tributario”, RDFHP núm. 120, 1975.
  
- YEBRA MARTUL ORTEGA, P. en AA VV Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, CEF, Madrid, 1999.
  
- ZINGALI, G. “L’elasticità della norma e la discrezionalità dell’amministrazione nel campo tributario”, Diritto e Pratica Tributaria, vol. XXXI, parte I, 1960.
  
- ZORNOZA PEREZ, J. J. El sistema de infracciones y sanciones tributarias (los principios constitucionales del derecho sancionador), Civitas, Madrid, 1992.