COMENTARIO DE JURISPRUDENCIA

ALGUNOS REQUISITOS DE LA BONIFICACIÓN POR PRODUCCIÓN DE BIENES CORPORALES DEL ARTÍCULO 26 DE LA LEY 19/1994

(REFLEXIONES AL HILO DE LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CANARIAS DE 19 DE NOVIEMBRE DE 2007)

VÍCTOR MANUEL SÁNCHEZ BLÁZQUEZ

Doctor en Derecho. Profesor de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Las Palmas de Gran Canaria

SUMARIO

I. Introducción.
II. Los hechos.
III. La distinción entre la sociedad cooperativa y sus socios y entre las actividades. realizadas por una y otros.
  A) El inicio de la argumentación del Tribunal
  B) Los requisitos de la bonificación relevantes
IV. La inexistencia de actividad productora en la actividad de la sociedad cooperativa.
  A) Las alegaciones de la entidad recurrente
  B) El centro de la argumentación del Tribunal
  C) Algunos ejemplos sobre la existencia de una actividad de producción de bienes corporales en la doctrina administrativa
V. Una reflexión *de lege ferenda*: una posible regulación particular para las sociedades cooperativas.
VI. A modo de conclusión.

I. INTRODUCCIÓN

La cuestión sustantiva objeto de debate en la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 19 de noviembre de 2007 (Sala de lo Contencioso-Administrativo de Santa Cruz de Tenerife, ponente D. Ángel Acevedo Campos) versa sobre algunos de los requisitos de la bonificación por producción de bienes corporales del art. 26 de la Ley 19/1994, de 6 de julio. En concreto, eran relevantes para el caso enjuiciado dos de ellos: el requisito objetivo de que se haya estado en presencia de una actividad de producción de bienes corporales, cuya venta genera unos rendimientos sobre los que se puede aplicar la bonificación; y, el requisito subjetivo de que sea el propio sujeto pasivo del IS o del IRPF que aplica el beneficio fiscal, y no otro distinto, el que realice aquella actividad productora.

Analicemos esta sentencia, lo que nos permitirá introducir algunas reflexiones sobre un beneficio fiscal que suele ser bastante olvidado, dado el protagonismo que asumen esos otros dos beneficios fiscales del régimen especial canario que se sitúan delante y detrás de aquél en el articulado de la mencionada Ley 19/1994.

II. LOS HECHOS

A partir de los datos que nos ofrece la sentencia y la resolución económico-administrativa que la precedió[1], conocemos que una sociedad cooperativa especialmente protegida (art. 9 de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas) tenía como socios a agricultores que se dedicaban al cultivo de plátanos. Esta actividad agrícola de cultivo de plátanos se llevaba a cabo por dichos agricultores. La sociedad cooperativa, por su parte, se encargaba de la recogida de las piñas de plátanos en el campo, su selección previa al llegar al almacén, así como su desmanillado, limpieza, lavado, clasificación, pesado, envasado, palatizado y refrigerado. Esta sociedad cooperativa, a su vez, tras la realización de las actividades mencionadas sobre los plátanos recogidos, ponía éstos a disposición de otra sociedad cooperativa de segundo grado, que es la que realizaba su comercialización.

La sociedad cooperativa mencionada en primer lugar presentó sus autoliquidaciones del IS de los ejercicios 1998 y 1999 dentro de los plazos previstos para ello y en ellas aplicó la bonificación por producción de bienes corporales del art. 26 de la Ley 19/1994 en relación con los rendimientos obtenidos por la venta de aquellos plátanos. Sin embargo, la aplicación de dicho beneficio fiscal es rechazada por la Administración tributaria en las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación que se practicaron sobre dichos ejercicios del IS, que son objeto de la correspondiente regularización administrativa.

Disconforme con las liquidaciones practicadas, se interpone una reclamación

[1] Resolución del TEAR de Canarias de 29 de marzo de 2006 (recl. nº 38/2497/2003, 38/2498/2003 y 38/2482/2003, que se encuentra en *Lexternet*).

económico-administrativa que es desestimada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias. Posteriormente, se acude al Tribunal Superior de Justicia de Canarias, que vuelve a desestimar el recurso interpuesto mediante la sentencia objeto de nuestro análisis.

III. LA DISTINCIÓN ENTRE LA SOCIEDAD COOPERATIVA Y SUS SOCIOS Y ENTRE LAS ACTIVIDADES REALIZADAS POR UNA Y OTROS

A) EL INICIO DE LA ARGUMENTACIÓN DEL TRIBUNAL

El Tribunal sitúa rápidamente en el lugar que corresponde la cuestión suscitada acerca de la aplicabilidad o no de la bonificación del art. 26 de la Ley 19/1994 al supuesto enjuiciado: la necesaria distinción entre los dos grupos de sujetos que aquí concurrían y, sobre todo, de las actividades que, respectivamente, realizaban.

Puesto que "se está en el caso de diferenciar –afirma la Sala- entre el actuar de la Sociedad Cooperativa Limitada (…) en sí y el de los socios agricultores de dicha cooperativa". Dicho actuar era diferente en un caso y otro "pues así como estos últimos –continúa el Tribunal- son los que desarrollan la producción agrícola de los plátanos y los ponen luego a disposición, para su ulterior venta, de la Cooperativa demandante, es ésta quien procede al almacenado, desmanillado, limpieza, lavado, clasificación, pesado, envasado, palatizado y refrigerado del plátano (…)".

B) LOS REQUISITOS DE LA BONIFICACIÓN RELEVANTES

El planteamiento que hace el Tribunal es totalmente correcto y preciso porque en él están implícitos los dos requisitos de la bonificación del art. 26 de la Ley 19/1994 que eran verdaderamente relevantes para el supuesto enjuiciado, ya que se cuestionaba su concurrencia en el caso particular:

- en primer lugar, el requisito objetivo, de índole material, de que se haya estado en presencia de una actividad, sea agrícola, ganadera, industrial o pesquera[2], de producción de bienes corporales; porque de acuerdo al tenor literal del precepto (art. 26. 1), los bienes corporales cuya venta trae consigo la obtención de unos rendimientos que se convierten en posible objeto de la bonificación son los "bienes corporales *producidos* en Canarias (…) propios de actividades agrícolas, ganaderas, industriales y pesqueras (…)"; a ello nos lleva también el inciso último de este mismo apartado 1º, que hace referencia nuevamente a la "*producción* de tales bienes en el archipiélago" como determinante de la bonificación y su mismo encabezamiento

[2] Por no encontrarse dentro de alguna de estas actividades, agrícolas, ganaderas, industriales o pesqueras, la Agencia Tributaria ha entendido como no susceptible de aplicar la bonificación a la actividad de construcción (resolución de 7 de mayo de 1999, NFC010001).

("empresas *productoras* de bienes corporales");

– en segundo lugar, el requisito subjetivo de que sea el propio sujeto pasivo del IS o del IRPF que aplica el beneficio fiscal, y no otro distinto, el que realice aquella actividad productora; puesto que a otra conclusión no puede llegarse desde el momento en que el art. 26. 1 dispone con una claridad meridiana que los bienes corporales generadores de determinados rendimientos por su venta sobre los cuales podrán aplicar esta bonificación los "sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades" y los "sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (…) siempre y cuando determinen sus rendimientos en régimen de estimación directa" son los "bienes corporales producidos en Canarias *por ellos mismos* (…)"; al mismo resultado nos conduce la vertiente subjetiva que muestra el propio encabezamiento del precepto ("Régimen especial de *las empresas productoras* de bienes corporales"), y que se encuentra también en el inciso final del apartado 1º que alude a "las *personas o entidades* domiciliadas en Canarias o en otros territorios *que se dediquen a la producción* de tales bienes en el archipiélago, mediante sucursal o establecimiento permanente".

IV. LA INEXISTENCIA DE ACTIVIDAD PRODUCTORA EN LA ACTIVIDAD DE LA SOCIEDAD COOPERATIVA

A) LAS ALEGACIONES DE LA ENTIDAD RECURRENTE

La entidad recurrente era muy consciente de la exigencia legal de estos dos requisitos para poder disfrutar de la bonificación cuestionada. Al menos así lo muestra en la argumentación empleada para defender la aplicación del beneficio fiscal ante los Tribunales. En concreto, ciertamente partía de la idea de que tenía que haberse realizado una actividad de producción de bienes corporales. Pero también entendía que esta actividad productora de bienes corporales, además, tenía que haberse llevado a cabo por ella misma, la sociedad cooperativa. No siendo suficiente, por tanto, para cumplir las previsiones legales del art. 26 de la Ley 19/1994, que la actividad de producción demandada por la norma hubiera sido realizada por otros sujetos distintos, los agricultores, por mucho que ellos fueran precisamente los socios de la cooperativa.

Por este motivo, la entidad se ve en la necesidad de sostener en su demanda, "con gran esfuerzo dialéctico" según el Tribunal Superior de Justicia de Canarias, que ella misma realizaba una actividad de producción. En concreto[3], entendía que en el caso enjuiciado efectivamente tenía lugar una "actividad transformadora, que elabor[a] un

[3] Extraemos esta argumentación de la resolución del TEAR, antes citada, que precedió a la sentencia objeto de nuestro análisis.

producto diferente a los materiales transformados, no sólo en cuanto a su forma, sino también respecto de sus aplicación", recogiendo así la doctrina administrativa consolidada al respecto que luego asumirá también el Tribunal. Y "así –aplicando lo anterior al caso concreto-, una piña de plátanos, tal como está en la platanera carece de valor y no tiene ninguna utilidad, siendo imprescindible transformarla en plátanos "empaquetados" para poder comercializarlos".

Se estaba en presencia, por tanto, en su opinión, de un "proceso industrial", en el que los plátanos se transformaban "para que reúnan las condiciones de ser comercializados y consumidos en el mercado". Para ello "los productores han tenido que construirse una nave industrial, dotarla de maquinaria adecuada, cámaras de frío y contratar el personal fijo especializado en este tipo de actividades". El "proceso industrial desarrollado por la cooperativa consiste en la recogida de las piñas en el campo, selección previa al llegar al almacén, desmanillado, limpieza, lavado, clasificación, pesado, envasado, palatizado y refrigerado, para ponerlo a disposición de la cooperativa de segundo grado (…) que lo comercializa".

B) EL CENTRO DE LA ARGUMENTACIÓN DEL TRIBUNAL

El Tribunal Superior de Justicia de Canarias, sin embargo, rechaza la argumentación de la recurrente, aunque aplicando al caso concreto la misma doctrina administrativa que había mencionado ésta en su demanda. Puesto que, en su opinión, las actividades que la sociedad cooperativa realizaba "no implican operación transformadora alguna por la que, a través de un proceso de fabricación, se elabore, partiendo de materias primas iniciales, un producto de características diferentes a las de tales materias, tanto en su forma como en sus aplicaciones, y sí, en cambio, unas simples labores de acondicionamiento y envasado del plátano que no alteran bajo concepto alguno la naturaleza y estado inicial de dicho producto, en cuanto no generan nada distinto de la materia prima originaria o, lo que es lo mismo, no hacen cambiar de forma a una cosa, ni transmutan una cosa en otra, acorde con el significado del vocablo "transformar" en el Diccionario de la Real Academia de la Lengua".

La sociedad cooperativa, añade más adelante, "únicamente se limita a recoger la producción de sus socios y a acondicionarla, empaquetarla y tenerla dispuesta para la venta, pero no a realizar una transformación de la materia prima (plátano) para obtener un producto diferente, sin que pueda hablarse, por tanto, de una cooperativa productora-transformadora de bienes que pudiera permitirle el beneficio de la bonificación del art. 26.1 de la Ley 19/1994 (…)"

Desde nuestro punto de vista, es correcta esta solución que da el Tribunal a la cuestión relativa a si la sociedad cooperativa realizaba o no una auténtica actividad de producción de bienes corporales. El plátano, o la piña de plátanos, que sale de la platanera, no es algo distinto del plátano, o la piña de plátanos, que se comercializa. Y esto es así por más que estos últimos, tal como se ponen a disposición de los comer-

ciantes o consumidores, hayan sido el objeto de una actividad, variada y necesaria, desde el momento en el que se desprendieron de la platanera: recogida, selección, desmanillado, limpieza, lavado, clasificación, pesado, envasado, palatizado, refrigerado, etc. Resulta, en nuestra opinión, ciertamente forzada la interpretación sostenida en la demanda de que los plátanos "empaquetados" son algo diferente a las piñas de plátanos en la platanera, al ser el resultado de una auténtica actividad transformadora.

C) ALGUNOS EJEMPLOS SOBRE LA EXISTENCIA DE UNA ACTIVIDAD DE PRODUCCIÓN DE BIENES CORPORALES EN LA DOCTRINA ADMINISTRATIVA

Puede ser ilustrativo, en este mismo sentido, examinar algunos de los supuestos analizados por la Dirección General de Tributos (DGT) y el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Canarias en los que se cuestionaba si se estaba o no en presencia de una actividad de producción de bienes corporales, necesaria para el disfrute de la bonificación del art. 26 de la Ley 19/1994. A la luz de los mismos, puede confirmarse la corrección de la solución dada por el Tribunal de Justicia de Canarias en esta sentencia, teniendo en cuenta, además, que partía de la misma doctrina administrativa existente sobre esta cuestión.

Así, se ha entendido que sí se estaba ante una actividad productora en los supuestos siguientes, pudiéndose aplicar este beneficio fiscal a los mismos:

- a la actividad de artes gráficas, en la que se realiza el corte de bobinas de papel, el coloreado y la impresión de imágenes o textos (contestaciones de la DGT 22 de diciembre de 1999[4] y de 7 de enero de 2000[5]);

- a la fabricación de cigarros puros, en el que se parte de una materia prima (tabaco en rama) que es manipulada para su transformación en un producto final (cigarros puros) aptos para el consumo humano (contestación de la DGT de 30 de octubre de 2000[6]);

- a la actividad de producción de áridos, en la que se producen diferentes calidades de áridos mediante rotura de la roca y un posterior proceso de pulverización, trituración y selección (contestación de la DGT de 22 de diciembre de 1999[7]);

- a la fabricación de artículos de carpintería metálica, aunque no a la instalación de los elementos fabricados (contestación de la DGT de 22 de diciembre de 1999[8]);

[4] Nº consulta 2436/1999, NFC010595.
[5] Nº consulta 3/2000, NFC010661.
[6] Nº consulta 1916/2000, NFC011976.
[7] Nº consulta 2438/1999, NFC010654.
[8] Nº consulta 2441/1999, NFC010566.

– a la fabricación de cabos para el amarre de buques y para el soporte de las redes de pesca, lo que se hace a partir de fibras que compra ya hiladas, sintéticas, de algodón, de esparto y cables de acero, si bien siempre y cuando no se pueda entender como una actividad de fibras sintéticas al estar ésta excluida por la Ley (contestación de la DGT de 23 de diciembre de 1999[9]);

– a la actividad que realiza una planta desaladora por ósmosis inversa dedicada a la potabilización de agua destinada a la agricultura (contestación de la DGT de 21 de septiembre de 2004[10]);

– a la elaboración y fabricación de productos cárnicos, en la que se adquieren piezas enteras de diversos animales, que se cuartean o despiezan, trocean y filetean, deshuesan, someten a procesos de ahumado, adobo, asado o curado, o bien se transforman en embutido (contestaciones de la DGT de 28 de enero de 2005[11] y de 10 de noviembre de 2006[12]); también a un supuesto similar en el que concretamente se elaboran productos salados (manitas de cerdo saladas, panceta salada y costillas de cerdo saladas) y fiambres de lomo adobados (lomo adobado y lomo al ajillo) (contestación de la DGT de 20 de junio de 2007[13]); y,

– a la fabricación de extractores eólicos ecológicos de aire, consistiendo tal fabricación en el ensamblaje de diferentes componentes subcontratados a proveedores con otras piezas fabricadas directamente por la propia empresa (contestación de la DGT de 27 de febrero de 2007[14].

Por el contrario, se ha considerado inadmisible la aplicación de la bonificación del art. 26 de la Ley 19/1994 a los siguientes supuestos, por no estar ante una actividad de producción de bienes corporales:

– a la actividad de reciclaje de metales viejos, realizando unas labores de clasificación, limpieza, troceo y prensado de los metales para proceder después al paletizaje y embalaje con el objeto de preparar los materiales compactados para su transporte hasta la fundición receptora; se ha considerado que en este supuesto se está en presencia más bien de una actividad de mera manipulación y preparación de un producto que no supone la transformación del mismo (contestaciones de la DGT de 14 de noviembre de 1996[15] y de 22 de abril de 1999[16]);

[9] Nº consulta 2439/1999, Canarias Fiscal, nº 7 (2000), pág. 63.
[10] Nº consulta 1765/2004, NFC019788.
[11] Nº consulta 26/2005, NFC020318.
[12] Nº consulta 2244/2006, JUR 2007/7095.
[13] Nº consulta V1328/2007, NFJC026031.
[14] Nº consulta V0422/2007, JUR 2007, 101524.
[15] NFC006004.
[16] NFC010002.

– a la actividad de reciclado de papel cuando a partir de la materia prima (residuos de papel) se obtiene a su vez la materia prima que servirá a las industrias papeleras para elaboración de papel reciclado, fase esta última que no se lleva a cabo (resolución del TEAR de Canarias de 26 de junio de 2000[17]);

– a una empresa dedicada a la edición de un periódico, pues la producción propiamente dicha la realiza la empresa de artes gráficas (resolución del TEAR de Canarias de 27 de abril de 2005[18]); y,

– a la instalación de los elementos de carpintería metálica, aunque sí a su fabricación (contestación de la DGT de 22 de diciembre de 1999[19]).

V. UNA REFLEXIÓN *DE LEGE FERENDA*: UNA POSIBLE REGULACIÓN PARTICULAR PARA LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS

Aunque entendemos que la solución a que llega el Tribunal en esta sentencia es correcta, al exigir el art. 26 de la Ley 19/1994 que el sujeto pasivo del IS o del IRPF que obtiene los rendimientos derivados de la venta de bienes corporales sea el mismo que lleva a cabo su producción, puesto que según vimos se ha de tratar de "bienes corporales producidos (…) por ellos mismos", no deja de ser cuestionable que en un supuesto como el enjuiciado no pueda aplicarse una bonificación que pretende establecer un régimen fiscal favorable a la producción de bienes corporales en Canarias. Dicho desde otra perspectiva, no deja de suscitar dudas acerca de su razonabilidad la exigencia legal de que coincida el sujeto productor y el sujeto vendedor, al menos tal como aparece previsto en la norma sin matización alguna para ningún supuesto.

En esta línea cabe situar alguno de los argumentos empleados por la recurrente, si bien sólo de modo marginal, cuando aludía a que ante la necesidad de llevar a cabo las tareas previas a la comercialización del producto, "los productores solamente disponen de dos alternativas": "o empaquetan en sus fincas, o se agrupan en cooperativas, radicando la diferencia en que en el primer caso [de acuerdo al criterio del inspector] pueden acogerse a las bonificaciones del artículo 26 de la Ley 19/1994, y en el segundo supuesto [no], situación totalmente anticonstitucional". Puesto que conforme a este criterio, "quedarían fuera de la bonificación los pequeños productores que se agrupan en entidades cooperativas, creando un trato discriminatorio en perjuicio de estos últimos (…)".

Además, no puede desconocerse que dadas las estructuras económicas del sector agrario en las Islas Canarias, suelen ser frecuentes supuestos como el enjuiciado en esta sentencia en los que la actividad de

[17] Recl. nº 35/2584/1998, Hacienda Canaria, nº 4, págs. 146-147.
[18] Recl. nº 38/1893/2002 y 38/1894/2002, Hacienda Canaria, nº 13, págs. 132-133.
[19] Nº consulta 2441/1999, NFC010566.

producción agrícola y de comercialización de dichos productos se ubican en sujetos formalmente distintos, pero que guardan una intensa relación entre sí[20]: esto es especialmente evidente en el caso de las cooperativas, expresión perfecta de la solidaridad y ayuda mutua, que gozan incluso de una protección constitucional específica (art. 129. 2 de la Constitución Española).

Por este motivo, no sería irrazonable que en estos supuestos la sociedad cooperativa pudiera aplicar la bonificación a los rendimientos derivados de la venta de los bienes corporales producidos por sus socios. Se permitiría entonces la aplicación del beneficio fiscal a unos rendimientos que se derivan de la venta que realiza la cooperativa de unos bienes corporales producidos en Canarias, teniendo en cuenta la actividad realizada por ella de preparación última de los productos para la venta. Sin que se desviara la finalidad perseguida por el legislador en estos supuestos ya que los beneficiados reales seguirían siendo los productores de bienes corporales. A pesar de que en este caso, el de los socios cooperativistas, dichos sujetos productores sean distintos formalmente del sujeto que realiza aquella venta, la sociedad cooperativa, pero que estaría perfectamente justificado en este supuesto dadas las peculiares y estrechas relaciones entre ésta y aquéllos. Desde esta óptica podría decirse que en cierto sentido, como se indicaba por la recurrente, la labor complementaria que realiza la cooperativa "no podría entenderse nunca como actividad independiente, puesto que sin este último proceso los plátanos no estarían en condiciones de ser comercializados ni consumidos en el mercado (…)".

De todos modos, estos argumentos deben situarse, en nuestra opinión, en un plano *de lege ferenda*, sin que sea posible, por tanto, llegar a un resultado interpretativo distinto a la vista de la norma positiva actual[21]. Creemos, por otra parte, que dado el ámbito en el que se sitúa la regulación cuestionada, el de un beneficio fiscal con fines de fomento o protección económica o social, es ciertamente difícil encontrar un supuesto de inconstitucionalidad de la norma legal, por vulneración del principio de igualdad, pese a ser esto algo sugerido por la recurrente en su demanda.

Además, debe tenerse en cuenta que no es que en estos supuestos no pueda aplicarse la bonificación, produciéndose la dis-

[20] Esto es algo que ya puso de relieve en relación con la redacción originaria del art. 26 de la Ley 19/1994 J. M. González Peñuela, "La bonificación regulada en el artículo 26 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias y su compatibilidad con la Reserva para Inversiones en Canarias regulada en el artículo 27 de la misma Ley", en *Canarias Fiscal*, nº 1 (1999), pág. 79.

[21] Al mismo resultado llegamos en relación con una problemática similar que se planteaba en la redacción originaria de este art. 26 de la Ley 19/1994, conforme a la cual, desde nuestro punto de vista, se exigía la coincidencia en el mismo sujeto de la condición de productor y exportador. *Vid*. V. M. Sánchez Blázquez, "Algunas cuestiones sobre la originaria bonificación del artículo 26 de la Ley 19/1994 por exportación de bienes corporales (reflexiones al hilo de la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 2 de junio de 2003)", en *Hacienda Canaria*, nº 7, págs. 211 y ss. En un sentido similar se habían pronunciado con anterioridad, F. Hernández González, "Los beneficios tributarios contenidos en los artículos 24 a 27 de la Ley 19/1994, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias", en *Noticias de la Unión Europea*, nº 130 (1995), pág. 80; y, González Peñuela, "La bonificación regulada...", pág. 79.

criminación denunciada de los pequeños agricultores, necesitados de asociarse a través de sociedades cooperativas, frente a los grandes agricultores, con medios suficientes para realizar ellos mismos la actividad de preparación de los productos agrícolas para su comercialización y venta. Sino simplemente, como precisa el Tribunal Superior de Justicia de Canarias en su sentencia, que son "los socios agricultores de la cooperativa -y no dicha cooperativa-, al ser los que desarrollan propiamente la producción agrícola del plátano, [los que] estarían facultados para acogerse a la bonificación de cuota prevista en el art. 26.1 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, por razón de los rendimientos derivados de la venta o exportación que se realizare del plátano por ellos mismos producido en Canarias (…)".

VI. A MODO DE CONCLUSIÓN

El Tribunal Superior de Justicia de Canarias, en su sentencia de 19 de noviembre de 2007, llega a la conclusión, acertada desde nuestro punto de vista, de que las actividades de recogida, selección, desmanillado, limpieza, lavado, clasificación, pesado, envasado, palatizado y refrigerado, realizadas por una sociedad cooperativa respecto de los plátanos de sus socios, agricultores dedicados a su cultivo, no pueden considerarse una actividad de producción de bienes corporales. Se rechaza así que los plátanos "empaquetados", dispuestos para su comercialización, sean un producto diferente a los plátanos que se encuentran en las plataneras. Y puesto que el art. 26 de la Ley 19/1994 exige que el sujeto que aplica la bonificación regulada en él, perceptor de los rendimientos derivados de la venta de bienes corporales, sea el mismo que produce dichos bienes, entiende, de forma correcta en nuestra opinión, que la cooperativa no puede disfrutar del beneficio fiscal en este supuesto.

Cuestión distinta es la relativa a si en estos supuestos de actividades de producción y comercialización de productos agrícolas realizadas a través de sociedades cooperativas en el sentido expuesto, lo que está bastante extendido en el archipiélago, es razonable que sólo pueda aplicarse la bonificación por el agricultor productor y no por la sociedad cooperativa. No obstante, a la vista del Derecho positivo hoy vigente, esto sólo puede sostenerse desde una perspectiva *de lege ferenda*. Téngase en cuenta que la finalidad del art. 26 de la Ley 19/1994 es establecer un régimen fiscal favorable para la producción en Canarias de bienes corporales que se comercializan, sin que debiera ser relevante a este respecto la concreta forma de organización de la misma.

ANEXO

FUNDAMENTOS DE DERECHO DE LA RESOLUCIÓN DEL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, DE 29 DE MARZO DE 2007

PRIMERO.- Concurren en el supuesto los requisitos de competencia, legitimación y formulación en plazo que son presupuesto para la admisión a trámite del presente recurso de alzada en el que se plantea cual debe ser la legislación aplicable en el ejercicio 1996 y siguientes en relación con la deducción por inversiones de sociedades establecidas en el territorio de Canarias.

SEGUNDO.- Dispone la Disposición Transitoria Cuarta de la Ley 19/1994, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, declarada expresamente vigente en lo que se refiere al Impuesto sobre Sociedades por Ley 43/1995 de 27 de diciembre (disp. derog. única, 2.20) que: "*En el supuesto de supresión del Régimen General de Deducción por Inversiones regulado por la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, su aplicación futura en las islas Canarias, mientras no se establezca un sistema sustitutorio equivalente, continuará realizándose conforme a la normativa vigente en el momento de la supresión".*

Por su parte el artículo 94 de la Ley 20/91, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, declarado expresamente vigente por Ley 43/1995, de 27 de diciembre (disp. derog. única, 2.9) establece que: "*1. Las sociedades y demás entidades jurídicas sujetas al Impuesto sobre Sociedades, con domicilio fiscal en Canarias, podrán acogerse a partir del primer ejercicio económico cerrado con posterioridad a 31 de diciembre de 1991, y en relación a las inversiones realizadas y que permanezcan en el Archipiélago, al régimen de deducción previsto en el artículo 26 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, de acuerdo con las siguientes peculiaridades:*

a) Los tipos aplicables sobre las inversiones realizadas serán superiores en un 80 por 100 a los del régimen general, con un diferencial mínimo de 20 puntos porcentuales.

b) (Según redacción dada por Ley 19/1994, de 6 de junio (disp. adic. cuarta)**.** *La deducción por inversio-*

*nes tendrá como **límite máximo** el porcentaje que a continuación se indica de la cuota líquida resultante de minorar la cuota íntegra en el importe de las deducciones por doble imposición, y, en su caso, las bonificaciones previstas en el artículo 25 de la Ley 61/1978 de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. Tal porcentaje será siempre superior en un 80 por 100 al que para cada modificación de la deducción por inversiones se fije en el régimen general, con **un diferencial mínimo de 35 puntos porcentuales**.*

***2.** El régimen de deducción por inversiones del presente artículo será de aplicación a las sociedades y demás entidades jurídicas que no tengan su domicilio fiscal en Canarias, respecto de los establecimientos permanentes situados en este territorio y siempre que las inversiones correspondientes se realicen y permanezcan en el Archipiélago.*

En este caso el límite máximo de deducción sobre la cuota liquida a que se refiere la letra b) del número 1 anterior, se aplicará con independencia del que corresponda por las inversiones acogidas al régimen general.

(...)

***4.** En lo que no se oponga a lo establecido en los números anteriores del presente artículo, se estará a lo dispuesto en la normativa general de la deducción para inversiones regulada en la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades y disposiciones complementarias".*

Por tanto, la deducción por inversiones en activos fijos nuevos resulta de aplicación en Canarias conforme al régimen que estuviere vigente con anterioridad a su supresión, salvo que se estableciera expresamente un régimen sustitutorio.

Por su parte, la Ley 43/95 no obstante no prever en su articulado deducción por inversiones en activos fijos ordinarios, introdujo dicho beneficio fiscal en la Disposición Adicional Duodécima:

*"**1.** Con efectos para los períodos impositivos que se inicien dentro de 1996, los sujetos pasivos podrán deducir de la cuota íntegra el 5 por 100 del importe de las inversiones en elementos nuevos del inmovilizado material, excluidos los terrenos, afectos al desarrollo de la explotación económica de la entidad, que sean puestos a disposición del sujeto pasivo dentro de dichos períodos impositivos.*

(...)

***7.** El importe de la deducción no podrá exceder del 15 por 100 de la cuota íntegra, minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y las bonificaciones.*

Las cantidades no deducidas podrán aplicarse, respetando igual límite, en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los cinco años inmediatos

y sucesivos, entendiéndose que esas cantidades están incluidas entre las deducciones a que se refiere el apartado 4 de la disposición transitoria undécima".

Asimismo la Disposición Transitoria Undécima regulaba la aplicación de los saldos pendientes de las deducciones establecidas en la normativa anterior:

"***1.*** *Las cantidades pendientes de deducción correspondientes a los beneficios fiscales establecidos en el artículo 26 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades; en la Ley 12/1988, de 25 de mayo; en la Ley 30/1990, de 27 de diciembre; en la Ley 31/1992, de 26 de noviembre; en la disposición adicional séptima de la Ley 39/1992, de 29 de diciembre, se aplicarán en las liquidaciones correspondientes a los períodos impositivos que se inicien a partir de la entrada en vigor de la presente Ley, en las condiciones y requisitos previstos en las citadas Leyes.*

2. *Si el sujeto pasivo, de acuerdo con lo establecido en el artículo 218.3 del Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, hubiese optado por aplicar la deducción por inversiones en activos fijos materiales nuevos en los períodos impositivos en que se realicen los pagos, la deducción se aplicará en las liquidaciones de los períodos impositivos que se inicien a partir de la entrada en vigor de la presente Ley en los que se efectúan los referidos pagos, en las condiciones y requisitos previstos en la citada norma.*

3. *Las deducciones a que se refieren los apartados anteriores se deducirán respetando el límite sobre cuota líquida previsto en las referidas Leyes y en las correspondientes Leyes de Presupuestos Generales del Estado.*

A estos efectos se entenderá por cuota líquida la resultante de minorar la cuota íntegra en las deducciones y bonificaciones previstas en los Capítulos II y III del Título VI de esta Ley.

4. *Las deducciones procedentes de diferentes modalidades o períodos impositivos del artículo 26 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, excepto la correspondiente a la creación de empleo, no podrán rebasar un límite conjunto del 35 por 100 de la cuota líquida*

5. *Las deducciones a que se refieren los apartados anteriores se practicarán una vez realizadas las deducciones y bonificaciones establecidas en los Capítulos II y III del Título VI de esta Ley y, a continuación, las deducciones establecidas en el Capítulo IV del Título VI, cuyo límite se computará independientemente del establecido en el apartado 4*".

TERCERO.- A la vista de la normativa anterior la cuestión a abordar consiste por tanto en determinar cual debe ser la legislación aplicable a la que se refiere la Ley de 1994 cuando señala que "...*mientras no se establezca un sistema sustitutorio equivalente, continuará realizándose conforme a la normativa vigente en el momento de la*

supresión," ya que de ser aplicable la contenida en la Ley 61/78, la deducción, por aplicación de su normativa específica territorial que permite acumulación de los límites de la legislación especial y los contenidos en la ley general, podría absorber totalmente la cuota tributaria. Por el contrario, de entenderse que la normativa aplicable es la específica contenida en la Disposición de la Ley 43/95, el límite resultante de la combinación de la normativa transitoria de la Ley 43/95 con el art. 94 de la ley 20/1991, quedaría limitado al 70% de la misma.

A tales efectos debe señalarse que la disposición derogatoria única de la Ley de 1995, en su apartado 4 declara expresamente derogada la Ley 61/1978 del Impuesto sobre Sociedades hasta entonces vigente, derogación no matizada en cuanto a su ámbito especial, por lo que habrá de entenderse que está derogada para todo el territorio nacional, incluido Canarias. Tal disposición, efectivamente, prevé que el sistema de deducción por inversiones de la Ley de 1978 se aplique en las islas Canarias mientras no se establezca un sistema sustitutorio equivalente. Pues bien, a la vista de lo establecido en la Disposición Adicional duodécima debe concluirse que la propia Ley 43/95 establece un sistema sustitutorio de la normativa anterior que debe entenderse aplicable tanto por la especialidad temporal de la norma transitoria, como por la previsión derogatoria de la Ley que no hace excepción respecto a la legislación anterior ni de territorio ni de materia o concepto alguno regulado por la ley derogada.

Por tanto, para el ejercicio 1996 y ejercicios siguientes, la normativa aplicable para la deducción por inversiones en Canarias es la recogida en la Disposición Adicional 12 y Transitoria 11 de la Ley 43/95, con las peculiaridades contenidas en el artículo 94 de la Ley 20/91, resultando por tanto un límite de deducción del 70% sobre la cuota líquida resultante de minorar la cuota íntegra en el importe de las deducciones por doble imposición, y, en su caso, las bonificaciones, siendo por tanto ajustada a Derecho la regularización practicada por la Dependencia de Inspección.

EN CONSECUENCIA,

ESTE TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el recurso de alzada interpuesto por la entidad **..., S.L.** y contra Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de ... de fecha 28 de Mayo de 2004 relativa a Impuesto sobre Sociedades ejercicios 1998 y 1999, por un importe de 718.747,05 ? **ACUERDA: Desestimar** el recurso de alzada y confirmar la resolución impugnada.

FUNDAMENTOS DE DERECHO DE LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CANARIAS, DE 19 DE NOVIEMBRE DE 2007

(SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO DE SANTA CRUZ DE TENERIFE)

Ponente: Ilmo. Sr. Magistrado D. Ángel Acevedo y Campos

PRIMERO.- Revisadas por la Administración Tributaria, en funciones de comprobación e investigación, las declaraciones que, en concepto de Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1998 y 1999, había presentado la Cooperativa recurrente, la primera disconformidad que muestra dicha Administración recae sobre las amortizaciones de inmovilizado practicadas por la actora en los referidos ejercicios y sostiene al efecto que todos los bienes o elementos comprendidos en tal capítulo han sido amortizados hasta el 31 de diciembre de 1995 por un importe inferior al establecido en el art. 48 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, en cuanto que al haber regido esta normativa durante los períodos impositivos 1990-1995 en los que se comprenden las amortizaciones, debían tener los elementos amortizables, a efectos fiscales, una amortización mínima representada por la cuota lineal necesaria para cubrir el valor del elemento a amortizar en el período máximo de amortización fijado en las Tablas oficialmente aprobadas y que se considera como vida útil del elemento (art. 48 y 49.2 del R. Decreto 2631/1982), por lo que fijada en el Acta de disconformidad la amortización mínima que dejó de aplicar la actora y que se identifica, desde la fecha de adquisición de los bienes hasta el 31 de diciembre de 1995, con las distintas cantidades que se reflejan en la mencionada Acta, claro es que si a este defecto de amortización apreciado por la Administración había que sumar la amortización acumulada que practicó el obligado tributario, el resultado de la amortización acumulada de los distintos bienes, al inicio del período de comprobación e investigación, no podía ser otro que la adición de dicha amortización acumulada con la amortización mínima prevista en el art. 48, lo que determinó un exceso de amortizaciones en los ejercicios 1998 y 1999 que lógicamente vienen a incrementar la base imponible de los respectivos ejercicios, sin posibilidad de invocarse la pres-

cripción de los períodos impositivos en que se iban amortizando los bienes, ya que una cosa es que pudieran estar prescritos a efectos de determinar y liquidar la Administración la deuda tributaria correspondiente y otra bien distinta que la Oficina Gestora de Hacienda comprobara en tales períodos el cálculo de las correctas amortizaciones para proceder luego a la liquidación en períodos no prescritos, corrigiendo el exceso de amortización comprobado sobre el declarado en los ejercicios 1998 y 1999.

SEGUNDO.- Considerado por la Administración Tributaria que la Sociedad Cooperativa recurrente se acogió indebidamente en los ejercicios 1998 y 1999 a la bonificación establecida en el art. 26 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del REF de Canarias, precepto que confiere a los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades el goce de una bonificación de la cuota correspondiente a los rendimientos derivados de la venta de bienes corporales producidos en Canarias por ellos mismos, propios de actividades agrícolas, ganaderas, industriales y pesqueras, se está en el caso de diferenciar entre el actuar de la Sociedad Cooperativa… en sí y el de los socios agricultores de dicha cooperativa, pues así como estos últimos son los que desarrollan la producción agrícola de los plátanos y los ponen luego a disposición, para su ulterior venta, de la Cooperativa demandante, es ésta quien procede al almacenado, desmanillado, limpieza, lavado, clasificación, pesado, envasado, palatizado y refrigerado del plátano, poniendo de esta forma en práctica la Cooperativa unas actividades que, contrariamente a lo sostenido con gran esfuerzo dialéctico en la demanda, no implican operación transformadora alguna por la que, a través de un proceso de fabricación, se elabore, partiendo de materias primas iniciales, un producto de características diferentes a las de tales materias, tanto en su forma como en sus aplicaciones, y sí, en cambio, unas simples labores de acondicionamiento y envasado del plátano que no alteran bajo concepto alguno la naturaleza y estado inicial de dicho producto, en cuanto no generan nada distinto de la materia prima originaria o, lo que es lo mismo, no hacen cambiar de forma a una cosa, ni transmutan una cosa en otra, acorde con el significado del vocablo "transformar" en el Diccionario de la Real Academia de la Lengua, por lo que teniendo en cuenta estas observaciones, forzoso es reconocer que si bien los socios agricultores de la cooperativa, al ser los que desarrollan propiamente la producción agrícola del plátano, estarían facultados para acogerse a la bonificación de cuota prevista en el art. 26.1 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, por razón de los rendimientos derivados de la venta o exportación que se realizare del plátano por ellos mismos producido en Canarias, no ocurre lo mismo respecto a …Sociedad Cooperativa…, que únicamente se limita a recoger la producción de sus socios y a acondicionarla, empaquetarla y tenerla dispuesta para la venta, pero no a realizar una transformación de la materia prima (plátano) para obtener un producto diferente, sin que pueda hablarse, por tanto, de una cooperativa productora-transformadora de bienes que pudiera permitirle el beneficio de la bonificación del art. 26.1 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, que, por otro lado, cuando la recurrente trata de obtenerlo basándose en contestaciones de consultas a la Administración

Tributaria, olvida que el art. 107.2 de la LGT, entonces vigente, no confiere efectos vinculantes a las contestaciones que la Administración del ramo dé a las consultas formuladas por los sujetos pasivos fuera de los supuestos previstos en los apartados 4 y 5 del propio art. 107, excepciones aquí ajenas, sucediendo lo propio en lo que concierne al precedente administrativo que se invoca en el fundamento jurídico material primero B del escrito de demanda, con denuncia, a la vez, de la falta de motivación prevista en el art. 54 c) de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, ya que al no poderse conocer los pormenores y datos de la Cooperativa traída a comparación a través de los documentos unidos a la demanda, no es posible entrar en la valoración del precedente señalado por la actora.

TERCERO.- Siendo doctrina reiterada del Tribunal Constitucional -sentencias de 21 de enero de 1987, 21 de enero de 1988 y 6 de febrero de 1989- y del Tribunal Supremo -sentencias de 21 de septiembre de 1981, 26 de mayo de 1987, 20 de diciembre de 1989 y 3 de julio de 1990- la de que los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al Derecho Administrativo sancionador y ello tanto en un sentido material como procedimental, lo que implica que en el campo sancionador administrativo la extrapolación al mismo de los principios de la esfera punitiva exige que la conducta infractora reúna los requisitos que en el ámbito penal se establecen para los delitos y faltas, no pudiendo, en consecuencia, basarse la responsabilidad administrativa, al igual que la penal, sino en la culpabilidad por dolo, entendido éste como la voluntad consciente de infringir la norma de aplicación, o por culpa o negligencia, ha llevado todo ello a que tratándose de sanciones por infracciones tributarias, se exija por la doctrina jurisprudencial como presupuesto necesario no sólo una conducta tipificada y sancionada por Ley como antijurídica, sino también culpable, aún a título de simple negligencia, lo que se traduce en que en el sistema punitivo y sancionador actual hayan quedado superados antiguos vestigios de una responsabilidad objetiva y sin culpa, significando la ausencia de actitud dolosa o culposa la inexistencia de infracción, doctrina que plasmada también en el apartado XIV de la exposición de Motivos de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre y últimamente en igual Exposición de la Ley 25/1995, de 20 de julio, de Modificación parcial de la Ley General Tributaria, no puede decirse, sin embargo, que haya sido vulnerada con motivo de la infracción tributaria en que incidió la recurrente por acogerse indebidamente a la bonificación de cuota regulada en el art. 26.1 de la Ley 30/1992, pues aparte de cumplirse los principios básicos de legalidad y tipicidad, propios del ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración, en la normativa contenida en los arts. 79 a), 80 y 87 de la Ley General Tributaria, preceptos en los que se asienta la sanción impuesta por el referido ilícito, el que la actora se acogiera indebidamente en las autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 1998 y 1999 a la bonificación fiscal contemplada en el mencionado art. 26.1, revela una falta de cuidado o atención por parte del contribuyente en la declaración del expresado impuesto que además de ser de todo punto incompatible con el uso de la diligencia adecuada en el cumplimiento de las obligaciones tributarias susceptible de exoneración de res-

ponsabilidad por infracciones cuando aquélla esté amparada en una interpretación razonable de la norma (art. 774 d de la LGT), supuso, a la vez, una contravención, al menos involuntaria, de la norma contenida en el art. 79.a) de la Ley General Tributaria, que al reputar de falta grave el dejar de ingresar dentro de los plazos reglamentariamente señalados la totalidad o parte de la deuda tributaria, llevando ello aparejado la sanción pecuniaria en los términos fijados en el art. 87.1 de la citada Ley, vino a incurrir en tal infracción la Cooperativa demandante, al serle la misma imputable a título de negligencia, de acuerdo con lo normado en el art. 77.1 de la LGT, que viabiliza la posibilidad de que las infracciones tributarias se cometan también por simple culpa.

CUARTO.- Determinada incorrectamente por la actora la deducción por inversiones en activos fijos correspondiente al ejercicio 1999 del Impuesto sobre Sociedades, en cuanto consignó erróneamente en la casilla 885 de su autoliquidación la cantidad de 18.148.644 pts., total de la inversión, en lugar de 4.537.161 pts. (25 por 100 de la inversión realizada), lo que determinó que la Administración efectuara una propuesta de liquidación en la que la cuota íntegra ajustada, luego de aplicarse la bonificación de la Ley 20/1990 (50% de la cuota íntegra de 2.854.639 pts.), quedó fijada en 1.427.320 pts., no procediendo en el ejercicio aplicar más deducción que el 50% de dicha cuota resultante, o sea, 713.660 pts., con la adición de la deducción que pendía del ejercicio 1998, cifrada en 652.673 pts., y que arrojó un resultado definitivo de la deducción de 1.366.333 pts., viene a colegirse que la referida conducta de la Cooperativa demandante y que esta misma ha reconocido deberse a un error propio, implicó un actuar culposo y descuidado que permite imputar a aquélla la infracción tipificada en el art. 79 d) de la Ley General Tributaria, al haber acreditado improcedentemente partidas positivas a deducir en la base imponible, pues tal error, que se asimila al de carácter vencible identificado con la imprudencia por el art. 14.1 del Código Penal, -precepto aplicable, por extrapolación, al campo del Derecho Administrativo sancionador-, no puede caer fuera del ámbito de la negligencia o culpa bajo el que, acorde con el art. 77.1 de la LGT, pueden cometerse también y ser sancionadas las infracciones tributarias, caso del ilícito grave del art. 79 d) de la citada Ley en que incidió la recurrente y que ésta no puede neutralizarlo con la cita del art. 179.3 de la vigente Ley General Tributaria de 17 de diciembre de 2003, ya que aun cuando la actora, una vez admitido el error, procedió a subsanarlo en las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2000 y 2001, insertando en las casillas correspondientes la cantidad de 4.537.161 pts. (27.268'89 euros), relativa al 25 por 100 deducible del total de las inversiones de activos fijos del año 1999, lo cierto es que lo preceptuado en el nº 3 del art. 179 de la nueva Ley 58/2003, de 17 de diciembre, no libera a la accionante de responsabilidad tributaria, toda vez que la reserva que se hace en el párrafo segundo del mencionado nº 3 del art. 179 en orden a la comisión de las infracciones tributarias y a lo regulado en el art. 27 de la propia Ley, no permite afirmar que se haya introducido una situación más favorable para el contribuyente con respecto a la prevista en el art. 61.3 de la anterior LGT y que obligaba

a la actora a rectificar la deducción que improcedentemente fijó en el IS del ejercicio 1999, a través de la presentación, por vía de declaración complementaria, de una declaración-liquidación extemporánea, pero no, como hizo, en ulteriores declaraciones ordinarias del Impuesto sobre Sociedades presentadas dentro de plazo y que se correspondían a las anualidades 2000 y 2001, habida cuenta que para la aplicabilidad de las consecuencias jurídicas previstas en el art. 61.3 de la Ley General Tributaria (eliminación de las sanciones que pudieran imponerse y aplicación de un recargo), se necesita que concurran en el presupuesto de hecho dos requisitos esenciales: uno objetivo, representado por la existencia de un ingreso de la deuda tributaria realizado fuera de plazo y sin requerimiento de la Administración; y otro subjetivo, que se concreta en que el sujeto pasivo realice el ingreso exteriorizando de forma inequívoca, mediante la presentación de la declaración complementaria correspondiente al período que se ingresa, su voluntad de apartarse de la infracción cometida y de cooperar al restablecimiento del orden jurídico, de modo que los elementos constitutivos del injusto típico cometido y que se pretende exonerar no permanezcan ocultos, haciendo imposible con ello que los órganos de gestión puedan detectar el incumplimiento y liquidar el recargo correspondiente, es decir, que para la operatividad de los beneficios del art. 61.3 de la Ley General Tributaria, los sujetos pasivos, mediante la presentación de la declaración que corresponda al concepto impositivo y período que se ingresa, han de poner de manifiesto ante la Administración que el ingreso se realiza fuera de plazo, evitando la sanción que en otro caso procedería y asumiendo las consecuencias jurídicas previstas en esos supuestos, por lo que cuando el contribuyente oculta el ingreso extemporáneo valiéndose de una declaración-liquidación presentada en plazo, permaneciendo aquél encubierto hasta el punto que sólo podría detectarse a través de actuaciones inspectoras que el ingreso se produjo fuera de plazo, es esta una situación no acogible bajo concepto alguno en el art. 61.3 de la Ley General Tributaria, ya que podría conducir, si la Administración no actuase dentro del plazo de prescripción, a que el infractor quedase exonerado de sanción y recargo, con la consiguiente generación de una manifiesta y desfavorable discriminación de aquel obligado tributario que explicitara, mediante la presentación de la declaración que corresponda al concepto impositivo y período que se ingrese, la extemporaneidad del ingreso efectuado, respecto de aquel otro que oculte la existencia del ingreso extemporáneo, dificultando la reacción del ordenamiento frente a su comisión.

QUINTO.-Al no advertirse temeridad o mala fe determinante de la imposición de costas procesales (art. 139.1 de la Ley Jurisdiccional), no procede hacer expresa condena de las mismas.

FALLAMOS

Desestimar el recurso contencioso interpuesto por la representación de …Sociedad Cooperativa… contra el acto administrativo impugnado, al ajustarse el mismo a Derecho, sin hacer expresa imposición de costas.