

COMENTARIOS DE DOCTRINA ADMINISTRATIVA Y JURISPRUDENCIA

INTRODUCCIÓN

En este número 38 de la revista "HACIENDA CANARIA" se incluye el comentario a la contestación a consulta evacuada por la Dirección General de Tributos del Gobierno de Canarias con fecha 19 de noviembre de 2012 (Res. DGT 1.523/2012), en la cual se sienta el criterio de la naturaleza dual –a efectos del IGIC- de las sociedades mercantiles de capital íntegramente municipal como forma de personificación instrumental en la prestación de servicios públicos locales en régimen de gestión directa; contestación que ha supuesto una modificación del criterio mantenido por DGT en una contestación anterior (Res. DGT nº 1463/2012).

Si anteriormente se venía sosteniendo por la DGT que la sociedad mercantil de capital íntegramente municipal no podía ostentar simultáneamente la consideración de órgano técnico jurídico respecto de las operaciones realizadas para el ente público titular y la de empresario o profesional respecto de las realizadas para terceros, en la contestación que se

comenta, la DGT viene a señalar que sí es posible la mencionada naturaleza dual como órgano técnico-jurídico y como empresario o profesional.

En lo que se refiere al comentario de jurisprudencia, el mismo se centra en una Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 12 de diciembre de 2012 (nº proc. 1218/2010) en relación con el cómputo del plazo de materialización de la RIC en el ámbito del IRPF, fallo en el que se concluye por el Tribunal Supremo que, en el caso de las personas físicas, dicho plazo de tres años (art. 27.4 de la Ley 19/1994) se computa desde el momento del devengo del impuesto relativo al ejercicio al que corresponden los beneficios con los que se dota la RIC, y no desde el momento del devengo del impuesto correspondiente al ejercicio en el que se realiza formalmente la dotación a la RIC –que normalmente es aquel siguiente a aquel a cargo de cuyos beneficios se dota la RIC-.

El comentarista pone en cuestión la argumentación jurídica sostenida y, más concretamente, la conclusión alcanzada por el Tribunal Supremo.

LA DUALIDAD DE OPERACIONES REALIZADAS POR LAS SOCIEDADES MERCANTILES DE TITULARIDAD MUNICIPAL: SU TRATAMIENTO EN EL IMPUESTO GENERAL INDIRECTO CANARIO*

ADRIANA FABIOLA MARTÍN CÁCERES

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de La Laguna

SUMARIO

PLANTEAMIENTO

- I. El concepto de órgano técnico-jurídico del ente público territorial: su incidencia en la delimitación de las operaciones no sujetas al IGIC y en la dualidad de operaciones desarrolladas.
- II. El derecho a deducir las cuotas soportadas en adquisiciones de bienes y prestaciones de servicios en los supuestos de dualidad de las operaciones realizadas.

Conclusión.

* El presente trabajo se enmarca en el Proyecto de Investigación “El procedimiento tributario local: aportaciones para su modernización” DER 2010-16786.

PLANTEAMIENTO

Es objeto de análisis en la presente colaboración la doctrina de la Dirección General de Tributos dictada en la Contestación Vinculante a la Consulta nº 1523 (09/11/2012), en la que se sienta el criterio de la naturaleza dual, a efectos del IGIC, de las sociedades mercantiles de capital íntegramente municipal como forma de personificación instrumental en la prestación de servicios públicos locales en régimen de gestión directa. La citada resolución presenta el interés de que en la misma se ha modificado, a instancias de la misma entidad consultante, el criterio sostenido en una resolución anterior, la nº 1463 de 8 de febrero de 2012. En esta se concluyó que las sociedades mercantiles municipales, creadas al amparo del artículo 85.2 de la Ley 7/1985, de 2 de abril que puedan considerarse como órgano técnico-jurídico integrado en la organización del ente público territorial titular de su capital social no pierden tal consideración por las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a terceros distintos del ente público titular siempre que tales operaciones revistan carácter ocasional y no se encuentren relacionadas con el objeto social de la sociedad mercantil, quedando excluida por tanto tal calificación desde el momento en que la sociedad mercantil

municipal inicie operaciones con terceros distintas de las mencionadas o cuando se desprenda por su objeto social que realizará operaciones de tal carácter. Tal criterio se sustentó en el concepto de órgano técnico-jurídico del ente territorial, calificación que se consideró condicionada a la concurrencia de los siguientes requisitos: 1) Que el capital de la sociedad esté suscrito totalmente por el ente territorial; 2) Que la toma de decisiones esté controlada por el ente territorial titular del capital social; 3) Que los servicios públicos los preste mediante la forma de gestión directa, conforme a lo establecido en el artículo 85.2 de la Ley 7/1985 reguladora de la Bases del Régimen Local; 4) Que el destinatario exclusivo de sus operaciones sea el propio ente territorial titular de su capital social y 5) Que su financiación sea exclusivamente a través de la correspondiente consignación en los presupuestos del ente territorial titular de su capital social. Consecuencia de lo anterior es que, según se sostuvo inicialmente, la sociedad mercantil de capital íntegramente municipal no puede ostentar simultáneamente la consideración de órgano técnico jurídico respecto de las operaciones realizadas para el ente público titular y la de empresario o profesional respecto de las realizadas para terceros, al comportar dicha circunstancia el incumplimiento de

dos de los requisitos citados, concretamente el de que el destinatario exclusivo de las operaciones sea el ente público territorial y el de la financiación exclusiva de la sociedad municipal con cargo a las consignaciones presupuestarias de dicho ente público.

En la resolución que ahora se analiza, el Centro Directivo reconsidera su doctrina señalando que es posible la dualidad órgano técnico-jurídico/empresario o profesional, afirmando que la realización de actuaciones de ordenación, gestión y ejecución urbanística previstas en el artículo 25.2 d) de la LRBRL efectuada por una sociedad mercantil a favor del ente territorial local titular de su capital social, cuando la creación de la sociedad mercantil tenga por objeto la gestión directa de los servicios públicos de competencia local de acuerdo con lo previsto en el artículo 85.2 A d) LRBRL, es una operación no sujeta, siempre que la financiación de tales actuaciones se lleve a cabo a través de la correspondiente consignación en los presupuestos del ente territorial local titular de su capital social. Dicha no sujeción es compatible con la realización habitual u ocasional de entregas de bienes o prestaciones de servicios a terceros, que quedarán sujetas. De tal dualidad se hace derivar un régimen de deducción diferente para

un tipo de operaciones y otras, de modo, que no existe el derecho de deducir las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios utilizados en la realización de las operaciones no sujetas efectuadas por la sociedad mercantil en su naturaleza de órgano técnico jurídico; si existe tal derecho de deducción, siempre que se cumplan los demás requisitos previstos en los artículos 28 a 44 de la LIGIC, respecto de las cuotas soportadas en la adquisición de bienes o servicios que se utilizan exclusivamente en la realización de las operaciones sujetas o no sujetas por aplicación de las reglas de localización del hecho imponible –artículo 29.4 2º LIGIC-, al considerarse que en este ámbito la sociedad mercantil actúa como empresario o profesional. Finalmente, respecto de las cuotas soportadas en las adquisiciones de bienes o servicios que se utilizan simultáneamente en la realización de operaciones sujetas y no exentas así como de operaciones no sujetas, considera el Centro Directivo que no es de aplicación la regla de la prorrata dado que el tenor de los artículos 34, 35 y 37 LIGIC no permite identificar en este caso dos sectores diferenciados de actividad empresarial o profesional o una actividad profesional en la que unas operaciones generan el derecho a deducción y otras no. No obstante se

concluye que, de acuerdo con lo previsto en los apartados 5 a 8 del artículo 29 LIGIC, serán también deducibles: 1) Las cuotas soportadas en las adquisiciones de bienes y derechos que sólo de forma accesoria y notoriamente irrelevante utilice la sociedad mercantil municipal en entregas de bienes y prestaciones de servicios al ente público titular de su capital social; 2) Las cuotas soportadas en la adquisición de bienes susceptibles de un aprovechamiento separado e independiente, en que cabe la deducción de la parte de la cuota del IGIC correspondiente a la afectación real a las actividades empresariales o profesionales.

I. EL CONCEPTO DE ORGANO TÉCNICO-JURÍDICO DEL ENTE PÚBLICO TERRITORIAL: SU INCIDENCIA EN LA DELIMITACIÓN DE LAS OPERACIONES NO SUJETAS AL IGIC Y EN LA DUALIDAD DE OPERACIONES

La reconsideración de la doctrina administrativa plasmada en la resolución objeto de análisis, que a nuestro juicio resulta acertada, permite constatar las

dificultades que han debido afrontarse en la delimitación del supuesto de no sujeción del artículo 9.9 de la Ley /1991 de 7 de junio reguladora del Impuesto General Indirecto Canario (en adelante LIGIC) e igualmente, del artículo 7.8º de la Ley 37/1992 reguladora del IVA (en adelante LIVA) en un intento de asimilar al supuesto de no sujeción de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por los entes públicos, previsto legalmente, el tratamiento de tales operaciones cuando son realizadas a través de empresas mercantiles de titularidad municipal como forma de prestación de un servicio público en régimen de gestión directa, que ambas disposiciones excluyen del ámbito de la no sujeción. El concepto de órgano técnico-jurídico fue atribuido inicialmente por la jurisprudencia a las sociedades mercantiles de titularidad municipal con el fin de permitir la integración de las operaciones realizadas por este tipo de entidades en el ámbito del supuesto de no sujeción establecido por la Ley del IVA de 1985¹, del que era reproducción el artículo 9.9 LIGIC en su redacción anterior a la vigente. En

¹ El artículo 5.6 de la Ley 30/1985 de 2 de agosto disponía: “No están sujetos al impuesto: [...] 6º. Las entregas de bienes o prestaciones de servicios realizadas directamente por el Estado, las Entidades en que se organiza territorialmente y sus Organismos autónomos cuando se efectúen sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria».

aplicación de la interpretación de la jurisprudencia comunitaria recaída en la materia, consideró nuestro Tribunal Supremo que las sociedades mercantiles constituidas por la Administración como socio único se hallan más cerca de la fundación de un servicio público, que de una figura asociativa y aunque externamente se relacionan con los usuarios bajo formas jurídicas propias del Derecho privado, internamente actúan casi como un órgano del ente público. En especial, desde el punto de vista de su régimen económico-financiero, forman parte del Sector público, todo lo cual determina que el servicio se entienda prestado directamente por la sociedad municipal, como mero instrumento técnico, que permite agilizarlo y prestarlo con mayor eficacia, relacionándose el Ayuntamiento con los usuarios del servicio mediante formas propias del Derecho privado mercantil pero respetando en sus relaciones internas, y sobre todo en su financiación, un régimen jurídico-público de modo que las transferencias hechas por el ente público a la Sociedad Mercantil no son contraprestaciones debidas a relaciones jurídico-mercantiles entre ambos, sino aportaciones de naturaleza pública para financiar un mero instrumento de gestión directa del servicio público (STS de 10 de marzo de 2000 reproducida en otras muchas). De tal construcción

jurisprudencial, la doctrina de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas ha sentado el criterio según el cual las condiciones bajo las cuales la sociedad mercantil actúa como órgano técnico-jurídico del ente público que la ha creado y a las que en consecuencia se condiciona la no sujeción de las prestaciones recíprocas son las siguientes: a) Que la creación de la sociedad se haya llevado a cabo al amparo de lo dispuesto en virtud de Ley para la prestación de un servicio público; b) Que su capital sea propiedad íntegra, por vía directa o indirecta, de un ente territorial, que, por ello gobierne en todo momento su proceso de toma de decisiones; c) Que tenga por único y exclusivo destinatario de los servicios que presta al ente que los crea; d) Que su financiación se realice a través de la correspondiente consignación en los presupuestos de la entidad local o a través de la oportuna dotación regular de fondos para atender al desarrollo del objeto que tenga encomendado y e) Que no exista riesgo alguno de distorsión de la competencia derivado de la no sujeción. Adicionalmente a lo anterior se precisa que las operaciones realizadas por la sociedad mercantil de titularidad pública consistente en entregas de bienes quedan sujetas al IVA cualquiera que sea el destinatario de las mismas

incluido el ente público titular de la entidad mercantil, solución que se justifica en el tratamiento dispar otorgado por la normativa del Impuesto a las entregas de bienes frente a las prestaciones de servicios, a la ausencia de un fundamento jurisprudencial al respecto y al hecho, en fin, de que la no sujeción de las mismas podría generar una distorsión no insignificante de la competencia². En cuanto a las prestaciones de servicios que eventualmente realicen las sociedades mercantiles a terceros distintos del ente público titular, se afirma por la Dirección General de Tributos que el régimen de no sujeción no se ve perjudicado siempre que dichas prestaciones de servicios tengan carácter accesorio respecto de las realizadas para el Ayuntamiento titular.

La doctrina expuesta, dictada en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido ha sido reproducida en algunas contestaciones a consultas relativas al IGIC, particularmente en la nº 1463 de 8 de febrero de 2012, objeto de modificación en la que ahora se analiza. Se trata de un criterio que a nuestro juicio resulta discutible por varias

razones. En primer lugar, en cuanto a la determinación de las condiciones exigidas a las operaciones realizadas por las sociedades mercantiles, la relativa a que el destinatario único y exclusivo de las mismas haya de ser el ente público titular de su capital social admitiéndose sólo las operaciones realizadas para terceros que tengan carácter accesorio, resulta en buena medida incompatible con la finalidad de esta forma de personificación instrumental de las Administraciones públicas. En efecto, por lo que se refiere al ámbito local la constitución de sociedades mercantiles locales integra, conforme a lo establecido en el artículo 85.2 d) de la Ley 7/1985, de Bases del Régimen Local, una de las formas de gestión directa de los servicios públicos. Entre ellos se encuentra el que constituye el objeto social de la asociación de empresas mercantiles municipales consultante, que se inscribe en las competencias previstas en el artículo 25.2 d) LRBRL (Ordenación, gestión, ejecución y disciplina urbanística; promoción y gestión de viviendas; parques y jardines, pavimentación de vías públicas urbanas y conservación de caminos y vías rurales).

² Un exhaustiva recopilación de la doctrina administrativa sobre el tema puede encontrarse en el Informe A/3/51/12 de 6 de julio de la Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica, en la dirección http://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Segmentos_Usuarios/Empresas_y_profesionales/Foro_grandes_empresas/Informe.pdf

Partiendo del concepto de destinatario final de las operaciones gravadas en el IGIC y en el IVA como aquellos para los que se realiza la operación gravada y que son por tal causa los que deben soportar la carga tributaria como consumidores finales –artículos 20 y 88 de sus leyes reguladoras, respectivamente-, se desprende de ello que es consustancial a la existencia de las sociedades mercantiles municipales constituidas para la prestación de servicios de la competencia local la realización de operaciones cuyos destinatarios finales son precisamente terceros distintos del propio Ayuntamiento, es decir, los ciudadanos usuarios de los servicios prestados. Un rápido repaso de las actuaciones desarrolladas bajo esta

forma de personificación instrumental permiten constatar, prescindiendo ahora de la naturaleza de las contraprestaciones devengadas en su caso, que en su mayoría están dirigidas a la ciudadanía en general, como es el caso de las actuaciones de atención a la familia y a la infancia, escuelas para adultos y promoción y organización de actividades deportivas en instalaciones municipales, servicios asistenciales en residencia de la tercera edad, recogida de residuos domésticos y comerciales, abastecimiento de agua ³etc. Ciertamente, es habitual también la constitución de sociedades mercantiles municipales para la prestación de servicios cuyo exclusivo destinatario es el ente público local titular, como ocurre

³ No compartimos el criterio contenido en la Contestación Vinculante nº 2049-08 de 5 de noviembre de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda –citado en el informe indicado en la nota anterior-, en el que se califica el servicio de suministro de agua a los vecinos del Ayuntamiento, prestado por una sociedad mercantil de capital íntegramente municipal, como un servicio interno prestado por un órgano técnico jurídico al ente público del que depende. A nuestro juicio, se confunde aquí la figura del destinatario, que es el usuario del servicio de suministro de agua, sujeto al IVA, con la forma en que se produce por el Ayuntamiento la prestación del servicio, bien en nombre propio mediante gestión directa bien indirectamente, en que el servicio se presta en nombre y por cuenta del concesionario. En esta línea, la STS de 16 de mayo de 2011 al declarar, en relación con la prestación del servicio de abastecimiento de agua prestado, entre otros servicios, por una sociedad mercantil municipal, que no cabe identificar en ello una prestación de servicios realizada a favor del Ayuntamiento, por lo que no procede integrar las subvenciones percibidas en la base imponible para calcular las cuotas que ha de repercutir dicha sociedad en cuanto sujeto pasivo del impuesto sobre el valor añadido, por los servicios que presta a los ciudadanos (Fundamento de Derecho cuarto).

cuando las mismas se crean para la gestión del tratamiento y aprovechamiento de residuos, limpieza viaria, recaudación de los ingresos públicos locales, servicios informáticos al ente local, limpieza de edificios municipales etc. La aplicación de este criterio lleva a considerar sujeta al impuesto las operaciones realizadas por la sociedad mercantil municipal para el ente público local titular cuando su objeto social incluya operaciones propias de servicios públicos prestados a terceros si estas no revisten el carácter de accesorias respecto de las primeras. Creemos que tal solución no se ajusta al concepto de órgano técnico jurídico del ente público elaborado por la jurisprudencia, que se sustenta muy principalmente en la titularidad pública del capital social y en la ausencia de contraprestación identificable, que se sustituye por aportaciones financieras consignadas en el presupuesto del ente público para hacer posible el desarrollo de las actividades encomendadas. Por el contrario, el examen de los supuestos fácticos en los que la doctrina legal ha aplicado la calificación de órgano técnico jurídico permite constatar que los mismos se refieren indistintamente a aquellos en que los servicios se prestan por la sociedad mercantil municipal tanto

al ente público titular como a terceros, siendo habitual el desarrollo de actividades que simultáneamente tienen por destinatarios a ambos, sin que tal circunstancia enerve la consideración de las operaciones realizadas para el ente público como operaciones no sujetas. En segundo lugar, ha de precisarse que la propia construcción del órgano técnico-jurídico de la Administración como expediente para justificar la ampliación del ámbito de no sujeción a las sociedades mercantiles municipales ha perdido relevancia en la distinta configuración de este supuesto tanto en el IVA como en el IGIC. En efecto, como ha señalado el Tribunal Supremo en Sentencias de 16 de mayo 24 de noviembre de 2011 y más recientemente en la de 29 de marzo de 2012, con efectos extensibles al ámbito del IGIC, a partir de la nueva regulación contenida en Ley 37/1992, los servicios municipales prestados por empresas mercantiles que pertenecen en su integridad a una Corporación local están sujetos al impuesto sobre el valor añadido. Ello obliga a enfocar el análisis del tratamiento en el IGIC de las operaciones realizadas por estas entidades, como ya señalamos en número anterior de la presente revista⁴,

⁴ MARTÍN CÁCERES, A. F., "El tratamiento de las sociedades mercantiles de titularidad pública en el

desde la perspectiva de la delimitación del hecho imponible del impuesto para dilucidar, en cada caso de los planteados, sin concurren los presupuestos identificadores de una entrega de bienes o una prestación de servicios de carácter oneroso gravable de acuerdo con la establecido en los artículos 4 y 5 de la LIGIC. De este modo, las aportaciones que eventualmente realice el Ayuntamiento a la sociedad mercantil de la que es titular, siempre que no respondan a la categoría de subvenciones-dotación, es decir, dotaciones presupuestarias destinadas a cubrir déficit de explotación, tendrán la consideración de contraprestación por las operaciones realizadas por dicha sociedad de las que el ente público local sea destinatario aunque aquella revista la consideración de órgano técnico jurídico del ente público titular⁵. Por la misma

razón, el hecho de que las sociedades mercantiles municipales desarrollen simultáneamente entregas de bienes y prestaciones de servicios para el propio ente público titular y para terceros no altera de suyo la configuración de las operaciones internas para con el primero si las dotaciones presupuestarias realizadas revisten el carácter de subvenciones-dotación, porque respecto de las mismas no podrá considerarse consumado el hecho imponible del impuesto. De igual modo, que las operaciones realizadas con terceros revistan carácter ocasional y no estén relacionadas con su objeto social no impide la sujeción al impuesto de las mismas si tienen carácter oneroso y su realización puede definirse como actividad empresarial o profesional. En tercer lugar el criterio administrativo expuesto por la Dirección General de

Impuesto General Indirecto Canario”, Revista Hacienda Canaria nº 36 p. 264 y ss.

⁵ En tal sentido, la citada STS de 16 de mayo de 2011 reproduce la doctrina legal, coincidente con la jurisprudencia comunitaria, según la cual sólo pueden incluirse en la base imponible del IVA, en concepto de contraprestación, aquellas subvenciones que constituyen la contraprestación total o parcial de una operación de entrega de bienes o de prestación de servicios que son pagadas por un tercero al vendedor o prestador, conclusión a la que se llega a partir de las tres consideraciones siguientes: 1) La subvención está directamente vinculada al precio de la operación y es abonada al operador subvencionado con el fin de que realice una entrega de bienes o una prestación de servicios determinada; 2) Los adquirentes del bien o los destinatarios del servicio obtienen una ventaja de la subvención concedida al beneficiario. Es necesario que el precio que paga el adquirente o el destinatario se determine de forma tal que disminuya en proporción a la subvención concedida al vendedor del bien o al prestador del servicio; 3) La relación entre dicha disminución del precio y la subvención, que puede tener carácter global, es significativa (Fundamento de Derecho cuarto). La paradoja que puede darse en relación con estas sociedades mercantiles municipales, como advierte el TS en Sentencia de 24 de noviembre de 2011, es que cuando solo percibe dotaciones presupuestarias del ente público local calificables de subvenciones dotación, las mismas resultarían sujetas por aplicación del artículo 7.8º LIVA pero no podría calcularse la cuota del impuesto por inexistencia de base imponible, al no poder integrarse en la misma como contraprestación por las operaciones de entregas de bienes o prestaciones de servicios realizadas.

Tributos del Ministerio según el cual quedaría excluida en todo caso del ámbito de la no sujeción las entregas de bienes efectuadas por las sociedades mercantiles, tengan las mismas por destinatarios al ente público o a terceros, no nos parece acertado por incoherente con el planteamiento que defendemos. Entendemos por el contrario que analizado el problema desde la perspectiva de los presupuestos del hecho imponible, igual solución habrá de darse cuando la falta de contraprestación identificable en la aportación recibida por la sociedad mercantil municipal del ente público titular lo sea respecto de una entrega de bienes efectuado por esta.

De acuerdo con las consideraciones precedentes, entendemos que encuentra cobertura normativa el desarrollo simultáneo, por parte de las sociedades mercantiles de titularidad municipal, de entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas al

impuesto junto con otras operaciones similares que por no reunir los presupuestos previstos legalmente para la configuración del hecho imponible –por lo que se refiere al IGIC, artículo 4 de la Ley 20/1991)-, esto es, no tratarse de entregas de bienes o prestaciones de servicios de carácter oneroso, quedan fuera del ámbito de aplicación del impuesto. La solución arbitrada ahora en la Contestación comentada, además de que cuenta con antecedentes en la doctrina de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas⁶ resulta especialmente acertada teniendo en cuenta la nueva regulación de las exenciones por operaciones interiores operada mediante la Ley 4/2012 de 25 de junio de la Comunidad Autónoma de Canarias, cuyo artículo 50.Uno 26º ha venido a restringir el ámbito de aplicación de la exención de las entregas de bienes y prestaciones de servicios

⁶ En este sentido, la Contestación Vinculantes nº 2375-08 de 15 de diciembre, en la que se sostiene que la no sujeción al Impuesto de los servicios prestados al Ayuntamiento del que depende no puede extenderse a aquellos servicios prestados a terceros, sean particulares, sean otros entes públicos distintos de dicho Ayuntamiento. Estos, se añade, sí estarán sujetos al Impuesto por concurrir en ese caso la totalidad de los requisitos establecidos por el artículo 4.Uno de la ley del Impuesto. Se concluye así que la entidad consultante tiene un carácter dual, debiendo distinguirse del total de operaciones desarrolladas, aquellas que, por tener por destinatario al Ayuntamiento del que depende, se encuentran no sujetas al impuesto y no permiten la deducción en ninguna cuantía del mismo. En igual sentido, la Consulta Vinculante nº 2484-09 de 5 de noviembre.

contenido en la regulación precedente, del que se excluyen ahora expresamente las realizadas por las personificaciones instrumentales reconocidas en nuestro Derecho, entre ellas las sociedades mercantiles públicas⁷. Se trata de una modificación de amplio alcance que ha supuesto la alteración radical de la situación preexistente, en la que las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por los entes públicos territoriales quedaban excluidas de la tributación en el IGIC bien por no considerarse sujetas las realizadas directamente por los mismos, bien por

declararse exentas las realizadas por la Comunidad Autónoma de Canarias y sus entes locales a través de las personificaciones instrumentales en las que concurrieran las características propias de órgano técnico jurídico de la Administración, como se sostuvo, por ejemplo en la Resolución nº 1463 de 8 de febrero de 2012. Por ello, en el actual marco normativo, negar la dualidad de las operaciones realizadas por las sociedades mercantiles municipales y considerar sujetas las operaciones internas entre estas y el ente público titular cuando simultáneamente se

⁷ La nueva regulación es consecuencia del ejercicio de las competencias atribuidas por la Disposición Adicional Octava de la Ley 22/2009 de 18 de diciembre a la Comunidad Autónoma de Canarias para la regulación, entre otras materias, de las exenciones en operaciones interiores en el IGIC, y viene a sustituir la contenida en el artículo 10 de la Ley 20/1991 de 7 de junio. En efecto, según el precepto mencionado en el texto, de la exención entonces prevista en relación con las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por el Estado, la Comunidad Autónoma de Canarias y los entes locales canarios se excluyen ahora las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas, entre otros, por las sociedades mercantiles públicas. Según se observa en la Exposición de Motivos de la mencionada Ley la modificación de esta exención no obedece a un motivo específico, como ocurre en relación con la supresión de la franquicia fiscal por volumen de negocios o por la prestación de servicios de telecomunicación, sino a la convicción del legislador sobre la procedencia de trasladar a las mismas la correspondiente regulación del IVA. Aunque no constituye el objeto de la presente colaboración no podemos dejar de constatar que sea precisamente en ejercicio de competencias legislativas conferidas para la configuración del Régimen Económico Fiscal de Canarias que se incremente la presión fiscal indirecta mediante la limitación de esta exención por mor de una adecuación a la regulación del IVA no exigida en este punto por la ley 22/2009 de atribución de tales competencias y que no se compadece con el principio del mantenimiento de un diferencial fiscal favorable a los consumidores en Canarias como una de sus principios esenciales.

desarrollen otras para terceros en los términos señalados por la resolución últimamente citada, hubiera supuesto como consecuencia lógica considerar sujetas al IGIC y no exentas la totalidad de las operaciones desarrolladas por las sociedades mercantiles municipales incluidas las operaciones internas realizadas por la sociedad mercantil para el ente público titular, conclusión que en ningún caso sería conforme con la delimitación del hecho imponible del IGIC en los términos ya expuestos cuando la sociedad se nutra de subvenciones-dotación no calificables como contraprestaciones por las operaciones realizadas para dicho ente público titular. Por el contrario, la doctrina sentada por la Dirección General de Tributos en la Resolución comentada en el presente trabajo supone que las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por la sociedad mercantil municipal para el ente público titular respecto de las cuales las aportaciones realizadas por este no tengan el carácter de contraprestación, quedan excluidas de gravamen en el IGIC, surtiendo en definitiva los mismos efectos que los supuestos de no sujeción previstos en el artículo 9.9º LIGIC pero como consecuencia de la ausencia de los presupuestos legales definidores del hecho imponible del impuesto. Al propio tiempo, las operaciones consistentes en

entregas de bienes y prestaciones de servicios de carácter oneroso cuyos destinatarios sean terceros distintos del ente público titular en las que concurren los presupuestos previstos en los artículos 4 y 5 LIGIC serán operaciones sujetas y no exentas, respecto de las cuales la nueva regulación determina el reconocimiento del derecho de deducción de las cuotas soportadas en determinadas adquisiciones de bienes y prestaciones de servicios recibidas en los términos que se analizan a continuación.

II. EL DERECHO A DEDUCIR LAS CUOTAS SOPORTADAS EN ADQUISICIONES DE BIENES Y PRESTACIONES DE SERVICIOS EN LOS SUPUESTOS DE DUALIDAD DE LAS OPERACIONES REALIZADAS

El segundo aspecto sobre el que el incide el reconocimiento de la dualidad de operaciones, sujetas y excluidas del ámbito de aplicación del IGIC desarrolladas por las sociedades mercantiles municipales es el relativo al derecho a deducir regulado en los artículos 28 y siguientes de la LIGIC. Su ámbito de aplicación se ha ampliado como consecuencia de la modificación de la regulación de las exenciones en operaciones interiores consecuencia de la Ley 4/2012 anteriormente citada, pues si con anterioridad a la misma pudo

considerarse que la prestación de servicios públicos municipales en régimen de gestión directa a través de sociedades mercantiles de titularidad municipal *ex artículo* 85. d) de la Ley 7/1985 eran calificables como operaciones realizadas por los entes públicos locales resultando exentas por aplicación de lo previsto en el artículo 10.1 31) LIGIC, el claro tenor del artículo 50.Uno 26º de la Ley 4/212 impide tal interpretación. Teniendo ello en cuenta, habrá que estar, como señala el Centro Directivo, a las operaciones en concreto realizadas para determinar el régimen aplicable. Así, respecto de las operaciones internas realizadas por la sociedad mercantil para el ente público titular, la exclusión del derecho a la deducción de las cuotas soportadas en las adquisiciones o importaciones de bienes y servicios destinados exclusivamente a los mismos, deriva de la imposibilidad de considerar realizado el hecho imponible del IGIC, siempre que concorra la circunstancia ya señalada de la inexistencia de contraprestación identificable en los términos exigidos en la normativa del impuesto. En segundo lugar, en relación con las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por la sociedad mercantil municipal para terceros distintos del ente público titular, cabe afirmar que la utilización del concepto de órgano técnico

jurídico de la Administración en el ámbito de aplicación del derecho de deducción determina consecuencias de interés para el ente público tras la configuración de las operaciones realizadas por las sociedades mercantiles de titularidad pública como operaciones sujetas y no exentas. En efecto, si se parte de la consideración de que, a los efectos del impuesto, tales sociedades mercantiles forman parte de la estructura interna de la propia Administración por concurrir en ellas las condiciones de titularidad pública de su capital social, financiación mediante subvenciones-dotación consignadas en el presupuesto del ente público titular y las demás que ya han sido enumeradas –a excepción de la condición de exclusividad–, cabe inferir de ello que del conjunto de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por el ente público sujetas al impuesto quedarían exentas las realizadas directamente por el ente público local, mientras que las realizadas mediante sociedades mercantiles municipales quedarían sujetas y no exentas conforme a lo dispuesto en el artículo 50. Uno 26º de la citada Ley 4/2012 pudiéndose calificar así al ente público como un sujeto pasivo mixto, en la terminología aplicada por la jurisprudencia comunitaria en relación con el IVA. Consecuentemente, sería de aplicación la regla de la prorrata general

-o, en su caso, la especial- para la determinación del porcentaje de deducción de las cuotas soportadas en las importaciones y adquisiciones de bienes y servicios aplicable a las devengadas por las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas realizadas por el ente público, de acuerdo con lo previsto en los artículos 37 y siguientes de la LIGIC. De concurrir en las actividades exentas y no exentas desarrolladas por el ente público titular las condiciones previstas en el artículo 34 LIGIC para su configuración como actividades diferenciadas, sería de aplicación el régimen previsto para las mismas. En ambos casos, quedaría reconocido el derecho a la deducción de las cuotas soportadas por el ente público titular en las importaciones y adquisiciones de bienes y servicios utilizados indistintamente en actividades exentas y no exentas en términos más amplios que los permitidos por el artículo 29.5 a 8 de la LIGIC aplicado a tales operaciones en cuanto que realizadas por la sociedad mercantil, como se sostiene por el Centro Directivo en el marco de la regulación preexistente.

CONCLUSIÓN

Del análisis realizado se concluye a nuestro juicio que, de acuerdo con el criterio sostenido en la Contestación a la consulta objeto del presente trabajo, es aplicable a las sociedades mercantiles de

titularidad municipal el régimen que específicamente corresponda a las operaciones en cada caso realizadas según que las mismas tengan por destinatario al ente público titular de su capital social o terceros distintos de este, sin que el régimen de no sujeción en el primer caso pueda resultar alterado por el carácter habitual de las desarrolladas a favor de otros destinatarios, ya sea en el ejercicio de servicios públicos prestados en régimen de gestión directa ya se trate de entregas de bienes o prestaciones de servicios de otra índole. Por otro lado, en relación con las operaciones realizadas para terceros, la exclusión del ámbito de las exenciones de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por los entes públicos locales como consecuencia de lo establecido en el artículo 50 Uno 26º de la Ley 4/2012 de 25 de junio introduce la posibilidad de un nuevo enfoque en el tratamiento del derecho a deducir las cuotas soportadas por el ente público teniendo en cuenta que respecto de las operaciones sujetas al impuesto realizadas por el ente público, las entregas de bienes y prestaciones de servicios prestadas directamente quedan exentas y las desarrolladas a través de sociedades mercantiles de su propiedad están sujetas y no exentas.

COMENTARIO DE JURISPRUDENCIA

EL COMPUTO DEL PLAZO DE MATERIALIZACIÓN DE LA RESERVA PARA INVERSIONES EN CANARIAS EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FISICAS

(Comentario a la Sentencia del Tribunal Supremo
de 12 de diciembre de 2012)

VÍCTOR MANUEL SÁNCHEZ BLÁZQUEZ

Profesor Titular de Derecho financiero y tributario
Universidad de Las Palmas de Gran Canaria

SUMARIO

- I. Introducción.
- II. El criterio consolidado acerca del cómputo del plazo de materialización de la Reserva para Inversiones en Canarias.
- III. La no aplicación a las personas físicas contribuyentes del IRPF del criterio consolidado sobre el cómputo del plazo de materialización de la Reserva para Inversiones en Canarias.
 1. La posición del Tribunal Supremo
 2. ¿Claridad en el texto de la norma?
 - A. La claridad en el texto de la norma para el Tribunal Supremo
 - B. Dudas sobre el momento inicial del cómputo del plazo de tres años de materialización
 - C. Dudas sobre el carácter del plazo de tres años: ¿plazo dentro del que se ha de materializar o momento final hasta el que se ha de materializar?
 3. La no aplicación a los contribuyentes del IRPF de las razones que se dan en relación con los sujetos pasivos del IS
 4. ¿Novedad de la doctrina del Tribunal Supremo?
- IV. Las consecuencias del cómputo del plazo para materializar la RIC en los supuestos de incumplimiento del requisito de materialización.
 1. El ejercicio del fin del plazo para materializar como objeto del procedimiento de comprobación sobre el incumplimiento del requisito de la materialización
 2. La no prescripción del ejercicio de incumplimiento del requisito de la materialización
 3. La irrelevancia del error en el ejercicio de incumplimiento del requisito de la materialización como objeto del procedimiento de comprobación
- V. A modo de conclusión.

I. INTRODUCCIÓN

Dentro de la ya muy amplia jurisprudencia del Tribunal Supremo de estos últimos años sobre la Reserva para Inversiones en Canarias (en adelante, RIC), hay un reciente pronunciamiento que introduce una posición que es especialmente novedosa frente a la hasta ahora extendida opinión sobre una determinada cuestión en la aplicación de este beneficio fiscal. Nos referimos a la sentencia del Tribunal Supremo de 12 de diciembre de 2012 (rec. 1218/2010, ponente D. Emilio Frías Ponce), en relación con el cómputo del plazo de materialización de la RIC en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF).

Puesto que en esta sentencia se llega a la conclusión de que el plazo de tres años al que se refiere el apartado 4 del artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, en el que habría de llevarse a cabo la materialización de la RIC para consolidar este beneficio fiscal, en el caso de las personas físicas contribuyentes del IRPF, se computa desde el momento del devengo del impuesto relativo al ejercicio al que corresponden los beneficios con los que se dota la RIC. Y no, por tanto, como había venido entendiéndose hasta

ahora en la aplicación de este beneficio fiscal que había prevalecido en la práctica, desde el momento del devengo del impuesto correspondiente al ejercicio en el que se realiza formalmente la dotación a la RIC, que suele ser el siguiente a aquel a cargo de cuyos beneficios se dota la RIC.

En consecuencia, desde la posición del Tribunal Supremo, éste sería el modo de interpretar la previsión del apartado 4 del art. 27 de la Ley 19/1994, en su redacción originaria, que era la aplicable al caso enjuiciado en esta sentencia, acerca de 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 (...)”*. Aunque sólo en relación con los supuestos en los que el beneficio fiscal es aplicado por personas físicas contribuyentes del IRPF, puesto que en el caso de sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, IS), el alto tribunal sigue entendiéndose aplicable el criterio consolidado que toma como momento inicial del cómputo del plazo de tres años para materializar el devengo del impuesto del ejercicio en el que se dota formalmente la RIC.

Además, esta conclusión a la que ha llegado el Tribunal Supremo, aunque de momento sólo en esta sentencia, podría hacerse extensible también a la regulación de la RIC hoy vigente. Porque también ahora, tras la nueva redacción del apartado 4 del art. 27 de la Ley 19/1994, dada a finales de 2006 (por Real Decreto-Ley 12/2006, de 29 de diciembre), de forma prácticamente idéntica a lo que ocurría con la regulación precedente, *“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 (...)”*. De ahí que de confirmarse la doctrina de esta sentencia de diciembre de 2012 podría traer consecuencias también en la aplicación de la regulación normativa de la RIC actualmente en vigor.

Son estos los motivos que nos han llevado a prestar nuestra atención en este importante pronunciamiento jurisdiccional.

II. EL CRITERIO CONSOLIDADO ACERCA DEL CÓMPUTO DEL PLAZO DE MATERIALIZACIÓN DE LA RESERVA PARA INVERSIONES EN CANARIAS

El Tribunal Supremo, en esta sentencia de 12 de diciembre de 2012, sitúa perfectamente en su Fundamento Jurídico Cuarto la cuestión fundamental que planteaba el recurrente en el primer motivo de su recurso de casación, que es la que únicamente nos interesa aquí: *“la cuestión del cómputo del plazo para materializar la inversión, tratándose de personas físicas”*. Y toma al alto tribunal como punto de partida, tras reproducir la normativa que consideraba relevante al respecto (los apartados 9, 3 y 4 del art. 27 de la Ley 19/1994), el criterio que hasta ahora había prevalecido en relación con esta cuestión en la aplicación de este beneficio fiscal. Este criterio consolidado, además, como precisa el Tribunal Supremo, era esencialmente el mismo en relación con los sujetos pasivos del IS y las personas físicas contribuyentes del IRPF.

“En el caso de las sociedades mercantiles –afirma el tribunal– se viene aceptando que el cómputo del plazo se inicia en el ejercicio siguiente a aquél en el que se obtiene 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, siendo éste también –añade– el criterio que, según la Administración, debe aplicarse a los sujetos pasivos del Impuesto sobre la

Renta de las Personas Físicas, al quedar obligados a llevar en estos casos una contabilidad ajustada al Código de Comercio, derivándose del Plan General de Contabilidad que la contabilización de la distribución del resultado obtenido en cada ejercicio sólo puede hacerse una vez que el ejercicio está cerrado, con su cuenta de Pérdidas y Ganancias, lo que nos lleva como muy pronto al 1 de Enero del ejercicio siguiente”.

Está totalmente en lo cierto el Tribunal Supremo cuando identifica el criterio consolidado en la aplicación de la RIC en relación con el cómputo del plazo de materialización, tanto en las entidades sujetos pasivos del IS como en las personas físicas contribuyentes del IRPF. También cuando recoge los argumentos fundamentales que se han utilizado para llegar al mismo. Porque tanto en un caso como en otro, y basándose en las razones que veremos de inmediato, en la práctica había prevalecido la idea de que el plazo de tres años del apartado 4 del art. 27 de la Ley 19/1994 comenzaría a computarse desde el devengo del impuesto correspondiente al ejercicio en el que se realiza formalmente la dotación de la RIC, que en las personas físicas suele ser el siguiente a aquél a cargo de cuyos beneficios se dota la RIC y en las personas jurídicas debe serlo de forma necesaria, al exigirse el acuerdo social

correspondiente de distribución de los resultados del ejercicio y de dotación de la RIC, que normalmente sólo puede hacerse en ese ejercicio posterior.

Este criterio tuvo su origen en el *Informe de la Comisión para el análisis de los problemas de la aplicación de la Reserva para Inversiones en Canarias*. En él, al examinarse los requisitos temporales de la inversión, se señaló que *“El plazo máximo para invertir, como resulta (...) 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, es decir, del ejercicio siguiente a aquél en el que se obtuvo el beneficio, dado que la reserva se habrá dotado una vez terminado dicho ejercicio”*⁸.

Y este criterio fue confirmado después especialmente por la doctrina administrativa de la Dirección General de Tributos, especificando de forma clara que se habría de aplicar tanto a las entidades sujetos pasivos del IS como a las personas físicas contribuyentes del IRPF.

⁸*Informe de la Comisión para el análisis de los problemas de la aplicación de la Reserva para Inversiones en Canarias*, Ministerio de Hacienda. Secretaría de Estado de Hacienda, diciembre de 2000, págs. 38-39.

Así, a las primeras se refería la contestación a consulta de 25 de abril de 2001 cuando señalaba que *“El plazo máximo para invertir, como resulta (...) 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 aquel 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”*⁹.

Por su parte, a las segundas hacía referencia la contestación a consulta de 2 de abril de 2002 (523/2002), en la que se preguntaba de forma directa si cabía interpretar que los empresarios individuales debían materializar la RIC en el mismo plazo que las sociedades. A lo cual se contestaba que *“El término del plazo citado, tal y como expresamente indica el precepto legal, depende del momento en el que haya sido dotada la RIC, ya que se producirá tres años después del final del período impositivo en el que haya tenido lugar dicha dotación contable, sin que se establezca*

diferencia alguna entre personas físicas y jurídicas (...) El momento en el que se puede dotar la RIC –se añadía- habrá de determinarse según lo dispuesto en la normativa contable, donde tampoco se coloca en desigual posición a empresarios individuales y personas jurídicas, ya que todos ellos pueden dotar la RIC una vez comenzado el ejercicio siguiente al de la obtención de los ingresos a los que se aplicará el incentivo y aprovechar el plazo máximo ofrecido por la norma. Así resulta de lo establecido por el Plan General de Contabilidad (aprobado por el RD 1643/1990, de 20 de diciembre, BOE del 27 de diciembre), en la segunda de sus «Normas para la elaboración de las cuentas anuales», al fijar que el plazo para determinar el resultado del ejercicio, paso previo para poder decidir su aplicación a la dotación de la RIC, es común para empresarios individuales y sociedades: «Las cuentas anuales deberán ser formuladas por el empresario o los administradores en el plazo de tres meses, a contar desde el cierre del ejercicio ...» En consecuencia, según lo dicho –se concluía-, 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

² Este era también el contenido de la “Propuesta 4/2004, de orden interpretativa del artículo 27 de la Ley 19/1994”, del Consejo para la Defensa del Contribuyente, de septiembre de 2004 (apartado quinto).

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

Téngase en cuenta que este plazo de cinco años a que hacía referencia esta última contestación a consulta, ya se había admitido por la Dirección General de Tributos en relación con los sujetos pasivos del IS en la contestación de 25 de abril de 2001 que recogíamos antes, porque de acuerdo a una interpretación finalista, ya empleada en el *Informe para el análisis de los problemas de la aplicación de la Reserva para Inversiones en Canarias*¹⁰, “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 (...) En definitiva, con la interpretación propuesta –se había concluido ya-, 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”.

III. LA NO APLICACIÓN A LAS PERSONAS FÍSICAS CONTRIBUYENTES DEL IRPF DEL

CRITERIO CONSOLIDADO SOBRE EL CÁMPUTO DEL PLAZO DE MATERIALIZACIÓN DE LA RESERVA PARA INVERSIONES EN CANARIAS

1. La posición del Tribunal Supremo

Sin embargo, el Tribunal Supremo sostiene en el Fundamento Jurídico Cuarto de esta sentencia de 12 de diciembre de 2012 de forma rotunda que este criterio consolidado no puede ser aplicado a las personas físicas contribuyentes del IRPF. “No podemos mantener esta interpretación -afirma-, tratándose de personas físicas (...)”.

Y esta postura es fundamentada del modo siguiente: “porque el texto de la norma es claro, al situar el inicio del plazo a partir de la fecha de devengo del impuesto en el que se ha obtenido el beneficio contable, sin que las razones dadas en relación con las sociedades para realizar el cómputo a partir del ejercicio siguiente a aquél en el que se obtiene el beneficio, puedan aplicarse para los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en cuanto pueden conocer perfectamente el resultado de un ejercicio al cierre del mismo, dependiendo la decisión final de ellos, sin necesidad de realización de trámite alguno externo”.

³ Informe..., págs. 38-39.

Es decir, en opinión del Tribunal Supremo, no cabe considerar en relación con las personas físicas contribuyentes del IRPF que el plazo de materialización de la RIC comience a computarse desde el devengo del impuesto correspondiente al ejercicio en el que formalmente se realiza la dotación de la RIC, esto es, el siguiente a aquel al que se refieren los beneficios con los que se dota la RIC, a diferencia de lo que ocurriría con las entidades sujetos pasivos del IS, en base a dos razones fundamentales:

-en primer lugar, por la claridad del texto de la norma; y,

-en segundo lugar, por la no aplicación a los contribuyentes del IRPF de las razones dadas en relación con los sujetos pasivos del IS.

Veamos de forma separada cada una de estas dos razones esgrimidas por el Tribunal Supremo, analizándolas desde una perspectiva crítica.

2. ¿Claridad del texto de la norma?

A. La claridad del texto de la norma para el Tribunal Supremo

La primera razón utilizada por el Tribunal Supremo en esta sentencia para entender que el criterio consolidado en la

aplicación administrativa y jurisprudencial acerca del cómputo del plazo de materialización de la RIC no puede aplicarse a las personas físicas contribuyentes del IRPF es que *"el texto de la norma es claro, al situar el inicio del plazo a partir de la fecha de devengo del impuesto en el que se ha obtenido el beneficio contable"*.

Sin embargo, lo cierto es que el texto de la norma, es decir, el texto del apartado 4 del art. 27 de la Ley 19/1994 que es el que regula esta cuestión, no dice lo que el Tribunal Supremo afirma que dice. Porque en dicho artículo no se sitúa el inicio del plazo para materializar la RIC, como por el contrario señala el Tribunal Supremo, a partir de la fecha del *"devengo del impuesto en el que se ha obtenido el beneficio contable"*, sino a partir de la fecha del *"devengo del impuesto correspondiente al ejercicio en que se ha dotado la misma [la RIC]"*.

Cuestión distinta será que tras una interpretación de la norma, y no precisamente a partir del criterio de interpretación literal en relación con un texto normativo claro como señala el tribunal, pueda llegarse a la conclusión de que el devengo del impuesto al que se referiría el apartado 4 del art. 27 de la Ley 19/1994 sería el relativo al ejercicio en el que se ha obtenido el beneficio

contable. En esta línea se situaba con mayor precisión, al menos desde la óptica de la lógica y corrección argumentativa que es la que nos interesa ahora, la argumentación del recurrente en el primer motivo de su recurso de casación, según lo expuesto en el Fundamento Jurídico Segundo de la sentencia del Tribunal Supremo. Puesto que en su opinión *“el período de dotación de la RIC (Reserva para Inversiones en Canarias) –porque la norma se refiere literalmente al “ejercicio en que se ha dotado la” RIC, podemos añadir nosotros- es el mismo en el que se obtiene el beneficio contable del que se extrae dicha dotación y, por tanto, el ejercicio a considerar para computar el plazo de materialización de la inversión es ese mismo ejercicio”*.

En definitiva, la redacción del apartado 4 del art. 27 de la Ley 19/1994 permitía, al menos en principio, ciertas alternativas en su interpretación, al no contener un texto claro, en el sentido de unívoco, pese a lo afirmado por el Tribunal Supremo, sino, por el contrario, un texto que planteaba diversas dudas en torno a cómo debía entenderse el mandato normativo contenido en él. Así lo confirma el tratamiento que se fue dando al mismo por la doctrina científica y la doctrina administrativa.

B. Dudas sobre el momento inicial del cómputo del plazo de tres años de materialización

En este sentido, ya en los primeros estudios realizados sobre la RIC se puso de manifiesto que la imprecisión de la fórmula empleada en el apartado 4 del art. 27 de la Ley 19/1994, muy distinta a la claridad del texto de la norma a que se refiere ahora el Tribunal Supremo, permitía dos interpretaciones en relación con la cuestión tratada directamente en la sentencia objeto de nuestra atención, el momento a partir del cual debía computarse el plazo de tres años para materializar la RIC:

“a) Que el plazo es de tres años a contar desde el devengo del impuesto del ejercicio con cargo a cuyos beneficios se dota la Reserva.

b) Que el plazo es de tres años a contar desde el devengo del impuesto del ejercicio en que se aprueba el Balance y formalmente se dota la Reserva con cargo a la cuenta de Pérdidas y Ganancias”¹¹.

⁴ GONZÁLEZ, J.M., en *Carta Tributaria. Documentación*, núm. 208, pág. 208; CLAVIJO HERNÁNDEZ, F. y BELTRÁN BUENO, M., “La Reserva para Inversiones en Canarias”, en *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 146, 1995, págs. 20-21.

Desde nuestro punto de vista, a la primera de las dos alternativas en la interpretación de la norma¹² podía llevar entender que con la mención al ejercicio en el que se dota la RIC se está haciendo referencia realmente al ejercicio respecto al cual se lleva a cabo la dotación de la RIC, al ejercicio al que se refiere dicha

dotación, al ejercicio con cargo a cuyos beneficios se dota la RIC. Además, esta conclusión sería coherente con la idea de que el momento inicial del cómputo de tres años para materializar la RIC se sitúa por la norma en el devengo de un determinado impuesto y el impuesto relevante en relación con una determinada dotación de la RIC es aquel que se ve afectado por el efecto desgravatorio especial que supone este beneficio fiscal¹³.

No obstante, también la interpretación de la norma podía llevar a la segunda alternativa mencionada, en

⁵ Esta fue la opinión seguida por el *Manual práctico sobre la nueva fiscalidad directa canaria: incentivos para las empresas*, Sociedad Canaria de Fomento Económico S.A., pág. 22; PÉREZ MONTEVERDE, M^a.V., “La materialización de la Reserva para Inversiones en Canarias”, Documento de Trabajo 2000-08, La Laguna, diciembre 2000, págs. 5-6; GINER RUBIO, J., PÉREZ MONTEVERDE, M^a.V., RODRÍGUEZ BRITO, G. y RODRÍGUEZ RIVERO, M.S., “Los incentivos fiscales a la inversión en Canarias”, *Noticias de la Unión Europea*, núm. 191, 2000, pág. 58, señalándose que este precepto “no se refiere al ejercicio en el que la Junta general de accionistas, de acuerdo con el balance aprobado, decidirá sobre la distribución del beneficio constituyéndose la RIC”; y, “Unidad 23. Regímenes especiales de tributación regulados al margen del Texto Refundido de la LIS”, en *Impuesto sobre Sociedades, IV*, CEF, Madrid, 2005, pág. 100. También, por los motivos a los que haremos referencia en el texto, CLAVIJO HERNÁNDEZ y BELTRÁN BUENO, “La Reserva...”, págs. 20-21, opinión reiterada después por CLAVIJO HERNÁNDEZ, F., “Algunos problemas de la materialización de la Reserva para Inversiones en Canarias”, *Informes AEDAF*, núm. 30, 2000, pág. 2. Igualmente, ésta parece ser la opinión manifestada por MIRANDA CALDERÍN, S., “Reserva para Inversiones en Canarias: discrepancias con la Administración”, *Revista Técnica Tributaria*, núm. 48, 2000, págs. 40-41, cuando aludía al plazo de tres años en que hay que materializar la dotación de la RIC, que comienza a computarse “a partir del momento en que se dota la RIC, que coincide con el cierre del ejercicio”. Debe tenerse en cuenta también que este autor, en trabajos más recientes ha manifestado su discrepancia, desde el punto de vista académico, con la opinión que prevaleció posteriormente en la doctrina administrativa de computar los tres años desde el devengo del ejercicio en el que formalmente se dota la RIC. “Para ser sinceros –afirma MIRANDA CALDERÍN, S., *La planificación fiscal de la Reserva para Inversiones en Canarias*, Escuela de Negocios DAR-Consejería de Economía y Hacienda, Las Palmas de Gran Canaria, 2005, pág. 219-, tampoco compartimos (académicamente) que de la lectura del art. 27 se desprenda 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”.

⁶ En este sentido, por ejemplo, la Dirección General de Tributos, en su contestación a consulta de 20 de julio de 1999 (1377/1999), señalaba que según el art. 27 de la Ley 19/1994 “*las cantidades aplicadas a la dotación de la reserva para inversiones en Canarias (...) «se materializarán en inversiones realizadas en el plazo de los tres años siguientes contados desde la fecha del devengo del impuesto», esto es, el último día del período impositivo del que procede el beneficio con cargo al que se realiza la dotación*”, rechazando así que dichas cantidades “*puedan afectarse a inversiones efectuadas en ejercicios anteriores a aquel en el que se realizó la dotación*”. También MIRANDA CALDERÍN, *La planificación...*, pág. 208, cuando refiriéndose a los momentos iniciales en los que se cuestionaba el entendimiento del plazo para materializar señalaba que “no existía duda alguna de que el comienzo debía contarse a partir del cierre del ejercicio que se beneficiaba de una menor imposición sobre beneficios –al haberse disminuido del beneficio contable la dotación de la RIC para hallar la base imponible-, y que, normalmente, coincide con el 31 de diciembre de cada año. Posteriormente, dicho cálculo será refrendado en la Junta General que aprueba las cuentas anuales y aplica el saldo de Pérdidas y Ganancias con la correspondiente dotación”. Igualmente, “Unidad 23. Regímenes especiales...”, pág. 100, cuando se sostenía esta interpretación en un ejemplo explicativo de una dotación efectuada en 2003 respecto de unos beneficios obtenidos en 2002 “Para ser coherente con la idea de que el beneficio fiscal se produce en la declaración del IS de 2002 (...)”.

concreto, entendiendo que el ejercicio en el que se dota la RIC al que se refiere el apartado 4 del art. 27 de la Ley 19/1994 sería aquel en el que formalmente se realiza la dotación correspondiente¹⁴, puesto que la dotación de la RIC es ante todo una determinada operación que tiene lugar en la contabilidad del empresario y que da lugar, en consecuencia, desde el punto de vista contable, a una reserva especial que consta en dicha contabilidad. De ahí que se haya entendido normalmente que a esta segunda alternativa conduciría una interpretación literal del precepto que se

refiere a la acción de dotar la RIC¹⁵. Además, esto sería también coherente con la literalidad del precepto en relación con otro aspecto: son “*Las cantidades destinadas a la reserva para inversiones en Canarias*” las que “*deberán materializarse, en el plazo máximo de tres años (...)*”; y no existen realmente “*cantidades destinadas a la reserva para inversiones en Canarias*” hasta que, en el caso de las entidades sujetos pasivos del IS, se ha tomado el acuerdo correspondiente de distribución del resultado del ejercicio y de dotación de la RIC, y hasta que se ha realizado la dotación contable correspondiente, mediante el asiento en el libro diario de la cuenta de la RIC con cargo a la cuenta de pérdidas y ganancias¹⁶, lo que es necesario tanto en los sujetos pasivos del IS como en las personas físicas contribuyentes del IRPF¹⁷.

⁷ Esta era la postura defendida por GONZÁLEZ, J.M., en *Carta Tributaria. Documentación*, núm. 208, pág. 208, puesto que “si realmente el legislador hubiese querido otra cosa, no se habría referido al ejercicio en que se efectúa la dotación de la reserva”; y, TREBOLLE FERNÁNDEZ, J., “Incentivos fiscales a la inversión en Canarias”, *Carta Tributaria. Monografías*, núm. 215, 1994, pág. 8, que destacaba que el ejercicio de la dotación al que se refería la norma no era el “ejercicio con cargo a cuyos beneficios se dota la Reserva. En la práctica, pues – se añadía-, supone disponer de un año más para realizar la materialización de la inversión”. También optaron por esta interpretación, en base a diferentes razones, HERNÁNDEZ GONZÁLEZ, F., “Los beneficios tributarios contenidos en los artículos 24 a 27 de la Ley 19/1994, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias”, *Noticias de la Unión Europea*, núm. 130, 1995, pág. 77, porque es el momento “de la formación de la voluntad del órgano social correspondiente (...) el presupuesto necesario y jurídicamente relevante”; y, PASCUAL GONZÁLEZ, *Las ayudas de Estado de carácter fiscal. Su incidencia en el Régimen Económico y Fiscal de Canarias*, Consejería de Economía y Hacienda. Gobierno de Canarias, Las Palmas de Gran Canaria, 2003, pág. 310, “en atención a una interpretación finalista de la Ley”, al ser “cierto que pueden alegar los sujetos pasivos del IS que si se ha de esperar a que la Junta General de accionistas apruebe los resultados y, por tanto, la dotación de la RIC, el primer año para la materialización puede quedar ostensiblemente reducido”.

⁸ GONZÁLEZ, J.M., en *Carta Tributaria. Documentación*, núm. 208, pág. 208; CLAVIJO HERNÁNDEZ y BELTRÁN BUENO, “La Reserva...”, pág. 21; HERNÁNDEZ GONZÁLEZ, “Los beneficios...”, pág. 77; PASCUAL GONZÁLEZ, *Las ayudas...*, pág. 308.

⁹ Sobre el asiento contable a realizar para dotar la RIC, CLAVIJO HERNÁNDEZ y BELTRÁN BUENO, “La Reserva...”, pág. 7; NAVARRO HERAS, B., “La Reserva para Inversiones en Canarias: aspectos contables”, *Canarias Fiscal*, núm. 4, 2000, pág. 64; MIRANDA CALDERÍN, *La planificación...*, págs. 388 y ss.

¹⁰ A esta idea se refería PASCUAL GONZÁLEZ, *Las ayudas...*, pág. 310, cuando señalaba que “Lo que no se ha dotado por todavía no existir, no podrá ser materializado”, aunque lo hacía a efectos de no admitir la materialización en el periodo impositivo en que se obtiene el beneficio.

Esta posible doble interpretación de la norma, al menos inicialmente, se reflejó en la propia evolución de la doctrina administrativa de la Dirección General de Tributos: mientras que en un primer momento se decantó por la primera de las dos posibilidades interpretativas (cómputo de los tres años desde el devengo del impuesto del ejercicio de los beneficios con los que se dota la RIC)¹⁸, con posterioridad y siguiendo las conclusiones a que llegó en relación con esta cuestión el *Informe de la Comisión para el análisis de los problemas de la aplicación de la Reserva para Inversiones en Canarias*¹⁹, hizo prevalecer la segunda (cómputo de los tres años desde el devengo del impuesto del ejercicio en el que formalmente se dota la RIC)²⁰.

C. Dudas sobre el carácter del plazo de tres años: ¿plazo dentro del que se ha de materializar o momento final hasta el que se ha de materializar?

De todos modos, debe añadirse que las dudas acerca de la interpretación del apartado 4 del art. 27 de la Ley 19/1994 no se han limitado al esclarecimiento del momento inicial del cómputo del plazo de tres años para materializar la RIC a que hace referencia este precepto y que es el único aspecto objeto de atención en la sentencia del Tribunal Supremo de 12 de diciembre de 2012. Porque esta disposición normativa también ha planteado dudas acerca del modo de entender el plazo de tres años regulado en él, lo que, además, podría condicionar la interpretación acerca de la cuestión anterior, es decir, la relativa al momento inicial de su cómputo.

En concreto, se ha dudado acerca de si se trataría de un plazo dentro del cual se ha llevar a cabo la materialización de la RIC, por lo que no se admitirían las materializaciones ni antes de comenzar ni después de terminar dicho plazo; o si, por el contrario, se trataría de un plazo que comienza a computarse a partir de un determinado momento fijado por la norma y que al ser de tres años concreta mediatamente un determinado momento final, pero que sería exclusivamente a efectos de marcar dicho momento final para realizar la materialización de la RIC, por lo que no impediría materializaciones anteriores al comienzo de su cómputo.

¹¹ Contestaciones a consultas de la Dirección General de Tributos de 15 de febrero de 1995 y de 20 de julio de 1999 (1377/1999). También en este mismo sentido las Resoluciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de 2 de abril de 1994 y de 29 de marzo de 1999.

¹² *Informe...*, págs. 38-39.

¹³ Contestaciones a consultas de la Dirección General de Tributos de 25 de abril de 2001 y de 2 de abril de 2002 (523/2002).

Los términos literales del precepto podrían entenderse en el primer sentido indicado, puesto que es “*en el plazo máximo de tres años (...)*” en el que “*Las cantidades destinadas a la reserva para inversiones en Canarias deberán materializarse (...)*”. Por tanto, la materialización debería realizarse dentro de dicho plazo de tres años que se computa desde un determinado momento. Desde esta perspectiva, como señaló PASCUAL GONZÁLEZ, “el artículo 27.4 expresa no sólo el tiempo máximo para la materialización, sino el período de tiempo en que la misma se puede llevar a cabo”. La interpretación que admitiría materializaciones antes de comenzar el cómputo de dicho plazo de tres años, que, como veremos de inmediato, fue seguida finalmente por la Dirección General de Tributos, “sería válida –continuaba aquel autor– de haber expresado el precepto que las cantidades destinadas a la RIC “deberán estar materializadas”. En este caso, sin duda el legislador no establecería un plazo temporal durante el cual el sujeto pasivo debe ejecutar una acción, sino al momento final en el que debe estar hecha, pero no el inicial. Sin embargo –concluía–, la redacción del apartado 4 del artículo 27 es clara en cuanto a referirse a un período de tiempo dentro del cual

se deben realizar las inversiones oportunas”²¹.

Este entendimiento del plazo fijado por el apartado 4 del art. 27 de la Ley 19/1994 como un plazo dentro del cual se deberían realizar las materializaciones de la RIC estaba implícito en la interpretación sostenida por CLAVIJO HERNÁNDEZ y BELTRÁN BUENO acerca del momento inicial de cómputo del plazo de tres años al que hacíamos referencia con anterioridad. Puesto que tras reconocer que la interpretación literal de aquel precepto parecía apuntar a la segunda alternativa interpretativa antes señalada que identificaba como momento a partir del cual había que computar los tres años para la materialización al devengo del impuesto correspondiente al ejercicio en el que se ha dotado formalmente la RIC, señalaban que “esta interpretación conduce al absurdo de establecer, además del plazo de tres años para invertir, otro de “carencia” en el que la sociedad no puede realizar ninguna inversión durante el ejercicio en que se aprueban las cuentas y se dota la Reserva para Inversiones (ya que, según el art. 27 de la ley, solamente se puede

¹⁴ PASCUAL GONZÁLEZ, *Las ayudas...*, págs. 309-310. En sentido contrario, por tanto, podría entenderse la opinión de TREBOLLE FERNÁNDEZ, “Incentivos fiscales...”, pág. 8, que se refería a un plazo en que las cantidades destinadas a la Reserva deberán “quedar materializadas” o “han de quedar materializadas”, si bien no era totalmente explícito sobre esta cuestión.

invertir *a partir del devengo* del impuesto del año en que se ha dotado la misma); esto evidentemente –señalaban- no es lo que quiere y pretende la ley, cuyo objetivo es favorecer –y no obstaculizar- las inversiones. Por ello hay que entender –de acuerdo con la finalidad de la norma- que el plazo de tres años hay que contarlo desde el devengo del impuesto del ejercicio con cargo a cuyos beneficios se dota la Reserva”²².

Sin embargo, no ha sido ésta la posición que ha prevalecido finalmente en la doctrina administrativa de la Dirección General de Tributos. Porque separándose de posiciones administrativas anteriores²³, en su contestación a consulta de 25 de abril de 2001, en la que sigue las mismas ideas ya introducidas anteriormente por el *Informe de la Comisión para el análisis de los problemas de aplicación de la Reserva para Inversiones en Canarias*²⁴, ante la pregunta acerca de “*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”, la Dirección General de Tributos fue clara en el sentido de entender que en su opinión “*La norma legal marca el final del plazo para invertir las cantidades que se benefician del incentivo fiscal, sin concretar desde cuándo puede realizarse dicha inversión. Por lo tanto –se añadía-, 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*”.

En ello se insistía de nuevo más adelante cuando se preguntaba acerca de si 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*”, ante lo que se respondía que “*Dicho plazo, tal y como indica expresamente el precepto, no indica desde cuándo podrá materializarse la RIC, sino que se refiere al plazo máximo del que se dispondrá*

¹⁵ CLAVIJO HERNÁNDEZ y BELTRÁN BUENO, “La Reserva...”, pág. 21.

¹⁶ De forma clara, en la resolución de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de 2 de abril de 1994, ante la pregunta de si podían invertirse durante el ejercicio 1995 la dotación a la RIC con cargo a los beneficios generados en 1994, se señalaba que “*Las cantidades destinadas a la reserva necesariamente tienen que invertirse en los tres años siguientes al último día del ejercicio con cuyos beneficios se ha dotado. Si se dotó con beneficios del 94 –precisaba-, puede invertirse en el 95, 96 y 97*”.

¹⁷ *Informe...*, págs. 38-39.

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 apdo. 4 del art. 27 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"²⁵.

3. La no aplicación a los contribuyentes del IRPF de las razones que se dan en relación con los sujetos pasivos del IS

Junto al argumento de la claridad del texto de la norma, totalmente insostenible como hemos puesto de relieve, el Tribunal Supremo fundamenta su postura de no aplicar a las personas físicas contribuyentes del IRPF el criterio consolidado hasta ahora en relación con el cómputo del plazo para materializar, en que no se pueden aplicar a ellas las razones que se han dado en relación con los sujetos pasivos del IS *"para realizar*

el cómputo a partir del ejercicio siguiente a aquél en el que se obtiene el beneficio (...) en cuanto pueden conocer perfectamente el resultado de un ejercicio al cierre del mismo, dependiendo la decisión final de ellos, sin necesidad de realización de trámite alguno externo".

En nuestra opinión, está en lo cierto el Tribunal Supremo al poner de relieve las diferencias que se dan en relación con la dotación de la RIC en las entidades sujetos pasivos del IS y en las personas físicas contribuyentes del IRPF. Sin embargo, desde nuestro punto de vista, estas diferencias no conducen necesariamente a que el cómputo del plazo para materializar deba llevarse a cabo de forma totalmente distinta en unas y en otras como por el contrario se sostiene en esta sentencia de 12 de diciembre de 2012. Puesto que el ejercicio en el que se realiza formalmente la dotación de la RIC, que es al que podría referirse el apartado 4 del art. 27 de la Ley 19/1994 al mencionar el ejercicio en el que se realiza la acción de dotar la RIC, como señalamos con anterioridad, puede ser el siguiente a aquel a cargo de cuyos beneficios se dota la RIC, tanto en las entidades sujetos pasivos del IS como en las personas físicas contribuyentes del IRPF.

¹⁸ Este era también el contenido de la "Propuesta 4/2004, de orden interpretativa del artículo 27 de la Ley 19/1994", del Consejo para la Defensa del Contribuyente, de septiembre de 2004 (apartado quinto).

De este modo, en primer lugar, efectivamente, la dotación de la RIC no es idéntica en las entidades sujetos pasivos del IS y en las personas físicas contribuyentes del IRPF. Puesto que como ha señalado BLANCO JESÚS, "la manifestación de voluntad del empresario de retener parte del beneficio de forma indisponible en el seno de la actividad desarrollada, para que con cargo a dichos recursos puedan financiarse posteriormente las inversiones fijadas por la normativa reguladora del incentivo fiscal", que es como podría conceptualizarse la dotación de la RIC, se hace efectiva de forma distinta en ambos grupos de sujetos. En el caso de las entidades sujetos pasivos del IS, "éstas manifiestan su voluntad a través de su órgano social (junta de socios), por lo que, han de ser éstos, reunidos a tal efecto y de común acuerdo, los que decidan la retención de parte del resultado con dicha finalidad en los plazos y forma establecidos al efecto en la normativa mercantil que regula dicha materia"; sólo después de ese acuerdo, por tanto, puede realizarse la dotación de la RIC en la contabilidad. Por su parte, en las personas físicas contribuyentes del IRPF, se entiende que aquella manifestación de voluntad se realiza con "el registro de la dotación a la RIC a través del oportuno asiento

contable, que recogiese la distribución del beneficio del ejercicio económico"²⁶.

Desde esta perspectiva, es correcta la afirmación del Tribunal Supremo acerca de que las personas físicas contribuyentes del IRPF "*pueden conocer perfectamente el resultado de un ejercicio al cierre del mismo, dependiendo la decisión final de ellos, sin necesidad de realización de trámite alguno externo*". A diferencia de lo que ocurriría con las entidades sujetos pasivos del IS, respecto a los que "*la decisión final*" sobre el destino del resultado del ejercicio sí que requeriría la realización de un determinado "*trámite (...) externo*" –en los términos del tribunal-, que sólo podría producirse, siguiendo también las palabras del Tribunal Supremo, "*en el ejercicio siguiente a aquél en el que se obtiene el beneficio, que es cuando se aprueba la cuenta de resultados y su distribución y el balance*".

Pero esto a lo único que conduciría, en nuestra opinión, es a que en el caso de las personas físicas contribuyentes del IRPF la dotación formal de la RIC, a través de la anotación

¹⁹ BLANCO JESÚS, J., "Acreditación de la dotación y mantenimiento en balance de la Reserva para Inversiones en Canarias", en HERNÁNDEZ GONZÁLEZ, F. y SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V.M. (Dir.), *El Régimen Económico y Fiscal de Canarias: problemas actuales y soluciones*, Tirant Lo Blanch, 2013 (en prensa).

contable correspondiente en el libro diario, puede realizarse, bien en el ejercicio de obtención de beneficios con cargo a los cuales se dota aquélla, concretamente el último día de dicho ejercicio, bien en el ejercicio posterior. A diferencia de lo que ocurriría con las entidades sujetos pasivos del IS, que siempre y en todo caso deben realizar la toma del acuerdo de destino de los resultados del ejercicio y de dotación de la RIC en el ejercicio siguiente al de obtención de los beneficios, de conformidad con la normativa sustantiva reguladora de la entidad correspondiente, por lo que la anotación contable de la dotación debería producirse también necesariamente en ese ejercicio posterior.

Lo que no nos parece admisible es una interpretación de la norma como la sostenida por el Tribunal Supremo en esta sentencia de 12 de diciembre de 2012 que en relación con los sujetos pasivos del IS entiende que el ejercicio en el que se realiza la dotación de la RIC al que se referiría el apartado 4 del art. 27 de la Ley 19/1994 es aquél en el que formalmente se dota a través del acuerdo del órgano social correspondiente y la posterior contabilización, lo que sólo puede tener lugar en el ejercicio posterior al de obtención de los beneficios con cargo a

los cuales se dota la RIC. Mientras que en relación con los contribuyentes del IRPF prescinde del ejercicio en el que se lleva a cabo realmente la dotación formal de la RIC, que podría ser también el siguiente al de obtención de los beneficios, para situarse únicamente en este ejercicio en el que se obtienen los beneficios con los que se dota la RIC por el mero hecho de que *"pueden conocer perfectamente el resultado de un ejercicio al cierre del mismo, dependiendo la decisión final de ellos, sin necesidad de realización de trámite alguno externo"*. Lo que se hace, además, basándose en una supuesta literalidad de la norma, que en realidad no es tal, puesto que en ella se identifica realmente como momento inicial del cómputo del plazo de tres años, no *"la fecha del devengo del impuesto en el que se ha obtenido el beneficio contable"*, sino *"la fecha del devengo del impuesto correspondiente al ejercicio en que se ha dotado la" RIC*.

Por tanto, en nuestra opinión, también en las personas físicas contribuyentes del IRPF, el cómputo del plazo de tres años para materializar la RIC puede iniciarse en el devengo del impuesto correspondiente al ejercicio posterior a aquel a cargo de cuyos beneficios se dota la RIC, de igual forma que ocurre con las entidades sujetos

pasivos del IS, pese a la posición contraria del Tribunal Supremo en esta sentencia de 12 de diciembre de 2012. Esto será así, como había precisado ya la Dirección General de Tributos en su contestación a consulta de 2 de abril de 2004 (523/2002), *“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”*.

4. ¿Novedad de la doctrina del Tribunal Supremo?

Con independencia de la desacertada posición del Tribunal Supremo en esta sentencia, desde nuestro punto de vista y de acuerdo a las razones señaladas, deben hacerse unas últimas precisiones acerca de la misma.

Porque a pesar de que a la vista de la opinión consolidada en la aplicación de la RIC, podría considerarse el criterio sostenido ahora por el Tribunal Supremo como totalmente novedoso, no puede desconocerse que este criterio estuvo ya presente en los primeros momentos de aplicación de la RIC. No nos referimos ahora a que en determinadas posiciones doctrinales y en el criterio inicial de la doctrina administrativa, como vimos, se defendió una interpretación que

identificaba, con carácter general, el momento de inicio del cómputo del plazo de tres años para materializar la RIC en el devengo del impuesto correspondiente al ejercicio con cargo a cuyos beneficios se dota la RIC. Sino a que en ocasiones se manejó también la opinión de que el cómputo de este plazo de materialización de la RIC podía ser distinto en los sujetos pasivos del IS y en los contribuyentes del IRPF, que es lo que sostiene la sentencia del Tribunal Supremo de 12 de diciembre de 2012.

En este sentido, MIRANDA CALDERÍN, analizando diversas cuestiones en la aplicación de la RIC a los sujetos pasivos del IRPF, señalaba que el “plazo en que se deben materializar las cantidades destinadas a la Reserva (...) es, a mi entender, diferente del de las Sociedades, ya que para éstas la interpretación literal del apartado 4 del Art. 27 es que la Reserva se dota en la Junta General que aprueban las cuentas del año anterior, por lo que en vez de 3 años serían 4 años los que se disponen para materializar”. Aunque lo cierto es que realizaba esta advertencia desde la perspectiva de que “el Reglamento regulará y aclarará el plazo para que se quede en 3 años, pero actualmente de su redacción se desprende un plazo de un año más. En personas físicas –precisaba-

no se podría interpretar literalmente lo mismo, por lo que el plazo máximo sería de 3 años²⁷.

De la propia evolución de la doctrina de la Dirección General de Tributos parece desprenderse igualmente la posible consideración, al menos en un inicial punto de partida, de un criterio distinto del cómputo del plazo de materialización de la RIC en los sujetos pasivos del IS y en los contribuyentes del IRPF. Puesto que en ella se muestra un especial esfuerzo para hacer extensible el criterio del cómputo del plazo de tres años desde el momento del devengo del impuesto correspondiente al ejercicio en el que formalmente se dota la RIC, que sería claro en el caso de los sujetos pasivos del IS, a las personas físicas contribuyentes del IRPF, en relación con las cuales podían existir algunas dudas. Concluyéndose finalmente la existencia de idéntico plazo en unos y otros sujetos, *“de acuerdo con el principio de igualdad ante la Ley”*, en atención a un criterio que *“será aplicable tanto a personas físicas como a jurídicas”*, sobre la base de que en el apartado 4 del art. 27 de la Ley 19/1994 no se establece *“diferencia*

alguna entre personas físicas y jurídicas” y de que en la normativa contable *“tampoco se coloca en desigual posición a empresarios individuales y personas jurídicas”* [contestación a consulta de 2 de abril de 2002 (523/2002)].

Además, debe precisarse que el criterio acerca del comienzo del cómputo del plazo de materialización en los contribuyentes del IRPF en el devengo del impuesto del ejercicio con cargo a cuyos beneficios se dota la RIC ya fue acogido en la sentencia de la Audiencia Nacional de 23 de diciembre de 2009 (rec. 49/2009, ponente D. Javier Eugenio López Candela), que es la que fue objeto del recurso de casación que dio lugar a la sentencia del Tribunal Supremo de 12 de diciembre de 2012. Aunque lo cierto es que lo hace de forma algo confusa, por lo que puede suscitar algunas dudas, como pusimos de relieve en su momento²⁸.

Porque en dicha sentencia se dice inicialmente que se desestima la primera de las alegaciones formuladas por el recurrente en la que se sostenía que *“la Administración Tributaria debió comprobar los ejercicios 2002-2003 y no 2003-2004, tal como se había efectuado,*

²⁰ MIRANDA CALDERÍN, S., “Régimen Económico y Fiscal de Canarias. La reserva para inversiones. Ponencias desarrolladas en la Jornada Regional de Estudio celebrada por la Delegación Territorial de Canarias el 30 de noviembre de 1994”, *Asociación Española de Asesores Fiscales. Gabinete de Estudios*, abril 1995, entrega nº 4, colaboración 5/1995, pág. 4.

²¹ SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V.M., “Plazo de materialización y plazo de prescripción en la Reserva para Inversiones en Canarias (Comentario a la Sentencia de la Audiencia Nacional de 23 de diciembre de 2009)”, *Hacienda Canaria*, núm. 31, 2010, pág. 209.

al haberse contabilizado las reservas para inversiones en los ejercicios 1999 y 2000, y tener que computarse el plazo máximo para la materialización de las inversiones desde la fecha del devengo del impuesto correspondiente al ejercicio en que tiene lugar la dotación". Y la desestimación de esta alegación era "con independencia de los precedentes administrativos, económico-administrativos o de otros Tribunales que cita la demandada (aunque la consulta de la DGT de 11.4.1995 sigue la tesis del recurrente), que no vinculan a esta Sala".

Sin embargo, a continuación parece matizarse lo anterior porque se señala: *"Pero lo cierto es que no puede desconocerse que la contabilización hecha por el acto ha operado en los ejercicios 1999 y 2000",* que es lo que parece llevar a la Audiencia Nacional a identificar como *"momento en que transcurre el plazo de materialización de las inversiones"* la *"fecha de 31 de diciembre de 2002 y 2003"*.

IV. LAS CONSECUENCIAS DEL CÓMPUTO DEL PLAZO PARA MATERIALIZAR LA RESERVA PARA INVERSIONES EN CANARIAS EN LOS SUPUESTOS DE INCUMPLIMIENTO DEL REQUISITO DE MATERIALIZACIÓN

1. El ejercicio del fin del plazo para materializar como objeto del procedimiento de comprobación sobre el incumplimiento del requisito de la materialización

Precisamente las últimas consideraciones extractadas de la sentencia de la Audiencia Nacional de 23 de diciembre de 2009, en relación con lo alegado por el recurrente y lo resuelto por el tribunal, ponen de relieve cuáles eran las consecuencias que podían derivarse de la aplicación de un criterio distinto del que había sido aplicado por la Administración Tributaria en relación con el cómputo del plazo de materialización de la RIC, que es lo que tanto la Audiencia Nacional como el Tribunal Supremo consideran adecuado: en las sentencias de ambos órganos jurisdiccionales el cómputo del plazo de tres años para materializar se realiza desde el devengo del impuesto correspondiente al ejercicio con cargo a cuyos beneficios se dota la RIC, a diferencia de lo que hizo la Administración Tributaria que computó los tres años desde el devengo del impuesto correspondiente al ejercicio siguiente.

Porque con las alegaciones del recurrente acerca de que la

Administración Tributaria debería haber comprobado los ejercicios 2002 y 2003 y no los ejercicios 2003 y 2004, tal como había efectuado, al tener que computarse el plazo de tres años para materializar la RIC desde un año antes al que consideró la Administración Tributaria, se ponía de manifiesto la relevancia que tiene el fin del plazo de materialización, en los supuestos en los que se entiende que es el requisito de materialización el que se ha incumplido, en relación con las actuaciones administrativas que tienen por objeto comprobar el cumplimiento de aquel requisito²⁹. En el caso enjuiciado precisamente se consideraba incumplido el requisito de la materialización de la RIC, al no admitirse por la Inspección las materializaciones realizadas a través de la suscripción de participaciones en dos sociedades, una constituida en junio de 2001, y otra que se constituyó en julio de 2002.

Puesto que es el momento en el que se considera producido el incumplimiento del requisito de la materialización de la RIC, que según la opinión más extendida es cuando finaliza el plazo para materializar del apartado 4 del art. 27 de la Ley 19/1994³⁰, el que

determina directamente el ejercicio que habrá de ser incluido como objeto del procedimiento de comprobación tendente a comprobar dicho requisito de la materialización³¹. Será ese ejercicio también, por tanto, aquel al que se refiera la liquidación que pudiera dictarse finalizando dicho procedimiento de comprobación. Y será ese ejercicio, igualmente, aquél respecto al cual en el momento de inicio del procedimiento de comprobación no puede haber transcurrido el plazo de prescripción del derecho a liquidar³².

2. La no prescripción del ejercicio de incumplimiento del requisito de la materialización

En este contexto, el recurrente, en su recurso ante la Audiencia Nacional, sostenía la prescripción del ejercicio 2002, lo que podía tener una gran relevancia, en su opinión, si se aceptara la tesis, como finalmente parece hacer la Audiencia Nacional, de que la Administración Tributaria debía haber comprobado dicho ejercicio, junto con el ejercicio 2003, y no los ejercicios 2003 y

²² SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, “Plazo de materialización...”, pág. 207.

²³ MIRANDA CALDERÍN, *La planificación...*, págs. 473-474; SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V.M., *Pérdida y*

regularización de la Reserva para Inversiones en Canarias, Thomson-Aranzadi/Hacienda Canaria, Cizur Menor, 2008, págs. 87 y ss.

²⁴ SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, *Pérdida y regularización...*, págs. 92-93.

²⁵ SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, *Pérdida y regularización...*, págs. 92-93.

2004, como hizo (Fundamento Jurídico Tercero).

Sin embargo, puesto que el procedimiento de comprobación se inició el 6 de septiembre de 2006, la prescripción alegada no se había producido y así lo entendió la Audiencia Nacional. Aunque lo hizo, tal como pusimos de relieve en su momento, sobre la base de un momento de inicio del cómputo de dicho plazo de prescripción (desde el fin del plazo de materialización, el 31 de diciembre de 2002), que era equivocado, con independencia de que incluso con el cómputo correcto (desde el fin del plazo de autoliquidación del ejercicio de incumplimiento, el 30 de junio de 2003) tampoco se había producido la prescripción alegada³³.

3. La irrelevancia del error en el ejercicio de incumplimiento del requisito de la materialización como objeto del procedimiento de comprobación

En el recurso de casación ante el Tribunal Supremo, sin embargo, ante la evidencia puesta de relieve por la Audiencia Nacional de que no se había producido la prescripción incluso

aplicando el criterio del recurrente acerca del cómputo del plazo de materialización de la RIC, sus alegaciones versan simplemente sobre la incorrecta determinación del ejercicio objeto de comprobación, lo que habría traído consigo una paralela incorrección en cuanto al ejercicio de la liquidación administrativa. Por tanto, el recurrente hace abstracción de las consecuencias que ello podría traer consigo en el ámbito de la prescripción.

Porque a su juicio, según expone el Fundamento Jurídico Segundo de la sentencia del Tribunal Supremo, *“la sentencia impugnada, como previamente había hecho el TEAC y la Inspección de los Tributos, interpreta incorrectamente el mencionado primer párrafo del apartado 4 del artículo 27 de la Ley 19/1994, por cuanto el período de dotación de la RIC (Reserva para Inversiones en Canarias) es el mismo en el que se obtiene el beneficio contable del que se extrae dicha dotación y, por tanto, el ejercicio a considerar para computar el plazo de materialización de la inversión es ese mismo ejercicio, de suerte que, en el caso de autos, el plazo para materializar la inversión de la dotación efectuada en el ejercicio 1999 expiraba a los tres años a contar desde el 31 de diciembre de 1999, fecha de devengo del IRPF del ejercicio 1999, es*

²⁶ SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, “Plazo de materialización...”, págs. 209 y ss.

decir, el 31 de diciembre de 2002, por lo que la Administración tributaria debió comprobar los ejercicios 2002 y 2003 para analizar el cumplimiento de los requisitos de la materialización de la RIC dotada en los ejercicios 1999 y 2000.

Por otra parte –se añade-, discrepa de la falta de trascendencia a que alude la sentencia, aunque se aceptara la tesis del recurrente, porque si bien el inicio de las actuaciones inspectoras extiende sus efectos a todos los ejercicios no prescritos, en modo alguno la posibilidad de actuar permite el que se pueda escoger el ejercicio que se comprueba, por lo que dado que la materialización de la dotación debía haberse efectuado hasta el ejercicio 2002, por lo que hace al ejercicio de 1999, es a este ejercicio de 2002 al que debería haberse referido la actuación inspectora y no al siguiente, con independencia de que la Inspección hubiera podido centrarse en uno o en otro ya que tenía posibilidad legal de hacerlo, toda vez que no estaban prescritos ninguno de los dos.

Finalmente, rechaza la idea de que resulta indiferente el ejercicio en el que se impute la materialización de la dotación ya que esta manera de pensar resulta contraria a lo que dispone el art. 27 de la Ley 19/1994 , concretándose la

infracción de los arts. 64 y 66 de la Ley General Tributaria en el hecho de que por parte del Tribunal de instancia se hace una interpretación de la prescripción como si la misma estuviere en el ámbito de disposición de las partes”.

El Tribunal Supremo señala que la aceptación del criterio acerca del cómputo del plazo de materialización sostenido por el recurrente le “*obliga a reconocer que la Inspección incurrió en error en la determinación de los periodos objeto de comprobación, porque si las dotaciones se hicieron en los años 1999 y 2000 el plazo para materializar las reservas terminaban el 31 de Diciembre de 2002 y 2003, afectando a esos ejercicios la regularización y no a los de 2003 y 2004 como entendió la Administración*”. Si bien precisa que “*este pronunciamiento solo puede surtir efecto respecto a la liquidación de 2003, a que quedó limitada la admisión de la casación*”.

Sin embargo, no considera este error dotado de trascendencia alguna desde una doble perspectiva: por un lado, porque la prescripción del ejercicio 2002 no se habría producido; y, por otro lado, porque fuera de esa prescripción que no se produjo en el caso, no habría otra relevancia posible.

Así, señala inicialmente que *“procede rechazar que el error del ejercicio de 2003 pueda comportar la prescripción del ejercicio de 2002, como se sostuvo en la instancia, toda vez que las actuaciones inspectoras comenzaron el 6 de Septiembre de 2006 y, por tanto, antes del transcurso del plazo de los cuatro años establecido que ha de contarse, a estos efectos, desde el fin del plazo de materialización de la inversión, en este caso, desde el 31 de Diciembre de 2002, en lo que afecta a la deducción de 1999, siguiendo el criterio del recurrente”*.

No obstante, lo cierto es que el propio recurrente reconocía en el recurso de casación que no se había producido la prescripción ya que lo único que alegaba era que *“es a este ejercicio de 2002 al que debería haberse referido la actuación inspectora y no al siguiente, con independencia de que la Inspección hubiera podido centrarse en uno o en otro ya que tenía posibilidad legal de hacerlo, toda vez que no estaban prescritos ninguno de los dos”*.

“Además –se añade por el Tribunal Supremo-, la imputación del incumplimiento a uno u otro ejercicio resulta irrelevante, en principio, dado que la consecuencia es la integración de

la deducción que corresponde en el ejercicio en que se produce el incumplimiento, con los correspondientes intereses devengados por la pérdida del beneficio desde el fin del periodo voluntario de declaración del IRPF del ejercicio en que se practicó la deducción hasta la fecha de la liquidación derivada del acta; en este caso, 16 de Agosto de 2007, de conformidad con el artículo 69 del Reglamento de Inspección aprobado por Real Decreto 939/1986, al tener que partirse de la cuota del acta, 192.240,88 euros”.

Confirmaba así el Tribunal Supremo lo ya resuelto por la Audiencia Nacional, aunque en base a unos argumentos no idénticos. Porque en la sentencia de la Audiencia Nacional de 23 de diciembre de 2009, tras poner de relieve la inexistencia de la prescripción, se señalaba en el Fundamento Jurídico Cuarto que *“la aplicación de este criterio no origina indefensión al recurrente, al que le resulta indiferente la imputación a uno u otro ejercicio, si no ha justificado en modo alguno, la trascendencia de tal imputación, más allá de la prescripción invocada”*.

El Tribunal Supremo, por su parte, se fija en otro aspecto distinto a la simple inexistencia de indefensión en el recurrente por la comprobación y

liquidación de un ejercicio distinto al correcto, según el criterio que se sigue en la sentencia acerca del cómputo del plazo de la materialización. Porque la irrelevancia de la *"imputación del incumplimiento a uno u otro ejercicio"* estriba, en su opinión: en que sea en un ejercicio o en otro, en todo caso se regulariza por la Administración Tributaria la deducción que tras su inicial aplicación por el contribuyente en su autoliquidación con posterioridad deviene improcedente (a *"la integración de la deducción que corresponde"* se refiere el tribunal); y, en que esa regularización, en uno u otro ejercicio, por parte de la Administración Tributaria, se ha de ver acompañada de *"los correspondientes intereses devengados por la pérdida del beneficio"*, pero que son calculados *"desde el fin del periodo voluntario de declaración del IRPF del ejercicio en que se practicó la deducción hasta la fecha de la liquidación derivada del acta"*. Lo que supone una manifestación expresa de aceptar la idea que se ha consolidado en la aplicación administrativa y jurisprudencial del beneficio fiscal de la RIC, de tomar como base de cálculo de los intereses de demora en las regularizaciones administrativas de la RIC, el impuesto que no se pagó en su momento por la aplicación inicial del beneficio fiscal por el sujeto pasivo en su autoliquidación. Sin incluir, por tanto, los

intereses de demora que debieron haber sido incluidos por aquél en la autoliquidación del ejercicio de incumplimiento, de haber regularizado dicho sujeto pasivo voluntariamente la pérdida del beneficio fiscal³⁴.

De todos modos, dejando incluso a un lado la cuestión acerca de la admisión de una regularización administrativa sobre un ejercicio que no fue objeto del procedimiento de comprobación ni del acto de liquidación de la Administración Tributaria, que no ha admitido, sin embargo, el Tribunal Económico-Administrativo en otras ocasiones³⁵, que es lo que supone en el fondo la postura del Tribunal Supremo, lo cierto es que los resultados cuantitativos finales en términos de importe a pagar por el recurrente, que es el aspecto que parece

²⁷ Véase, por todos, SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, *Pérdida y regularización...*, págs. 217 y ss.

²⁸ Es el caso, por ejemplo, de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 11 de octubre de 2006 (rec. 3413/2004), en un supuesto en el que *"la Inspección regularizó los ejercicios objeto de comprobación basándose en la no aceptación de las dotaciones efectuadas"* en determinados ejercicios, pero estas dotaciones fueron validadas por el Tribunal Económico-Administrativo Regional. El Tribunal Central entendió que *"habiendo sido efectuadas las dotaciones, que han sido dadas por válidas por el TEAR, en los ejercicios 1995, 1996, 1997 y 1998, el primer ejercicio en que se podría comprobar (y regularizar, en su caso) el incumplimiento del requisito del plazo para la materialización de las mismas, sería efectivamente 1999, ejercicio que, como alega la interesada, no era objeto de comprobación inspectora"*. Por este motivo, considera que *"la liquidación deviene nula por cuanto que los ejercicios en que se debía regularizar, en su caso, el incumplimiento del requisito temporal de la RIC no formaban parte del alcance de las actuaciones de la Inspección"*.

importar al Tribunal Supremo, no son idénticos si se anula la liquidación administrativa, aunque pueda dictarse otra con posterioridad sobre el ejercicio correcto, o si se conserva dicha liquidación, que es lo que hace el Tribunal Supremo en la sentencia de 12 de diciembre de 2012.

Sin poder entrar aquí en todos los detalles, más teniendo en cuenta la evolución de la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre esta materia³⁶, al confirmarse la liquidación administrativa originaria, de haberse suspendido la ejecución de la deuda tributaria de dicha liquidación en la vía jurisdiccional, el importe total a pagar tras la sentencia del Tribunal Supremo,

²⁹ Sin poder extendernos sobre estas cuestiones, en las que adquiere una relevancia decisiva la normativa vigente eventualmente aplicable, puede mencionarse la doctrina de la Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de junio de 2012 (rec. 6386/2009, ponente D. Ramón Trillo Torres), reiterada en alguna sentencia posterior, según la cual “*aún cuando el procedimiento tributario se haya iniciado mediante una autoliquidación -como acontece en este caso- en el supuesto de que la misma, como consecuencia de la actividad inspectora, haya dado lugar a una liquidación practicada por la Administración, ahí termina el recorrido de las consecuencias en cuanto a la mora del sujeto pasivo del tributo, de modo que si esta liquidación administrativa es a su vez anulada en la vía económico-administrativa o jurisdiccional ya no será posible imputar el retraso consecuente en el pago de la deuda tributaria al contribuyente sorprendido por la ilegalidad cometida por la propia Administración, doctrina incluso aplicable con anterioridad a al vigencia de la Ley General Tributaria de 2003 y que, como preciso corolario, produce el efecto de que aceptemos la postura de la parte recurrente, en el sentido de fijar como día final del cómputo de los intereses de demora el de la fecha en la que el Inspector Jefe dictó la liquidación definitiva después anulada por el TEAR de Cataluña, esto es el 15 de febrero de 1996*” (FJ. 8º).

dentro del que se incluirían los intereses suspensivos devengados durante la suspensión, posiblemente sea superior al que hubiera que haber pagado de haberse anulado la liquidación, con independencia de que se dictara otra liquidación con posterioridad sobre el ejercicio correcto.

V. MODO DE CONCLUSIÓN

El Tribunal Supremo, en su sentencia de 12 de diciembre de 2012, ha entendido que no cabe considerar en relación con las personas físicas contribuyentes del IRPF que el plazo de materialización de la RIC comience a computarse desde el devengo del impuesto correspondiente al ejercicio en el que formalmente se realiza la dotación de la RIC, esto es, el siguiente a aquel al que se refieren los beneficios con los que se dota la RIC, a diferencia de lo que ocurriría con las entidades sujetos pasivos del IS. Ello lo hace en base a dos razones fundamentales: la claridad del texto de la norma; y, la no aplicación a los contribuyentes del IRPF de las razones dadas en relación con los sujetos pasivos del IS.

Sin embargo, la claridad del texto de la norma a la que alude el Tribunal Supremo no es tal, ya que en ella no se dice lo que el tribunal afirma que dice.

Puesto que en el apartado 4 del art. 27 de la Ley 19/1994, que es el que regula esta cuestión, no se sitúa el inicio del plazo para materializar la RIC, como por el contrario señala el Tribunal Supremo, a partir de la fecha del *“devengo del impuesto en el que se ha obtenido el beneficio contable”*, sino a partir de la fecha del *“devengo del impuesto correspondiente al ejercicio en que se ha dotado la misma [la RIC]”*. Además, desde nuestro punto de vista, si bien son ciertas las diferencias en relación con la dotación de la RIC en los sujetos pasivos del IS y en los contribuyentes del IRPF a las que se refiere el Tribunal Supremo, estas diferencias no conducen necesariamente a que el cómputo del plazo de materialización deba llevarse de forma totalmente distinta en unos y en otros.

Por tanto, en nuestra opinión, también en las personas físicas contribuyentes del IRPF, el cómputo del plazo de tres años para materializar la RIC puede iniciarse en el devengo del impuesto correspondiente al ejercicio posterior a aquel a cargo de cuyos beneficios se dota la RIC, de igual forma

que ocurre con las entidades sujetas pasivas del IS, pese a la posición contraria del Tribunal Supremo en esta sentencia de 12 de diciembre de 2012. Esto será así, como había precisado ya la Dirección General de Tributos en su contestación a consulta de 2 de abril de 2004 (523/2002), *“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”*.

No obstante, pese a que la aplicación del criterio sostenido por el Tribunal Supremo acerca del cómputo del plazo de materialización de la RIC determinó que la liquidación de la Administración Tributaria fue sobre un ejercicio distinto al correcto, como reconoce el propio Tribunal Supremo, este error no es considerado por el tribunal como relevante, lo que le lleva a no anular dicha liquidación administrativa, que es confirmada nuevamente en sede jurisdiccional.