

COMENTARIOS DE DOCTRINA

ADMINISTRATIVA Y JURISPRUDENCIA

INTRODUCCIÓN

En este número de la revista "HACIENDA CANARIA" se incluye un comentario doctrinal, a cargo de la Profesora Adriana Fabiola Martín Cáceres, en relación con la contestación a consulta tributaria evacuada por la Dirección General de Tributos del Gobierno de Canarias con fecha 23 de diciembre de 2014, cuyo objeto son los servicios prestados por vía electrónica, y en la cual el referido centro directivo analiza con detalle los efectos que respecto a los mismos supone la nueva redacción del artículo 17 de la Ley 20/1991 de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

La citada profesora de la Universidad de La Laguna se muestra crítica con la opción elegida por el legislador y aboga por una futura modificación normativa que restablezca la coherencia en la regulación del IGIC y del IVA.

En lo que se refiere al apartado de jurisprudencia, el profesor Víctor Manuel Sánchez Blázquez (de la Universidad de Las Palmas de Gran Canaria) se centra en el análisis del nuevo criterio del Tribunal Supremo - manifestado en diversas sentencias- en lo que se refiere al momento a partir del cual debe computarse el plazo de tres años para materializar la RIC en el caso de los empresarios o profesionales que sean sujetos pasivos del IRPF, planteándose si el nuevo criterio debe reputarse o no como nueva jurisprudencia con los efectos que a la misma reconoce el Código Civil.

COMENTARIOS GENERALES DE DOCTRINA ADMINISTRATIVA

LA LOCALIZACIÓN DE LOS SERVICIOS PRESTADOS POR VÍA ELECTRÓNICA. DELIMITACIÓN DEL ÁMBITO DE APLICACIÓN DEL IVA Y DEL IGIC

ADRIANA FABIOLA MARTÍN CÁCERES

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de La Laguna

SUMARIO

Planteamiento.

- I. El contexto de las modificaciones operadas en la localización de los servicios prestados por vía electrónica.
- II. Las reglas de localización en el IVA y en el IGIC hasta el 14 de diciembre de 2014.
 - A. La localización de los servicios prestados por vía electrónica en el territorio de aplicación del IVA
 - B. La localización de los servicios prestados por vía electrónica en el territorio de aplicación del IGIC
 - C. Conclusión sobre la delimitación de los respectivos ámbitos de aplicación de las reglas de localización

- III. Las reglas de localización en el IVA y en el IGIC a partir del 1 de enero de 2015.
 - A. La localización de los servicios prestados por vía electrónica en el territorio de aplicación del IVA
 - B. La localización de los servicios prestados por vía electrónica en el territorio de aplicación del IGIC
 - C. La nueva delimitación de los respectivos ámbitos de aplicación del IVA y el IGIC a partir del artículo 17.Tres.Dos de la LIGIC. Comentario crítico
- IV. Conclusiones.

PLANTEAMIENTO

La presente colaboración tiene por objeto el análisis de las reglas de localización de los servicios prestados por vía electrónica, al hilo de la contestación a la consulta vinculante de 12 de agosto de 2014 evacuada por la Dirección General de Tributos del Gobierno de Canarias. En ella, el Centro Directivo refleja el alcance de la modificación operada, con efectos a partir de 1 de enero de 2015, en el artículo 17 de la Ley 20/1991 de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (en adelante LIGIC) por la Ley 28/2014 de 28 de noviembre, que modifica, entre otras, y con efectos a partir de la misma fecha, la Ley 37/1992 de 28 de diciembre, reguladora del IVA (en adelante LIVA). La modificación del mencionado artículo 17 obedece, según se expresa en el preámbulo de la Ley 28/2014, a la finalidad de conseguir una mayor adecuación de ambos tributos mediante la

incorporación a la normativa reguladora del IGIC de buena parte de las modificaciones realizadas en la LIVA.

En la citada resolución, la Dirección General de Tributos reseña el régimen aplicable conforme a la regulación anterior a la citada modificación y la vigente con efectos de 1 de enero de 2015 tanto en relación con los servicios que han de calificarse como tutoría o asesoramiento como respecto de los que legalmente se consideran prestados por vía electrónica. En las líneas siguientes nos limitaremos al estudio de estos últimos.

I. EL CONTEXTO DE LAS MODIFICACIONES OPERADAS EN LA LOCALIZACIÓN DE LOS SERVICIOS PRESTADOS POR VÍA ELECTRÓNICA

El espectacular crecimiento del comercio electrónico¹ habido en las

¹ Con arreglo a la lista indicativa contenida en el Anexo II de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre, en la redacción dada por el artículo 5 de la Directiva 2008/0/CE de 12 de febrero, se califican como servicios prestados por vía electrónica, los siguientes: 1) Suministro y alojamiento de sitios informáticos, el mantenimiento a distancia de programas y de equipos; 2) Suministro de programas y su actualización; 3) Suministro de imágenes, texto e información y la puesta a disposición de bases de datos; 4) Suministro de música, películas y juegos, incluidos los de azar o de dinero, y de emisiones y manifestaciones políticas, culturales, artísticas, deportivas, científicas o de ocio; 5) Suministro de enseñanza a distancia. La Directiva, en su artículo 58, precisa que el hecho de que el proveedor y el

últimas décadas, unido al no menos espectacular fenómeno de globalización de las relaciones económicas es la causa del cambio normativo acometido en el ámbito del Derecho Comunitario en las reglas tradicionales de localización de las prestaciones de servicios de esta naturaleza. Como se expresa en la Directiva 2002/38/CE, del Consejo, de 7 de mayo de 2002, las normas hasta entonces vigentes impedían gravar adecuadamente este tipo de servicios prestados en la Comunidad y provocaban distorsiones en la competencia.

Sobre los problemas que desde el punto de vista de su tributación, genera la prestación de servicios por vía electrónica, resulta muy ilustrativo el Informe sobre el impacto del comercio electrónico en la fiscalidad española². Cabe destacar, a los

efectos que aquí interesan, los relativos a la localización del hecho imponible, la delimitación de la jurisdicción fiscal competente y las situaciones de doble imposición y de no imposición. Ha de tenerse en cuenta que con arreglo a las reglas de localización tradicionales, los servicios prestados a particulares comunitarios no estaban sujetos al IVA, lo que generaba una competencia desleal en relación con los agentes comunitarios, obligados a gravar sus prestaciones de servicios destinadas al consumo de particulares comunitarios.

Para corregir tales situaciones, la citada Directiva introdujo medidas para garantizar que cuando se realizaran con carácter oneroso y fueran consumidos por clientes establecidos en la Comunidad, estos servicios se gravaran en la Comunidad, y no lo fueran cuando se consumieran fuera de la Comunidad³.

destinatario del servicio se comuniquen por vía electrónica no implica por sí solo que el servicio prestado se suministre por vía electrónica. Esta misma enumeración y precisión se reproduce en el artículo 69.Tres 4º de la LIVA y en el artículo 17.Dos de la LIGIC.

² *Informe sobre el impacto del comercio electrónico en la fiscalidad española*, Secretaría de Estado de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2000. Sobre este particular, véase también el exhaustivo estudio de RAMOS PRIETO, J. y ARRIBAS LEÓN, M., “El impuesto sobre el Valor Añadido y el comercio electrónico. El régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi* nº 15/2006, parte Estudio.

³ Como señala CALO VÉRGEZ, la aprobación de la Directiva 2002/38/CE respondió a la consecución de los siguientes objetivos: a) Atender a la especificidades de una realidad emergente como la del comercio electrónico; 2) crear unas condiciones equitativas de competencia dentro de este sector y de carácter equivalente para las empresas establecidas dentro del territorio de aplicación del impuesto y para aquellas otras que actúan desde países terceros y 3) Racionalizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de estos últimos, mediante el sistema de un régimen especial (CALVO VÉRGUEZ, J., “La aplicación del IVA en el ámbito del comercio electrónico”, *Crónica Tributaria* nº 135/2010 p. 42).

La actual configuración de las reglas de localización de las prestaciones de servicios realizadas por vía electrónica se contiene en la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre, modificada por la Directiva 2008/8/CE, del Consejo, de 12 de febrero. La modificación introducida por la Ley 28/2014 de 28 de noviembre en la LIVA trae causa de la transposición del último hito en la implantación progresiva de la regla de la tributación en destino ordenada en la Directiva citada en último lugar, que culmina con su aplicación a los servicios por vía electrónica prestados a particulares con independencia del lugar del establecimiento del prestador. Tal como hemos señalado, el legislador ha modificado el artículo 17 de la LIGIC con la finalidad declarada de adecuarlo a la normativa del IVA.

La comprensión del alcance de la modificación introducida en dicho artículo 17 puede apreciarse mejor mediante un examen comparado de las reglas de localización de los servicios prestados por vía electrónica en su configuración legal antes de la entrada en vigor de la Ley 28/2014 de 28 de noviembre y la resultante de la nueva regulación. Esta es la metodología que adoptamos en las líneas que siguen.

II. LA LOCALIZACIÓN EN EL IVA Y EN EL IGIC HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 2014

Las reglas de localización de los servicios prestados por vía electrónica aplicables hasta el 31 de diciembre de 2014 son las contenidas, por un lado en los artículos 69 y 70 de la LIVA y, por otro, en el artículo 17 de la LIGIC. Al examen de cada grupo normativo nos referimos separadamente en los siguientes apartados para terminar con unas consideraciones sobre la recíproca delimitación de los ámbitos de aplicación de ambos impuestos que se derivan de aquellas.

A. La localización de los servicios prestados por vía electrónica en el territorio de aplicación del IVA

De acuerdo con lo establecido en los artículos 69 y 70 de la LIVA, los servicios prestados por vía electrónica se consideran realizados en el territorio de aplicación del IVA en los siguientes casos:

1º) Cuando tengan por destinatario a un empresario o profesional que actúe como tal siempre que la sede, establecimiento permanente, el lugar de su domicilio o de su residencia habitual radique en el territorio de aplicación del IVA, es

decir, la Península o Islas Baleares (artículo 69.Uno 1º de la LIVA).

2º) Cuando tales servicios se presten por un empresario o profesional desde la sede de su actividad económica o un establecimiento permanente situado en el territorio de aplicación del IVA a un particular -o empresario o profesional que no actúa como tal- establecido en la Unión Europea. Así se desprende de la interpretación conjunta del ordinal segundo del apartado Uno y el apartado dos del artículo 69 de la LIVA⁴.

3º) Cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que este se encuentre establecido o tenga su residencia habitual en el territorio de aplicación del IVA. La localización en el territorio del IVA de estos servicios

prestados por vía electrónica y, por tanto su sujeción al impuesto, se producirá cuando la prestación del servicio se realice desde la sede de actividad, establecimiento permanente, lugar del domicilio o residencia habitual del empresario o profesional que se encuentre fuera de la Unión Europea. A estos efectos, se presume que el destinatario del servicio se encuentra establecido o es residente en el territorio de aplicación del Impuesto cuando se efectúe el pago de la contraprestación del servicio con cargo a cuentas abiertas en establecimientos de entidades de crédito ubicadas en dicho territorio. Se trata de la regla especial prevista para tales servicios en el artículo 70.Uno 4º de la LIVA. En ella se contempla la situación inversa a la prevista en la excepción a la regla de tributación en origen de los servicios prestados a particulares con domicilio

⁴ El artículo 69.Dos citado, al establecer la excepción a la aplicación de la regla de tributación en origen de los servicios prestados a particulares, se refiere a los supuestos en que el destinatario, particular -o empresario o profesional que no actúa como tal- reside fuera de la Comunidad. Sin embargo hemos preferido emplear el término Unión Europea por entender que es el adecuado al sentido de la norma, ya que la misma circunscribe la aplicación de dicha regla de tributación en origen a los particulares destinatarios con domicilio o residencia en cualquier Estado miembro de la Unión Europea frente a la aplicable a los particulares con domicilio o residencia fuera de la Unión Europea. Ha de precisarse, a este respecto que, atendiendo a la definición del término “Comunidad” del artículo 3 de la LIVA, se entiende por tal “El conjunto de los territorios que constituyen el «interior del país» para cada Estado miembro, según el número anterior”.

o residencia situada fuera de la Unión Europea (artículo 69.Dos de la LIVA).

4º) Cuando, no pudiendo considerarse realizados tales servicios en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla de acuerdo con las reglas anteriores, su utilización o explotación efectiva se realice en este territorio. Se trata de la regla de cierre prevista en el artículo 70.Dos de la LIVA⁵ que, en lo referido a los servicios prestados por vía electrónica, solo es de aplicación cuando su destinatario es un empresario o particular actuando como tal.

En la delimitación del ámbito de aplicación de esta regla, son necesarias algunas puntualizaciones:

En primer lugar, ha de tenerse en cuenta que, no obstante lo establecido en el artículo 3 de la LIVA sobre lo que debe entenderse por "Comunidad", en los términos

anteriormente indicados, lo cierto es que la Dirección General de Tributos ha venido restringiendo el ámbito territorial de la regla de cierre por aplicación de un criterio distinto. Así, en numerosas contestaciones a consultas, como la V2299-13, de 11 de julio y la V1999-14 de 25 de julio, entre otras, se ha señalado, en relación con los requisitos exigibles para que opere la regla del artículo 70.Dos de la LIVA que "La aplicación de lo dispuesto en el artículo 69.Uno.1º de la Ley 37/1992 a los servicios de que se trate, extrapolada a toda la Comunidad, debe conducir a que la localización de los mismos tenga lugar fuera de dicha Comunidad, Canarias, Ceuta y Melilla". El empleo del término "territorio de la Comunidad" como sinónimo de "territorio de aplicación del impuesto" –el IVA– es lo más coherente con la preservación de la potestad de los demás Estados miembros de la Unión Europea para establecer esta regla de cierre del

⁵ Según el artículo 70.Dos de la LIVA en su redacción anterior a la vigente hasta el 31 de diciembre de 2014: "Asimismo, se considerarán prestados en el territorio de aplicación del Impuestos los servicios que se enumeran a continuación cuando, conforme a las reglas de localización aplicables a estos servicios, no se entiendan realizados en la Comunidad, pero su utilización o explotación efectivas se realicen en dicho territorio:...1º Los enunciados en las letras a) a m) del apartado Dos del artículo 69 de esta ley, cuyo destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal...". Los servicios prestados por vía electrónica se incluían precisamente en la letra m).

sistema en sus respectivos ámbitos impositivos⁶. En el mismo sentido ha de interpretarse, a nuestro juicio, la referencia a Canarias, Ceuta y Melilla contenida en el artículo 70.Dos de la LIVA antes de que la modificación del mismo, introducida por la Ley 22/2013, de 23 de diciembre, la suprimiera con efectos de 1 de enero de 2014. Por tanto la regla de cierre solo resulta de aplicación cuando los servicios prestados por vía electrónica hayan de considerarse localizados, de acuerdo con las reglas general y especial, fuera de la Unión Europea y fuera de Canarias, Ceuta y Melilla conforme al citado artículo antes de su modificación con efectos de 1 de enero de 2014; mientras que la

referencia a la "Comunidad", con posterioridad a esta fecha, ha de entenderse referida a los servicios localizados, de acuerdo con la regla general, fuera de la UE.

Por otro lado, ha de precisarse que, en todo caso, la regla de cierre solo opera cuando la prestación del servicio se realice por un empresario o profesional desde un establecimiento o sede de la actividad económica que se encuentre en el territorio de aplicación del Impuesto⁷.

De acuerdo con lo señalado la regla de cierre opera cuando el empresario o profesional destinatario de estos servicios no se encuentre

⁶ A este respecto, el artículo 59 bis de la Directiva 2006/112/CE de 28 de noviembre, modificada por el artículo 5 de la Directiva 2008/CE de 12 de febrero, establece que a fin de evitar situaciones de doble imposición, no imposición o distorsiones en la competencia, los Estados miembros podrán considerar: a) Que el lugar de prestación de cualesquiera o la totalidad de los servicios previstos en el artículo 58 –entre ellos, los prestados por vía electrónica-, que se halla en su territorio, está situado fuera de la Comunidad, siempre que la utilización o la explotación efectiva de tales servicios se lleven a cabo fuera de la Comunidad; y b) Que el lugar de prestación de los mismos, que se halla fuera de la Comunidad, está situado en su territorio, siempre que la utilización o la explotación efectiva de los servicios se lleven a cabo en su territorio. Ha de tenerse en cuenta que a efectos de la aplicación de la Directiva 2006/2012, y de acuerdo con su artículo 5, 1) se entiende por "Comunidad" y "Territorio de la Comunidad", el conjunto de los territorios de los Estados miembros, tal como estos se definen en su apartado 2).

⁷ En este sentido, y referido a la prestación de servicios de publicidad, pero con criterio extrapolable a los servicios aquí analizados, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en su Sentencia de 19 de febrero de 2009, Asunto C-1/08, Athesia Druck Srl, declaró: "32. De ello se deduce que, en caso de hacer uso de la facultad establecida por esta disposición y en una situación como la controvertida en el asunto principal, el apartado 2, en relación con el apartado 3 del artículo 9 de la Sexta Directiva –equivalente al artículo 59 bis de la Directiva 2006/112/CE- legitima a las autoridades tributarias del Estado miembro de que se trata para considerar realizados en el territorio del Estado y, como tales, sujetos a gravamen, los servicios de publicidad prestados por el proveedor al destinatario, final o intermedio, pero no para considerar sujetos a gravamen los prestados por el destinatario intermedio, establecido fuera de la Comunidad, a sus propios clientes.33. La excepción prevista en el artículo 9, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva no puede aplicarse a una prestación de servicios que es ajena a la Comunidad según los criterios establecidos en el artículo 9, apartado 1, de la Sexta Directiva (domicilio social en un tercer Estado y falta de establecimiento permanente en un Estado miembro) y que no está contemplada en el apartado 2, letra e), de este mismo artículo". Esta doctrina ha sido aplicada, entre otras muchas, en la contestación a consulta vinculante V2299-13 de 11 de julio anteriormente citada.

establecido en la Unión Europea, Ceuta, Melilla o Canarias, o bien cuando el establecimiento concreto para el que se realice el servicio por vía electrónica no radique en dicho territorio, pero la utilización o explotación efectiva sí se realiza en un establecimiento permanente que el empresario destinatario tenga en éste. Tal sería el caso, por ejemplo de la puesta a disposición de bases de datos realizada por un empresario establecido en el territorio de aplicación del IVA a favor de otro no establecido en dicho territorio y que puntualmente utiliza en este territorio.

En tercer lugar, en cuanto a lo que deba entenderse por "utilización o explotación efectiva", se trata de una cuestión de hecho a dilucidar en cada caso, según la naturaleza del servicio de que se trate. En este sentido, la Dirección General de Tributos ha venido exigiendo, en aplicación de la doctrina del TJUE, la concurrencia de determinados requisitos para considerar aplicable esta regla de localización. Así, en contestación a la consulta vinculante V1999-14 de 25 de julio ha señalado que dicha utilización o explotación económica ha de producirse, desde un punto de vista económico, en el territorio de aplicación del IVA. Ello supone, según el centro directivo, que el servicio en cuestión ha de estar relacionado, directa o indirectamente, con las

operaciones que se efectúen en el territorio de aplicación del impuesto. Es decir, en la medida en que los servicios constituyan *inputs* empresariales habrán de vincularse con las operaciones a las que sirvan, pudiendo ser dicha vinculación directa o indirecta; total o parcial. En relación con esto último, se añade que, admitida la aplicación parcial del criterio económica, es necesario ponderar la medida en que cada prestación de servicios se ha utilizado en el territorio de aplicación del impuesto. De acuerdo con tal criterio, la regla de cierre permitiría, por ejemplo, localizar en el territorio de aplicación del IVA el servicio prestado por vía electrónica por un empresario establecido en la Península o Islas Baleares al establecimiento permanente del empresario destinatario situado fuera de la Unión Europea cuando la utilización o explotación efectiva se produce en este territorio por parte de otro establecimiento que el mismo destinatario tenga en el mismo.

Una última puntualización ha de realizarse en relación con esta regla de cierre, y es que el criterio de la utilización o explotación efectiva no opera como único punto de conexión, permitiendo localizar la prestación en el Estado miembro donde se produzca con independencia del lugar donde se preste. Por el contrario, la utilización o

explotación efectiva en un determinado Estado miembro permitirá localizar en este la realización del servicio en cuestión siempre que también se produzca en su territorio la realización del mismo. Es decir, solo cabe la aplicación del criterio de la utilización o explotación efectiva en el Estado miembro en que se realice la prestación del servicio pero que por aplicación de la regla general o especial de localización, deba entenderse producido en destino, siempre que el destinatario se encuentre establecido fuera de la Comunidad.

A este respecto la cuestión relativa a la aplicación del criterio de la utilización o explotación efectiva se plantea siempre en relación con servicios prestados desde el territorio de aplicación del impuesto a destinatarios situados fuera de la Comunidad, como se constata en numerosas contestaciones a consultas, como las CV 0148-09 de 26 de enero, CV1133-13 de 5 de abril y CV 1999-14 de 25 de julio. Particular

interés presenta, por el objeto del presente trabajo, la última de las citadas. En ella se analiza una operación triangular en la que el prestador del servicio se encuentra establecido en el territorio de aplicación del IVA español; el destinatario es un empresario no establecido en la comunidad y la explotación efectiva se produce en otro Estado miembro, distinto del de la prestación. La Dirección General de Tributos, en aplicación de la doctrina del TJUE⁸ resuelve que no puede aplicarse la regla de cierre a efectos de la sujeción al IVA español porque la utilización efectiva del servicio se produce en otro Estado miembro. En suma, como señala CALVO VÉRGEZ, los requisitos para la aplicación de la regla de cierre prevista en el Directiva 2006/112/CE y 70. Dos de la LIVA son que el destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal, que la utilización o explotación efectiva del servicio se realice en el territorio de aplicación del IVA del prestador, y que el servicio no se entienda prestado en la Unión Europea, Canarias, Ceuta o

⁸ Se refiere el Centro Directivo a la STJUE de 19 de febrero de 2009, en la que se declara que la regla del artículo 9.3 b) de la Sexta Directiva –del mismo tenor que el artículo 59 bis b) de la Directiva 2006/112/CE, como ya se ha señalado- “Legitima a las autoridades tributarias del Estado miembro de que se trata para considerar realizados en el territorio del Estado y, como tal, sujetos a gravamen, los servicios de publicidad prestados por el proveedor al destinatario, final o intermedio...”.

Melilla⁹, aunque, como ya hemos señalado, la exigencia de que el servicio no se entienda prestado en Canarias, Ceuta y Melilla ha quedado suprimida con efectos de 1 de enero de 2014.

B. La localización de los servicios prestados por vía electrónica en el territorio de aplicación del IGIC

Conforme a las reglas de localización del hecho imponible previstas en el artículo 17 de la LIGIC, tratándose de servicios prestados por vía electrónica, los mismos se consideran realizados en el territorio de aplicación de este impuesto, quedando por tanto sujetos al IGIC, en los siguientes casos:

1º) Cuando tengan por destinatario a un empresario o profesional que actúe como tal siempre que la sede, establecimiento permanente, el lugar de su domicilio o residencia habitual destinataria de los servicios radique en el territorio de aplicación del IGIC, con independencia del lugar donde se encuentre establecido el prestador del servicio y del lugar desde el que los preste (artículo 17.Uno de la LIGIC).

2º) Cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que se encuentre establecido en la Unión Europea y la sede de la actividad económica, establecimiento permanente o, en su defecto, el domicilio o residencia habitual del empresario o profesional desde el que se presten los servicios se encuentre en el territorio de aplicación del IGIC. Así se desprende claramente de la interpretación conjunta de la regla general del artículo 17.Uno, apartado 2 de la LIGIC y la excepción a dicha regla prevista en el apartado 3 del citado artículo 17.Uno de la LIGIC.

3º) Cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que se encuentre establecido o tenga su residencia habitual en el territorio de aplicación del impuesto. La sujeción al IGIC se producirá cuando la prestación del servicio se realice desde la sede de actividad, establecimiento permanente, lugar del domicilio o residencia habitual del empresario o profesional que se encuentre fuera del territorio de aplicación del impuesto. A estos efectos, se presume que el destinatario del servicio se encuentra establecido o tiene su residencia en el

⁹ CALVO VÉRGUEZ, J., “La aplicación...”, op. cit. p. 61.

territorio de aplicación del IGIC cuando el pago de la contraprestación del servicio se efectúe con cargo a cuentas abiertas en entidades de crédito radicadas en el territorio de aplicación del IGIC. Así resulta de la aplicación de la regla preferente relativa a estos servicios incluida en el artículo 17. Tres.Uno de la LIGIC bajo el rótulo de "Reglas especiales", concretamente el contenido en su apartado 4.

4º) Cuando, no pudiendo considerarse realizados tales servicios en Canarias, Ceuta, Melilla o la Unión Europea por aplicación de las reglas anteriores, su utilización o explotación efectiva se realice en Canarias, siempre que su destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal. Esta es la regla de cierre prevista en el artículo 17.Tres.Dos de la LIGIC, prevista, entre otros, para los servicios prestados por vía electrónica cuyo destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal. Según el citado precepto la regla de cierre opera cuando los servicios prestados por vía electrónica se consideren realizados fuera de la Unión Europea. Por tanto, solo en estos casos podría devengarse el IGIC por tales servicios cuando su utilización o explotación efectiva se realice en Canarias.

Ahora bien, para determinar si los servicios prestados por vía electrónica se consideran realizados fuera de la Unión Europea a efectos del IGIC, y centrando el análisis en su delimitación respecto del IVA español, es preciso dilucidar si por aplicación de las reglas de localización del hecho imponible establecidas en la LIVA tales servicios se localizan en el territorio de aplicación de este impuesto. La adaptación del ámbito de aplicación del IGIC, que no es impuesto armonizado, al propio del IVA se justifica en la necesidad de evitar situaciones de doble imposición o de no imposición, tal como el legislador se encarga de precisar siempre que se acomete una modificación del IGIC en paralelo con la operada en el IVA.

Esta exigencia es la que subyace en la Disposición Adicional 10. Tres de la Ley 20/1991, según la cual, las contestaciones a las consultas tributarias relativas al IGIC, cuya competencia se atribuye a la Comunidad Autónoma de Canarias, exige un informe previo del Ministerio de Hacienda cuando la contestación afecte o tenga trascendencia en otros impuestos de titularidad estatal y, en todo caso, en las relativas a la localización del hecho imponible.

Pues bien, teniendo en cuenta lo anterior, ha de afirmarse que la

aplicación de la regla de cierre para la localización de los servicios prestados por vía electrónica, prevista en el artículo 17.Tres.Dos de la LIGIC, en la redacción vigente hasta el 31 de diciembre de 2014, exige la concurrencia de los siguientes presupuestos: 1º) Que se produzca en Canarias la utilización o explotación efectiva de estos servicios, y 2º) Que su destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal y la sede o establecimiento para la que se presta el servicio no se encuentre en el territorio de aplicación del IGIC y tampoco en el territorio de aplicación del IVA.

Por lo que se refiere al criterio de la utilización o explotación efectiva, nos remitimos a lo señalado en el apartado anterior. En cuanto al segundo requisito, el artículo 17.Tres.Dos de la LIGIC contiene la norma equivalente al artículo 70.Dos de la LIVA, que permite una recíproca delimitación de los respectivos ámbitos de aplicación del criterio de la utilización o explotación efectiva del servicio y respeta igualmente el ámbito de aplicación de esta misma regla en las regulaciones del impuesto sobre el valor añadido de los Estados miembros de la Unión.

De acuerdo con lo anterior, la regla de cierre determinante de la sujeción al IGIC de los servicios

prestados por vía electrónica resultará de aplicación cuando se presten por un empresario o profesional desde Canarias, bien a un empresario o profesional no establecido en la Unión Europea, Ceuta o Melilla o Canarias, bien a un establecimiento permanente, sede de actividad, o en su defecto domicilio o residencia habitual de un empresario o profesional situado fuera de la Unión Europea si la utilización o explotación efectiva de los mismos se realiza en Canarias.

C. Conclusión sobre la delimitación de los respectivos ámbitos de aplicación de las reglas de localización

El examen precedente permite extraer dos conclusiones sobre la regulación de las reglas de localización de los servicios prestados por vía electrónica anterior vigente hasta el 31 de diciembre de 2014.

En primer lugar, por lo que se refiere a los servicios prestados por vía electrónica cuyo destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, la redacción anterior, tanto de los artículos 69 y 70 de la LIVA como del artículo 17 de la LIGIC incorporaba en buena medida la regla de la tributación en destino, merced a las modificaciones

introducidas por la Ley 2/2010 de 1 de marzo. En efecto, por lo que se refiere a los servicios prestados por empresarios o profesionales desde un establecimiento situado en el territorio de aplicación del IVA o del IGIC, tanto el artículo 69.Dos de la LIVA como el artículo 17Uno.3 de la LIGIC excluían la aplicación de la regla general de tributación en origen y, por tanto, la sujeción al impuesto, cuando el destinatario no era un empresario o profesional actuando como tal y estuviera establecido fuera del territorio de aplicación de cada uno de estos impuestos, ampliando así la regla de tributación en destino.

Por otro lado, la aplicación de la regla especial prevista en el artículo 70.Uno 4º de la LIVA y en el artículo 17.Tres.Uno 4 de la LIGIC completa la regla de tributación en destino para este tipo de servicios contemplando la situación inversa, es decir, la de los servicios prestados por un empresario o profesional no establecido en el territorio de aplicación de los respectivos impuestos a un destinatario que no sea un empresario o profesional siempre que se encuentre establecido en el territorio de aplicación del IVA o del IGIC; supuestos en que se establece la sujeción a los respectivos impuestos. Por lo que se refiere al criterio de utilización efectiva, este no resulta de aplicación cuando el destinatario no

sea un empresario o profesional actuando como tal.

En segundo lugar, en lo concerniente a la regulación de las reglas de localización de los servicios prestados por vía electrónica se aprecia una total simetría en la delimitación de los hechos imposables de ambos impuestos, tanto en la regla general de tributación en destino para los servicios prestados a empresarios y profesionales, como en la regla general de tributación en origen para los servicios prestados por empresarios y profesionales establecidos en el territorio de aplicación de los respectivos impuestos a destinatarios que no sean empresario o profesionales. En este segundo caso, de la interpretación conjunta del ordinal segundo y el apartado Dos del artículo 69 de la LIVA, por un lado, y de los apartados 2 y 3 del artículo 17.Uno de la LIGIC, resulta que la prestación de estos servicios por parte de un empresario o profesional desde su sede o un establecimiento situado en la Península o Islas Baleares a un particular –o empresario o profesional no actuando como tal- establecido en Canarias, no quedaba sujeta al IVA, sino al IGIC. Y a la inversa, si tales servicios se prestaban por un empresario o profesional establecido en Canarias a un particular establecido en la Península o Islas

Baleares, no se devengaba IGIC sino IVA.

En cuanto a la regla especial del artículo 70.Uno 4º de la LIVA y el artículo 17.Tres.Uno 4 de la LIGIC, se aprecia igual paralelismo, en cuanto que en ambos casos el legislador aplica la misma regla de tributación en destino a los servicios prestados por empresarios o profesionales situados fuera del territorio de aplicación de los respectivos impuestos a particulares –o empresarios o profesionales no actuando como tales- establecidos en el territorio de aplicación del otro impuesto. Así, cuando los servicios se prestan por empresarios o profesionales establecidos en Canarias a particulares establecidos en la Península e Islas Baleares, se devenga el IVA, mientras que cuando aquellos se prestan desde la Península e Islas Baleares a particulares establecidos en Canarias, se devenga el IGIC.

Por cuanto se refiere a la regla de cierre, es necesario distinguir dos períodos. En el período anterior al 31 de diciembre de 2013, el criterio de la explotación efectiva sirve igualmente para incluir en el ámbito de aplicación de los respectivos impuestos los servicios que por aplicación de las reglas de localización establecidas en la normativa del IVA y en la del IGIC,

han de considerarse realizados fuera de la Unión Europea.

De este modo al circunscribir el artículo 70.Dos de la LIVA la aplicación de la regla de cierre a los casos en que los servicios no se entiendan realizados en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla, queda garantizada la aplicación del criterio de la utilización o explotación efectiva en Canarias a efectos de ampliar el ámbito de la sujeción al IGIC en los mismos términos que en el IVA, como así establece el artículo 17.Dos de la LIGIC. De este modo, en definitiva, la regla de cierre solo resulta de aplicación respecto de los servicios prestados por vía electrónica que se consideren realizados, de acuerdo con las reglas de localización de cada impuesto, en terceros países. Desde el punto de vista del ordenamiento jurídico interno, el legislador ha establecido por tanto una delimitación del ámbito de aplicación de la regla de cierre a partir de un único criterio: No procede aplicar la regla de la utilización o explotación efectiva a efectos de su sujeción al IVA si el servicio prestado por vía electrónica se localiza en el territorio de aplicación del IGIC conforme a las reglas de localización de su normativa reguladora; y a la inversa, no procede aplicar la regla de la

utilización o explotación efectiva a efectos de su sujeción al IGIC si el servicio prestado por vía electrónica se localiza en el territorio de aplicación del IVA conforme a las reglas de localización de su normativa reguladora.

La situación cambia a partir del 1 de enero de 2014, en que por efecto de la modificación introducida en el artículo 70.Dos de la LIVA por el artículo 75 de la Ley 22/2013 de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2014, procede la aplicación de la regla de cierre a efectos de incluir en el ámbito de aplicación del IVA los servicios que se consideren realizados en las Islas Canarias por aplicación de las reglas de localización de la LIGIC. Ello ha supuesto un cambio de rumbo en la recíproca delimitación legal de los ámbitos de sujeción de estos impuestos que la normativa vigente a partir del 1 de enero de 2015 no ha hecho más que reforzar, como se expondrá en el epígrafe siguiente.

III. LA LOCALIZACIÓN EN EL IVA Y EN EL IGIC A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2015

Tras la modificación operada por la Ley 28/214 de 28 de noviembre la localización de los servicios prestados por vía electrónica ha experimentado algunos cambios, recogidos en la nueva redacción de los artículos 69 y

70 de la LIVA y en el artículo 17 de la LIGIC, que analizamos separadamente.

A. La localización de los servicios prestados por vía electrónica en el territorio de aplicación del IVA

Conforme a la nueva redacción dada a los artículos 69 y 70 de la LIVA, los servicios prestados por vía electrónica se consideran realizados en el territorio de aplicación del impuesto y, por tanto, se sujetan al IVA en los siguientes supuestos:

1º) Cuando tengan por destinatario a un empresario o profesional que actúe como tal siempre que la sede, establecimiento permanente, el lugar de su domicilio o residencia habitual destinataria de los servicios radique en el territorio de aplicación del IVA, es decir, la Península o Islas Baleares. La regla de tributación en destino no ha experimentado cambio alguno en este caso (artículo 69.Uno 1º de la LIVA).

2º) Cuando el destinatario sea un particular –o un empresario o profesional que no actúe como tal– siempre que se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en el territorio de aplicación del IVA, es decir, Península e Islas Baleares. La modificación operada en

este supuesto ha consistido en eliminar la regla de tributación en origen para los servicios prestados a particulares comunitarios, que en la regulación precedente se aplicaba conforme a lo establecido en el artículo 69.Uno 2º y Dos de la LIVA. La localización de estos servicios se regula ahora mediante la regla especial recogida en el artículo 70.Uno 4º de la LIVA, en la que se establece la regla de tributación en destino de los servicios prestados por vía electrónica a particulares, con independencia del lugar donde se encuentre la sede del prestador del servicio. De acuerdo con ello tales servicios se sujetarán al IVA cuando se presten a particulares establecidos o con domicilio o residencia habitual en la Península o Islas Baleares. Es decir, para los servicios prestados por vía electrónica, la regla aplicable es ahora, en todo caso, la de tributación en destino.

Interesa destacar que la nueva regulación ha suprimido también la presunción contenida en la redacción anterior de este ordinal; presunción según la cual se consideraba que el destinatario se encontraba establecido

en el territorio de aplicación del IVA cuando el pago del servicio se efectuara con cargo a cuentas abiertas en establecimientos de entidades de crédito ubicadas en dicho territorio. Se resuelve de este modo, a nuestro juicio satisfactoriamente, el problema que su aplicación comportaba, en cuanto propiciaba, como se ha advertido en la doctrina, que tales servicios tributaran en el lugar en que el destinatario eligiera abriendo una cuenta bancaria para efectuar los cargos por internet¹⁰.

3º) Finalmente, se considerarán también realizados en el territorio de aplicación del impuesto y, por tanto quedan sujetos al IVA, los servicios prestados por vía electrónica cuando conforme a las reglas de localización aplicables a los mismos no se entiendan realizados en la Península o Islas Baleares pero sin embargo, su utilización o explotación efectiva se realice en dicho territorio. Se trata de la regla de cierre, prevista para los servicios electrónicos en el artículo 70.Dos de la LIVA. El cambio sustancial habido en relación con la misma es que el criterio de la

¹⁰ ALGUACIL MARÍ, P., “Impuesto sobre el Valor Añadido”, en: Evaluación del Sistema Tributario Vigente. Propuestas de Mejora en la Regulación de los Distintos Impuestos, dirigido por Antonio Cubero Truyo. Aranzadi, Pamplona, 2013, p. 566.

utilización o explotación efectiva, que en la regulación precedente se limitaba a los servicios prestados por vía electrónica a empresarios y profesionales, se amplía ahora a los que tienen por destinatarios a los particulares. Ha de tenerse en cuenta, por lo demás, que como consecuencia de la modificación del referido artículo por la Ley 22/2013, de 23 de diciembre, las Islas Canarias, Ceuta y Melilla reciben el mismo tratamiento que los países terceros a efectos de la aplicación de la regla de cierre.

Como consecuencia de la aplicación de la citada regla de cierre, la utilización o explotación efectiva en la Península o Islas Baleares de los servicios prestados por vía electrónica determinará la sujeción al IVA de los mismos aunque el destinatario, sea un empresario o profesional, sea un particular, no tenga su sede de actividad económica o establecimiento para el que se presta el servicio, su residencia o su domicilio en el territorio de aplicación del IVA.

La ampliación de la regla de cierre a los particulares plantea la cuestión de la aplicación del criterio de la utilización o explotación efectiva, a los servicios prestados por vía electrónica a los particulares, ya que, desde el punto de vista jurídico, su aplicación en estos casos se circunscribía a los

prestados a empresarios o profesionales. Para la comprensión de lo que haya de entenderse en estos casos por utilización o explotación efectiva, ha de tenerse en cuenta que la finalidad de la Directiva 2008/08/CE -por la que se modificó la Directiva 2006/112/CE, precisamente para extender la regla de tributación en destino en los términos expuestos- es, precisamente, la aproximación del lugar de imposición a aquel donde se realiza efectivamente el consumo, por lo que se justifica plenamente, a estos efectos, la equiparación del lugar de utilización o explotación efectiva con el lugar de consumo efectivo.

Así se desprende de la regulación contenida en los artículos 24 bis y siguientes del Reglamento de Ejecución 282/2011, de 15 de marzo, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2001/112/CE, modificado por el Reglamento de Ejecución 1042/2013/CE de 7 de octubre. En tal sentido, el citado artículo 24 bis, opera incluso una alteración del concepto mismo de residencia habitual o domicilio del cliente de los servicios prestados por vía electrónica al establecer que se presume como tal el lugar -zona de acceso inalámbrico WIFI, cibercafé, restaurante o vestíbulo de un hotel- en el que se requiera por el prestador

del servicio la presencia física del destinatario¹¹.

En cuanto al requisito relativo a que la utilización o explotación del servicio determinante de la aplicación de la regla de cierre, deba realizarse en el territorio de aplicación del IVA del prestador del servicio, lo sostenido en las páginas anteriores se constata en la nueva regulación del régimen especial previsto en la LIVA. Así dicho régimen especial, para los servicios prestados por vía electrónica por empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad pero no en el Estado miembro de consumo, circunscribe su ámbito de aplicación a los servicios de esta naturaleza prestados por empresarios o profesionales establecidos en un Estado miembro a particulares que estén establecidos o tengan su domicilio o residencia habitual en un Estado miembro distinto que deban

entenderse realizados en la Comunidad de acuerdo con lo previsto en el artículo 70 de la LIVA (artículo 163 unvicies. Uno de la LIVA).

B. La localización de los servicios prestados por vía electrónica en el territorio de aplicación del IGIC

Conforme a las reglas de localización del hecho imponible previstas en el artículo 17 LIGIC tras su modificación por la Ley 28/2014, estos servicios se consideran realizados en el territorio de aplicación de este impuesto, quedando por tanto sujetos al IGIC, en los dos siguientes casos:

1º) Cuando tengan por destinatario a un empresario o profesional que actúe como tal

¹¹ El artículo citado establece: “1. A efectos de los artículos 44, 58 y 59 bis de la Directiva 2006/112/CE, cuando un prestador de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión, o de servicios prestados por vía electrónica, preste dichos servicios en ubicaciones tales como una cabina telefónica, una zona de acceso inalámbrico WIFI, un cibercafé, un restaurante o el vestíbulo de un hotel, en las que ese prestador requiera la presencia física en ese lugar del destinatario de los servicios, se presumirá que el cliente está establecido, tiene su domicilio o su residencia habitual en dicha ubicación y que es en ella donde tiene lugar el uso y disfrute efectivo del servicio. 2. Cuando la ubicación mencionada en el apartado 1 del presente artículo esté situada a bordo de un buque, un avión o un tren que lleve a cabo un transporte de pasajeros dentro de la Comunidad de conformidad con lo dispuesto en los artículos 37 y 57 de la Directiva 2006/112/CE, el país de la ubicación será el país de partida del transporte de pasajeros”.

siempre que la sede, establecimiento permanente, el lugar de su domicilio o residencia habitual destinataria de los servicios radique en el territorio de aplicación del IGIC, con independencia del lugar donde se encuentre establecido el prestador del servicio y del lugar desde el que los preste. Se trata de la aplicación de la regla general de tributación en destino prevista en el artículo 17.Uno de la LIGIC, que se mantiene en los mismos términos.

2º) Cuando el destinatario sea un particular –o un empresario o profesional que no actúe como tal empresario o profesional- establecido o con domicilio o residencia habitual en las Islas Canarias aun cuando el servicio se preste desde la UE. La modificación habida en este caso, en paralelo a la introducida en la LIVA, ha consistido en extender la regla de la tributación en destino de estos servicios prestados a particulares establecidos en Canarias a aquellos supuestos en que el prestador de los mismos se encuentra establecido en la Unión Europea. En efecto, como consecuencia de la modificación del artículo 17.Uno. 3 de la LIGIC, se excluye en la nueva regulación la regla de tributación en origen de los servicios prestados por vía electrónica a los particulares establecidos en la Unión Europea. Al unificarse ahora la localización de estos servicios en la

regla especial del artículo 17.Tres de la LIGIC, concretamente en su apartado Uno.4, se constata que lo determinante para la localización de los servicios prestados por vía electrónica es el establecimiento o residencia del destinatario particular. En consecuencia quedarán sujetos al IGIC cuando el mismo tenga su residencia o domicilio en Canarias

También ha quedado suprimida en la nueva regulación la presunción de establecimiento o residencia en Canarias cuando el pago se efectúa con cargo a cuentas abiertas en entidades de crédito radicadas en las Islas, en la misma línea de modificación del artículo 70.Uno 4º de la LIVA.

El artículo 17.Tres.Dos de la LIGIC, tras la modificación operada por la Ley 28/2014 contiene una regla cuya comprensión exige un detenido análisis. Según la nueva redacción de este apartado:

"Dos. No se considerarán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los servicios que se enumeran a continuación cuando se entiendan realizados en el territorio de aplicación del Impuesto por aplicación de las reglas contenidas en el presente artículo, pero su utilización o explotación efectivas se realicen en la Unión Europea,

excluidas las Islas Canarias:.... 4.º Los prestados por vía electrónica, los de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión”.

Del tenor del apartado transcrito se desprende claramente que el sentido de la norma ha quedado esencialmente alterado respecto de la regulación anterior¹². En efecto, en su redacción anterior, la norma introducía una regla de cierre en virtud de la cual se ampliaba -en los mismos términos previstos para el IVA por su normativa reguladora- el ámbito de aplicación del IGIC para sujetar a este impuesto aquellos servicios prestados por vía electrónica cuando, a pesar de no considerarse realizados en Canarias por aplicación de las reglas de localización correspondientes, su utilización o explotación efectiva se producía en Canarias¹³.

La nueva redacción del precepto que comentamos determina, en primer lugar, la supresión de la regla de cierre en la delimitación del ámbito de sujeción al IGIC de los servicios allí contemplados, particularmente, por lo que aquí interesa, de los servicios electrónicos. De ello se desprende que la utilización o explotación efectiva en Canarias de estos servicios no determinará la sujeción al IGIC de los mismos cuando por aplicación de las reglas de localización del artículo 17 de la LIGIC no puedan considerarse realizados en Canarias. Como la Dirección General de Tributos del Gobierno de Canarias señala claramente en la contestación aquí comentada: “De acuerdo con estos preceptos, están sujetos al IGIC los servicios prestados por vía electrónica cuando tengan como destino la sede, establecimiento permanente, domicilio

¹² La citada alteración tiene, sin embargo, su antecedente en la modificación de la regla de cierre del artículo 70.Dos de la LIVA introducida por la Ley 22/2013, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2014, cuyo artículo 75 operó una ampliación del ámbito de aplicación del criterio de la utilización o explotación efectiva en detrimento del ámbito de aplicación del IGIC. Dicho precepto suprimió la referencia a la localización en las Islas Canarias, Ceuta y Melilla como condición para la aplicación de la regla de cierre determinante de la localización en el territorio de aplicación del IVA de los servicios allí referidos como ya se ha indicado anteriormente.

¹³ En la regulación precedente, el artículo 17.Tres.Dos de la LIGIC establecía lo siguiente: “*Dos. Asimismo, se considerarán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los servicios que se enumeran a continuación cuando no se entiendan realizados en el territorio de aplicación del Impuesto, en Ceuta, Melilla, o en la Unión Europea por aplicación de las reglas contenidas en el presente artículo, pero su utilización o explotación efectivas se realicen en dicho territorio: 1º Los enunciados en las letras a) y b) del apartado Uno.3 de este artículo, cuyo destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal, y los enunciados en la letra c) de dicho apartado, cualquiera que sea su destinatario...*”. En la norma transcrita, los servicios prestados por vía electrónica se incluyen en la letra b) referida.

o residencia habitual en Canarias del empresario o profesional adquirente, salvo que su utilización o explotación efectivas se realice en la Unión Europea, excluidas las Islas Canarias. No están sujetos al IGIC cuando tengan como destino la sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia fuera de Canarias del empresario o profesional adquirente, con independencia del territorio de utilización o explotación efectiva” (el subrayado es nuestro). Y la conclusión es la misma cuando el destinatario es un particular.

La segunda consecuencia derivada de la modificación comentada es de mayor alcance, puesto que supone, en definitiva, restringir el campo de aplicación de las reglas general y especial de localización en Canarias de los servicios prestados por vía electrónica. Desde este punto de vista, lo que el nuevo artículo 17.Tres.Dos de la LIGIC ha introducido es una nueva condición para que dichas reglas puedan operar, puesto que para considerar sujetos al IGIC los servicios prestados por vía electrónica se exige no solo que su destinatario -sea un empresario, sea un particular- se encuentre establecido o tenga su domicilio o residencia en Canarias, sino también que la utilización o explotación efectiva de los mismos se produzca en Canarias.

C. La nueva delimitación de los respectivos ámbitos de aplicación del IVA y el IGIC a partir del artículo 17.Tres.Dos de la LIGIC. Comentario crítico

La conclusión a que nos lleva el análisis precedente exige distinguir entre el alcance de artículo 17.Tres.Dos de la LIGIC en la delimitación del ámbito de aplicación del IGIC y del IVA español, por un lado, y el alcance de la delimitación entre el IGIC y el IVA del resto de los países miembros de la UE.

1º) Respecto de la delimitación de los ámbitos objetivos de aplicación del IGIC y el IVA español, la nueva redacción del artículo 17.Tres.Dos de la LIGIC rompe la simetría y coherencia en las reglas de localización de los hechos imposables de ambos impuestos que caracterizó la normativa precedente.

El examen comparado del artículo 70.Dos de la LIVA y el artículo 17.Tres.Dos de la LIGIC revela que el legislador ha sustituido la regla de cierre en la normativa del IGIC por una regla de localización preferente en el territorio de aplicación del IVA español de los servicios prestados por vía electrónica. Conforme a la nueva regulación, la regla de utilización efectiva que determina, a modo de

cierre del sistema, la localización y, por ende, la sujeción al IVA de estos servicios, resulta en cambio irrelevante cuando dicha utilización efectiva se da en Canarias. Esto significa que un servicio prestado por vía electrónica por un empresario establecido en Canarias a un empresario o profesional establecido en la Unión Europea no estará sujeto al IGIC aunque la explotación efectiva del mismo se produzca en Canarias. Pero un servicio prestado por un empresario o profesional establecido en el territorio de aplicación del IVA a un empresario o profesional establecido en Canarias cuya utilización o explotación efectiva se produzca en territorio IVA, quedará sujeto a este último impuesto.

La misma situación se reproduce en relación con los servicios prestados por vía electrónica a particulares, de modo que la ampliación de la regla de cierre a este tipo de servicios prestados a particulares introducida en la LIVA no tiene incidencia en el ámbito del IGIC. La medida es de una notable gravedad, habida cuenta el importante volumen de actos de consumo efectivos que se pueden producir en Canarias, por parte de particulares no residentes en las Islas. Por tanto, de acuerdo con la nueva normativa, los servicios prestados por vía electrónica desde el territorio de aplicación del IVA a un particular con

residencia habitual o domicilio en Canarias, quedará sujeto al IVA cuando su utilización efectiva tenga lugar en el territorio de aplicación de este impuesto. En cambio, cuando tales servicios se presten por un empresario o profesional establecido en Canarias a un particular con domicilio o residencia habitual en la Península pero cuya utilización tenga lugar en Canarias, no se sujetará al IGIC, sino que se sujetará también al IVA.

Con todo y ello, la norma analizada no solo ha supuesto la eliminación de la regla de cierre en la localización en Canarias de los servicios prestados por vía electrónica, sino que ha introducido una condición adicional para la aplicación de la regla general y especial de localización de estos servicios que no se establece para el IVA. Esta condición adicional consiste en exigir, para que pueda localizarse en Canarias los servicios prestados por vía electrónica, no solo que su destinatario, empresario o profesional, tenga su establecimiento, sede de actividad, residencia habitual o domicilio en Canarias, sino que además, sea en Canarias donde tenga lugar la utilización o explotación efectiva. No ocurre así en el IVA, cuya normativa reguladora, como se ha indicado, establece una regla general y una regla especial en relación con

estos servicios basada exclusivamente en el lugar del establecimiento, sede de actividad económica, residencia habitual o domicilio del destinatario, empresario o profesional.

Por ello puede concluirse que en la nueva regulación del IGIC, el criterio de utilización o explotación efectiva ha dejado de operar como regla de cierre para la localización en Canarias de los servicios prestados por vía electrónica y se ha convertido en un mecanismo para la deslocalización de tales servicios cuando su destinatario es un empresario o profesional o un particular establecido o con residencia habitual o domicilio en Canarias.

Es necesario precisar que la medida adoptada constituye una elección del legislador nacional frente a otra posible, prevista en el artículo 59 bis de la Directiva 2006/112. Este artículo, como ya se ha indicado, establece que el Estado miembro podrá considerar que el lugar de prestación de estos servicios que se hallen en su territorio está situado fuera de la Comunidad siempre que la utilización o la explotación efectivas de los servicios se lleven a cabo fuera de la Comunidad.

2º) Desde el punto de vista de la delimitación entre el ámbito de

aplicación del IGIC y el IVA de los restantes países miembros de la UE, la determinación del alcance del artículo 17.Tres.Dos de la LIGIC exige partir de la siguiente constatación: Dicha norma no permite una delimitación del ámbito de aplicación del IGIC en el contexto de las relaciones internacionales, pues para ello es preciso acudir a la normativa reguladora de este impuesto en el resto de los países miembros de la UE.

Teniendo ello en cuenta, dado que en el resto de los países miembros la localización de las prestaciones de servicios por vía electrónica se realiza conforme a la regla de tributación en destino sin más limitaciones, es decir, sin la condición añadida de la utilización o explotación efectiva –como ocurre en la regulación del IVA español- la aplicación combinada de tal normativa y la normativa del IGIC conduce inevitablemente a una ampliación de los espacios de no imposición, que es precisamente lo que el artículo 59 bis de la Directiva 2006/112/CE pretende evitar mediante la aplicación de la regla de cierre según el criterio de la utilización o explotación efectiva.

Desde esta perspectiva, un servicio prestado por vía electrónica por un empresario establecido en un país de la Unión Europea a un

destinatario establecido en Canarias cuyo consumo efectivo se realice en un Estado miembro distinto de Estado miembro del prestador no podrá someterse al IGIC por no darse la condición de la utilización o explotación efectiva en el territorio de este último impuesto; y tampoco podría someterse al IVA del Estado miembro del consumo efectivo porque para que opere dicha regla es necesario, como se ha expuesto en el epígrafe anterior de este estudio, que el prestador del servicio esté establecido en el territorio en el que se pretende aplicar el criterio económico de la utilización o explotación efectiva.

IV. CONCLUSIONES

El análisis de la modificación introducida en la Ley 20/1991 de 7 de junio por obra de la Ley 28/2014 de 28 de noviembre en materia de localización de los servicios prestados por vía electrónica a efectos de su sujeción al IGIC y, particularmente, de la eliminación de la regla de cierre según el criterio de la utilización o explotación efectiva permite extraer las siguientes conclusiones:

- La medida adoptada dista de constituir una adecuación de la normativa del IGIC a la modificación de la LIVA, como se expresa en el preámbulo de la Ley 28/2014, porque la regla de cierre se mantiene en la

normativa de este impuesto. Antes bien, la adaptación de la normativa del IGIC a la reguladora del IVA debió traducirse, a nuestro juicio, en el mantenimiento de dicha regla de cierre en los términos de la regulación precedente. Se trata por tanto de una opción del legislador frente a la posibilidad contraria contemplada en el artículo 59 bis de la Directiva 2006/112/CE. Por otro lado, teniendo en cuenta que la finalidad inspiradora de la regulación comunitaria de los servicios prestados por vía electrónica consiste precisamente en aproximar el lugar de imposición al lugar de consumo de los mismos, la exclusión del gravamen en el IGIC de los servicios electrónicos cuyo consumo efectivo tenga lugar en Canarias es contrario al objetivo de adaptación declarado.

- Desde el punto de vista de la técnica legislativa, que exige la articulación de una regla de cierre para evitar situaciones de doble imposición o de no imposición, la opción del legislador es muy cuestionable.

- La ruptura de la simetría y la coherencia existente en las regulaciones derogadas, en que la regla de la utilización o explotación efectiva se utilizaba para determinar la sujeción de estas prestaciones de servicios al IVA y al IGIC, comporta

una pérdida del potencial recaudatorio del IGIC, que verá restringido su ámbito objetivo de aplicación. Esta situación se produce tanto en relación con el IVA español como en relación con el de los restantes Estados miembros de la Unión.

- La exclusión de la regla de la utilización o explotación efectiva a efectos de la sujeción al IGIC y la consiguiente sujeción al IVA nacional o de los otros Estados miembros de la Unión, supone, dados los mayores tipos de gravamen aplicables en estos últimos, desconocer la exigencia de un diferencial fiscal favorable en la imposición sobre el consumo realizado en Canarias, que constituye uno de los principios esenciales del REFC.

- Se impone por todo ello, a nuestro juicio, una modificación que restablezca la coherencia en la regulación de ambos impuestos, mediante la recuperación en la normativa del IGIC, en los mismos términos previstos en la LIVA, de la regla de cierre según el criterio de la utilización o explotación efectiva que se encontraba vigente hasta el 1 de enero de 2014. A este respecto, es conveniente que en dicha modificación se introduzcan los criterios que permitan delimitar el concepto de residencia habitual o domicilio del destinatario de los servicios prestados por vía electrónica. La normas

contenidas en el Reglamento de Ejecución 282/2011, de 15 de marzo, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2001/112/CE, modificado por el Reglamento de Ejecución 1042/2013/CE de 7 de octubre, en lo concerniente a la delimitación del concepto de domicilio o residencia habitual del destinatario de los servicios prestados por vía electrónica, puede constituir un buen punto de partida para acometer esta tarea.

COMENTARIO DE JURISPRUDENCIA

El criterio del Tribunal Supremo acerca del cómputo del plazo de materialización de la Reserva para Inversiones en Canarias en el IRPF: ¿auténtica *ratio decidendi* o simple *obiter dicta*?

VÍCTOR MANUEL SÁNCHEZ BLÁZQUEZ

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

SUMARIO

- I. Introducción
- II. ¿Qué es la *ratio decidendi* de una sentencia? Aplicación a las sentencias del Tribunal Supremo analizadas
 1. Necesaria clarificación conceptual y en el caso concreto
 2. Razón determinante de la estimación o desestimación del recurso de casación
 3. La sentencia del Tribunal Supremo de 12 de diciembre de 2012
 - A. El motivo alegado en el recurso de casación y su aceptación por el Tribunal Supremo: el cómputo del plazo de materialización de la Reserva para Inversiones en Canarias en el IRPF desde el devengo del impuesto del ejercicio de los beneficios con los que realiza la dotación
 - B. El motivo alegado en el recurso de casación y su rechazo por el Tribunal Supremo: la trascendencia de la incorrecta imputación al ejercicio del IRPF por la liquidación administrativa

4. Razón determinante de la decisión
5. Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de marzo de 2014
 - A. El motivo alegado en el recurso de casación: la prohibición de la *reformatio in peius*
 - B. La desestimación por el Tribunal Supremo de este motivo del recurso de casación
 - C. El argumento acerca del cómputo del plazo de materialización de la Reserva para Inversiones en Canarias en el IRPF

III. A modo de conclusión

I. INTRODUCCIÓN

Una de las cuestiones más relevantes resueltas últimamente por los Tribunales de Justicia en relación con la Reserva para Inversiones en Canarias (en adelante, RIC) es la relativa al cómputo del plazo de materialización en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF).

El Tribunal Supremo, en sus sentencias de 12 de diciembre de 2012 y de 3 de marzo de 2014¹, ha llegado a una conclusión distinta a la que había prevalecido en la práctica en relación con el momento a partir del que ha de iniciarse el plazo de tres años para materializar la RIC al que se refiere el apartado 4 del artículo 27 de la Ley 19/1994², en el caso de los empresarios o profesionales contribuyentes del IRPF. Puesto que en opinión del Tribunal Supremo dicho plazo de tres años se computa desde el momento del devengo del impuesto correspondiente al ejercicio de los beneficios con los que se dota la RIC. Y no, por tanto, desde el momento del devengo del impuesto correspondiente al ejercicio en el que

se realiza formalmente la dotación de la RIC, que suele ser el siguiente a aquel a cargo de cuyos beneficios se dota la RIC. Esto último, sin embargo, es lo que se entendía de forma pacífica por la Administración Tributaria cuando aparecieron estas sentencias. En consecuencia, por aplicación de este criterio jurisprudencial, el plazo de materialización, tal como venía entendiéndose en la práctica con anterioridad, se habría visto reducido en un año.

Estos dos pronunciamientos judiciales y el criterio en relación con el cómputo del plazo de materialización de la RIC para los contribuyentes del IRPF establecido con ellos han adquirido una gran relevancia porque la propia Administración Tributaria ha decidido acoger dicho criterio, pese a que no era el que venía aplicando desde hace bastante tiempo. Lo que parece haber estado motivado precisamente en la existencia de esas dos sentencias del Tribunal Supremo, que reiteran un determinado criterio interpretativo, en coherencia con las exigencias del art. 1.6 del Código Civil.

¹ Rec. 1218/2010 y rec. 5085/2008, respectivamente, ponente D. Emilio Frías Ponce.

² Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

Además, se ha decidido también que este criterio será aplicado por la Administración Tributaria igualmente en los procedimientos de comprobación que se lleven a cabo sobre períodos impositivos anteriores no prescritos que, por tanto, afectan a contribuyentes que no pudieron conocer la interpretación del Tribunal Supremo al respecto. Lo que es algo que se inserta en el ámbito no exento de problemática acerca de la eficacia temporal de los cambios de criterio interpretativo.

En cualquier caso, al realizarse por la Administración Tributaria esta especie de aplicación retroactiva del nuevo criterio jurisprudencial, lo cierto es que en todos aquellos supuestos en los que el contribuyente hubiera materializado la RIC en el último período impositivo en el que era posible, siguiendo el criterio que entonces estaba consolidado en la práctica, dicha materialización se habría convertido en una materialización realizada fuera de plazo, simplemente como

consecuencia de la aplicación del nuevo criterio del Tribunal Supremo. De ahí que la regularización administrativa sea muy sencilla desde esta perspectiva, a partir de los datos obrantes en poder de la Administración Tributaria sobre las fechas de las materializaciones de la RIC, lo que ha llevado a la utilización también de los procedimientos de comprobación de gestión tributaria (arts. 131 a 133 y 136 a 140 de la Ley General Tributaria³, en adelante LGT) y no sólo del procedimiento de inspección (arts. 145 y ss de la LGT).

No es nuestro objetivo valorar el criterio establecido por el Tribunal Supremo, pues ya nos pronunciamos al respecto en una ocasión anterior⁴. Tampoco pretendemos ahora valorar jurídicamente la mencionada aplicación de dicho criterio a períodos impositivos anteriores que se ha decidido por la Administración Tributaria, porque esta problemática ya ha sido analizada con gran rigor por Francisco Hernández González desde la perspectiva del principio de

³ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

⁴ SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V.M., “El cómputo del plazo de materialización de la Reserva para Inversiones en Canarias en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Hacienda Canaria*, núm. 38, 2013, pp. 310-335.

confianza legítima⁵. Por el contrario, nuestro objetivo es distinto: simplemente queremos responder a la cuestión planteada en el título de nuestro trabajo, el carácter de auténtica *ratio decidendi* o de simple *obiter dicta*, en las dos sentencias mencionadas, del novedoso criterio introducido por el Tribunal Supremo en relación con el cómputo del plazo de materialización de la RIC en el IRPF.

No obstante, es claro que se trata de una cuestión que tiene también gran relevancia porque de ello dependerá que pueda decirse que se está o no verdaderamente ante una auténtica jurisprudencia, en el sentido estricto al que se refiere el artículo 1.6 del Código Civil.

Podemos ya adelantar nuestra conclusión al respecto: el criterio acerca del cómputo plazo de materialización de la RIC para los empresarios o profesionales contribuyentes del IRPF establecido por el Tribunal Supremo no constituye la *ratio decidendi* de sus sentencias de 12 de diciembre de 2012 y de 3 de marzo de 2014. Por este motivo, en

nuestra opinión, puede sostenerse que no existe una auténtica jurisprudencia sobre este tema, en el sentido estricto al que se refiere el artículo 1.6 del Código Civil, al menos en el momento actual.

II. ¿QUÉ ES LA *RATIO DECIDENDI* DE UNA SENTENCIA? APLICACIÓN A LAS SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO ANALIZADAS

1. Necesaria clarificación conceptual y en el caso concreto

Uno de los requisitos que suele exigirse para que se esté en presencia de la "*jurisprudencia*" a que se refiere el artículo 1.6 del Código Civil, que "*complementará el ordenamiento jurídico*", en cuanto "*doctrina que, de modo reiterado, establezca el Tribunal Supremo al interpretar y aplicar la ley, la costumbre y los principios generales del Derecho*", es que la doctrina o criterio se haya sentado como auténtica *ratio decidendi* y no como simple *obiter dicta*. Así, por ejemplo, ha podido señalar el Tribunal Supremo que "*Es necesario que los*

⁵ HERNÁNDEZ GONZÁLEZ, F., "El cómputo del plazo de materialización de la Reserva para Inversiones en Canarias (RIC) en el caso de los empresarios o profesionales personas físicas. La sentencia del Tribunal Supremo de 3 de marzo de 2014 (R 5085/2008). Su aplicación a autoliquidaciones anteriores no comprobadas", *Hacienda Canaria*, núm. 41, 2014, pp. 29-44.

criterios o doctrinas hayan sido utilizados como razón básica para adoptar la decisión (ratio decidendi). No tiene, por consiguiente, valor de jurisprudencia –se añade- las afirmaciones que el Tribunal Supremo puede haber hecho con carácter incidental o como argumentaciones subsidiarias o a mayor abundamiento (obiter dicta)”⁶.

Sin embargo, es necesario ahondar algo más en qué se entiende por la *ratio decidendi* de una sentencia, diferenciando la misma de los meros *obiter dicta*. Sobre todo cuando se tiene presente la advertencia de SÁINZ DE ROBLES RODRÍGUEZ acerca de “la extremada dificultad, en muchos supuestos, para deslindar con la apetecible claridad los dos conceptos”⁷. Porque como ha señalado GULLÓN BALLESTEROS la “distinción entre lo que en cada sentencia es verdadera *ratio decidendi* y lo que son puros *obiter dicta* constituye una delicada tarea de interpretación que no es siempre fácil de hacer”⁸.

Se trata, por tanto, de llamar la atención como hacía PUIG BUTRAU “sobre la necesidad de leer muy atentamente las decisiones y de no incurrir en lo que ha sido llamado (...) la dogmatización de la jurisprudencia. Es necesario –añadía- hallar la razón decisiva de cada caso (...) en lugar de recurrir al procedimiento de citar de las sentencias únicamente las afirmaciones más generales, las “frases bonitas”, separadas del contexto que les da su verdadero sentido”⁹. También VALLET DE GOYTISOLO había insistido en los peligros de dar valor de jurisprudencia a unos fragmentos de considerandos que no tienen repercusión directa en el fallo, recomendando tener en cuenta una frase del maestro CASTÁN: “Sólo la rutina y la manía generalizadora (...) –afirmaba el ilustre civilista- nos lleva tantas veces a dar rango de doctrina de

⁶ Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de enero de 2010 (Sala de lo Civil, Secc. 1ª, rec. 2638/2005, ponente D. Xavier O’Callaghan Muñoz).

⁷ SÁINZ DE ROBLES RODRÍGUEZ, F., “La jurisprudencia desde la práctica forense”, en AAVV, *La fuerza vinculante de la jurisprudencia*, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 2001, pp. 167-168.

⁸ GULLÓN BALLESTEROS, A., en SIERRA GIL DE LA CUESTA, I. (Presidente y coordinador), *Comentario del Código Civil*, tomo 1, Bosch, Barcelona, 2000, pp. 358-359.

⁹ PUIG BRUTAU, J., *Fundamentos de Derecho civil. Tomo preliminar*, 2ª ed., Bosch, Barcelona, 1989, p. 266.

jurisprudencia a simples expresiones o fórmulas sacadas de los considerandos del Tribunal Supremo¹⁰.

2. Razón determinante de la estimación o desestimación del recurso de casación

Como punto de partida para indagar en qué debe entenderse por *ratio decidendi* en una sentencia que determina, cuando es reiterada, la existencia de auténtica jurisprudencia en el sentido estricto del art. 1.6 del Código Civil, podemos tomar la afirmación de BERCOVITZ RODRÍGUEZ-CANO cuando se refería a que la jurisprudencia para ser tal "ha de quedar establecida en las sentencias que resuelven los recursos de casación y, concretamente en aquellas partes de las mismas que se ocupan de estimar o desestimar tales recursos"¹¹.

Por tanto, aunque estaba totalmente en lo cierto el profesor DE CASTRO cuando señalaba que para "conocer la *ratio decidendi* de la sentencia hay que examinarla en su

integridad"¹², la *ratio decidendi* sólo puede encontrarse realmente en la parte de la sentencia que conduce directamente a que el recurso de casación correspondiente sea estimado o desestimado. La relevancia del matiz introducido por DE CASTRO radica en que esa argumentación conducente a la estimación o desestimación del recurso no se encuentra siempre y de modo necesario en una determinada parte de la sentencia, sino que puede situarse formalmente, tal como se deduce de la experiencia a la vista de la práctica judicial, en cualquier lugar de la sentencia.

Sin embargo, debe insistirse en que la *ratio decidendi* de una sentencia es la razón, argumento, fundamento, motivación, base o criterio que ha llevado a que en dicha sentencia se haya estimado el recurso de casación –esto habrá ocurrido en unos casos- o se haya desestimado dicho recurso –esto es lo que habrá sucedido en otros casos-. Es decir, es sólo aquella que determina el concreto sentido, estimatorio o desestimatorio, en cada caso, del fallo

¹⁰ Recogido en PUIG BRUTAU, *Fundamentos...*, p. 266.

¹¹ BERCOVITZ RODRÍGUEZ-CANO, R., en BERCOVITZ RODRÍGUEZ-CANO, R. (Coord.), *Comentarios al Código Civil*, 2ª ed., Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2006, p. 43

¹² DE CASTRO, F., *Derecho civil de España. Parte General*, tomo I, 2ª ed. Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1949 (reedición facsimilar, Civitas, Madrid, 1984), p. 506.

o de la decisión o, como dice RAMS ALBESA, el "argumento que determina el concreto fallo de la sentencia"¹³, lo que permite calificarlo como "fundamento del fallo" (O'CALLAGHAN MUÑOZ)¹⁴.

Por tanto, como idea inicial a destacar, a efectos de la tarea de deslindar la auténtica *ratio decidendi* del simple *obiter dicta*, debe señalarse la de que si un argumento o criterio manejado en la sentencia conduciría a la estimación del recurso de casación y sin embargo el recurso de casación se desestima, dicho argumento o criterio no formará parte nunca de la *ratio decidendi* de la sentencia, por más que haya ocupado un determinado lugar en una argumentación más amplia contenida en ella. Lo mismo podría decirse en sentido inverso, esto es, si un argumento o criterio utilizado en la sentencia conduciría a la desestimación del recurso de casación y sin embargo el recurso se estima, ese argumento o criterio tampoco podrá incluirse en la *ratio decidendi* de la sentencia. Porque en ambos casos aquel argumento o criterio no

es el que lleva a la desestimación del recurso –en el primer caso- o a su estimación –en el segundo-. Por el contrario, habrá sido en ambos supuestos otro argumento o criterio distinto el que realmente habrá conducido a desestimar el recurso –en el primer caso- o a que éste se estime –en el segundo-: este último sí constituirá la *ratio decidendi* de la sentencia, y no aquél, que ostentará únicamente la cualidad de un simple *obiter dicta*.

Esto es precisamente lo que ocurrió en una de las sentencias objeto de nuestra atención, la de 12 de diciembre de 2012, en lo relativo al criterio sobre el cómputo del plazo de materialización en el IRPF.

3. Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de diciembre de 2012

Y es que, efectivamente, desde nuestro punto de vista, en la sentencia de 12 de diciembre de 2012, el criterio establecido por el Tribunal Supremo sobre el cómputo del plazo de materialización de la RIC

¹³ RAMS ALBESA, J., en RAMS ALBESA, J. (Coord.) y MORENO FLÓREZ, R.M. (Coord. Adjunta), *Comentarios al Código Civil. I. Título Preliminar*, Bosch, Barcelona, 2000, p. 80.

¹⁴ O'CALLAGHAN MUÑOZ, X., *Compendio de Derecho civil. Tomo I. Parte general*, 7ª ed., Dijusa, Madrid, 2009, p. 81.

en el caso de los contribuyentes del IRPF no formó parte de su *ratio decidendi*, lo que encuentra su explicación, fundamentalmente, en que el recurso de casación fue desestimado. Cuando, sin embargo, el argumento o criterio que sostiene el Tribunal Supremo en relación con el cómputo de materialización de la RIC en el IRPF, que además había sido alegado por el recurrente en su recurso de casación, habría llevado, en su caso, por el contrario, a la estimación de dicho recurso.

A. El motivo alegado en el recurso de casación y su aceptación por el Tribunal Supremo: el cómputo del plazo de materialización de la Reserva para Inversiones en Canarias en el IRPF desde el devengo del impuesto del ejercicio de los beneficios con los que se realiza la dotación

Debe ponerse de relieve desde el principio que esta sentencia fue el resultado de un recurso de casación interpuesto por el contribuyente del IRPF afectado por la liquidación administrativa. Y fue el propio recurrente el que alegó, no sólo en su recurso de casación, sino también en el recurso contencioso-administrativo que dio lugar a la sentencia de la Audiencia Nacional recurrida ante el

Tribunal Supremo, que el cómputo del plazo de materialización de la RIC debía realizarse de un modo distinto a como se había entendido en la actuación administrativa impugnada.

En este sentido, el recurrente sostuvo ante la Audiencia Nacional que *"la Administración Tributaria debió comprobar los ejercicios 2002-2003 y no 2003-2004, tal como se había efectuado, 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"*.

En ello vuelve a insistir en el recurso de casación, en el que dentro de su primer motivo del recurso señala que *"la sentencia impugnada, como previamente había hecho el TEAC y la Inspección de los Tributos, interpreta incorrectamente el (...) 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 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” (FJ. 2º).

De todos modos, debe precisarse -como ya hicimos en su momento¹⁵-, que el criterio sostenido por el recurrente acerca del cómputo del plazo de materialización de la RIC en el IRPF desde el devengo del impuesto correspondiente a los beneficios con los que se dota la RIC ya fue acogido por la sentencia de la Audiencia Nacional recurrida en casación, pese a que el propio recurrente consideraba en su recurso ante el Tribunal Supremo, como acabamos de ver, que la sentencia impugnada había interpretado incorrectamente el precepto regulador de dicho plazo (el primer párrafo del

apartado 4 del art. 27 de la Ley 19/1994). El mismo Tribunal Supremo parece entenderlo de este modo, lo que le lleva a mantener su criterio como algo novedoso y distinto a como lo había hecho la Audiencia Nacional. La confusión se debe, en nuestra opinión, a la propia sentencia de la Audiencia Nacional que resuelve la cuestión también de forma confusa, lo que hace que se susciten algunas dudas acerca de cual fue realmente su criterio sobre esta cuestión.

Porque la desestimación de la alegación del recurrente acerca de que *“la Administración Tributaria debió comprobar los ejercicios 2002-2003 y no 2003-2004, tal como se había efectuado, 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”*, se hace por la Audiencia Nacional *“con independencia de los precedentes administrativos, económico-administrativos o de otros Tribunales*

¹⁵ 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, p. 209.

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" (FJ. 4º).

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" (FJ. 4º), es decir, la fecha a que conducía la aplicación del criterio alegado por el recurrente.

En cualquier caso, lo que es claro es que éste es el criterio que se sostiene indudablemente por el Tribunal Supremo que tras introducir su argumentación en tal sentido¹⁶,

señala que "La aceptación de este criterio, que es el que defendió el recurrente, nos 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, aunque este pronunciamiento solo puede surtir efecto respecto a la liquidación de 2003, a que quedó limitada la admisión de la casación" (FJ. 4º).

¹⁶ "En el caso de las sociedades mercantiles 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 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.

No podemos mantener esta interpretación, tratándose de personas físicas, 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".

B. El motivo alegado en el recurso de casación y su rechazo por el Tribunal Supremo: la trascendencia de la incorrecta imputación al ejercicio del IRPF por la liquidación administrativa

De todos modos, el recurrente alegaba también en este primer motivo del recurso de casación ante el Tribunal Supremo la trascendencia que tendría a efectos de la adecuación a Derecho de la liquidación administrativa impugnada el que dicha liquidación se hubiera efectuado en relación con un ejercicio que no era el correcto, como consecuencia de la aplicación del criterio acerca del cómputo del plazo de materialización de la RIC en los contribuyentes del IRPF. Además, con ello se ponía de relieve, en nuestra opinión, que la verdadera razón de la desestimación del recurso por la Audiencia Nacional radicaba en esta cuestión. Lo que debe entenderse en un contexto en el que pese a la aceptación por la Audiencia Nacional del criterio alegado por el recurrente acerca del cómputo de aquel plazo – pese a las dudas ya señaladas que suscita la propia sentencia-, no se producía en el caso enjuiciado la prescripción alegada por

el recurrente, dadas las fechas de comienzo de cómputo del plazo de prescripción, según el cuestionable criterio empleado por la Audiencia Nacional (31 de diciembre de 2002 y de 2003)¹⁷ –criterio que el Tribunal Supremo reitera- y el inicio de la actuación administrativa (6 de septiembre de 2006).

En este sentido, la afirmación de la Audiencia Nacional de 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”* (FJ. 4º), era respondida por el recurrente con dos alegaciones en su recurso de casación, muy relacionadas entre así, recogidas en la sentencia del Tribunal Supremo.

Porque el recurrente, en primer lugar, *“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*

¹⁷ SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, “Plazo de materialización y plazo de prescripción...”, pp. 209-212.

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 –se añade–, 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”(FJ. 2º).

Sin embargo, el Tribunal Supremo no considera que el error en el ejercicio sobre el que recayó la liquidación administrativa esté dotado de trascendencia alguna, lo que se argumenta por el alto tribunal desde una doble perspectiva: por un lado, porque la prescripción del ejercicio 2002 no se habría producido¹⁸, aunque en realidad el propio recurrente reconocía en el recurso de casación que no se había producido la prescripción, como vimos; y, por otro lado, porque fuera de esa prescripción que no se produjo en el caso, no habría otra relevancia posible.

Así, puede el Tribunal Supremo señalar en relación con esta segunda perspectiva, que “*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*

¹⁸ 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*” (FJ. 4º).

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” (FJ. 4º).

Confirmaba así el Tribunal Supremo lo ya resuelto por la Audiencia Nacional, aunque en base a unos argumentos no idénticos. Porque mientras la segunda había aludido simplemente a la inexistencia de indefensión en el recurrente, como vimos, el primero sostiene la irrelevancia de la *“imputación del incumplimiento a uno u otro ejercicio”* 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”* (FJ. 4º). 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 fiscal¹⁹.

Por tanto, ésta fue la auténtica *ratio decidendi* de la sentencia del Tribunal Supremo de 12 de diciembre de 2012: la irrelevancia de la imputación a uno u otro ejercicio del incumplimiento por el contribuyente

¹⁹ Véase, por todos, SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V.M., *Pérdida y regularización de la Reserva para Inversiones en Canarias*, Thomson-Aranzadi/Hacienda Canaria, Cizur Menor, 2008, pp. 217 y ss.

del IRPF del requisito de la materialización de la RIC, en cuanto resultado de la aplicación de uno u otro criterio acerca del cómputo del plazo para materializar la RIC, y, en consecuencia, la irrelevancia de la liquidación administrativa de uno u otro ejercicio; lo que encuentra su justificación, desde la óptica del Tribunal Supremo, en que en uno u otro caso se regulariza por la Administración Tributaria la deducción que tras su inicial aplicación por el contribuyente en su autoliquidación con posterioridad deviene improcedente, incluyéndose en todo caso en ella los correspondientes intereses de demora devengados por la pérdida del beneficio fiscal, que se calculan desde el fin del plazo para presentar la autoliquidación que lo aplicó inicialmente hasta la fecha de la liquidación administrativa. Puesto que fue este argumento o criterio el que condujo a que el Tribunal Supremo desestimara el recurso de casación presentado por el recurrente, que era el contribuyente afectado por la regularización administrativa.

Precisamente este argumento o criterio utilizado por el tribunal para resolver el recurso en sentido desestimatorio, es el que hizo desaparecer cualquier eventual trascendencia para el fallo del recurso

al criterio acerca del cómputo del plazo de tres años para materializar la RIC desde el devengo del impuesto correspondiente a los beneficios con los que se dota la RIC, que fue alegado en el recurso por el recurrente y admitido por el Tribunal Supremo, que por ello fue un simple *obiter dicta* en la sentencia de 12 de diciembre de 2012. Además, su posible relevancia para el fallo hubiera llevado a un fallo estimatorio del recurso.

4. Razón determinante de la decisión

Continuando con nuestra indagación acerca de lo que debe entenderse realmente por la *ratio decidendi* de una sentencia, debe señalarse ahora que una vez identificada la argumentación conducente a la estimación o desestimación del recurso de casación, y excluidos, por tanto, aquellos argumentos o criterios que hubieran conducido a un sentido distinto del fallo, no cualquier argumento o criterio que aparece en la argumentación de la sentencia forma parte de la *ratio decidendi*. Por el contrario, sólo "la razón básica para adoptar la decisión" (GULLÓN BALLESTEROS)²⁰, la "verdadera razón

²⁰ GULLÓN BALLESTEROS, en ... *Comentario...*, pp. 358-359.

decisiva del caso" o "del fallo" (PUIG BRUTAU)²¹, las "razones decisorias del recurso" (SÁINZ DE ROBLES RODRÍGUEZ)²² o las "razones básicas o sustanciales para adoptar la solución que se trate" (O'CALLAGHAN MUÑOZ)²³. Porque sólo entonces estaremos en presencia de "la regla o principio de Derecho que el juez tuvo en cuenta de una manera determinante para resolver el caso" (SILVING)²⁴.

Además, el carácter decisivo o determinante del argumento o criterio que constituye auténtica *ratio decidendi* de la sentencia se refleja en que es realmente "el argumento que sustenta el fallo, o, dicho de otra manera, el argumento sin el cual ese fallo no se hubiera producido. Sustraído al razonamiento judicial, la decisión hubiera sido distinta" (SÁINZ DE ROBLES RODRÍGUEZ)²⁵.

En consecuencia, puede destacarse también otra idea, a efectos de la tarea de deslindar la auténtica *ratio decidendi* del simple *obiter dicta*, la de que si un argumento o criterio no añade nada a la argumentación que en realidad conduce directamente a la decisión que se toma estimando o desestimando el recurso, no formará parte de la *ratio decidendi*, siendo sólo un mero *obiter dicta*. Y debe entenderse que aquel argumento o criterio no añade nada a la que es auténtica *ratio decidendi* de la sentencia cuando la decisión tomada, estimatoria o desestimatoria, también se hubiera producido, ante la ausencia de aquel argumento o criterio. Es aquí donde incluso con mayor claridad se aprecia la cualidad de esos argumentos o criterios como meros *obiter dicta* en cuanto "declaraciones auxiliares, innecesarias y, en tal caso,

²¹ PUIG BRUTAU, *Fundamentos...*, p. 248.

²² SÁINZ DE ROBLES RODRÍGUEZ, "La jurisprudencia...", p. 167.

²³ O'CALLAGHAN MUÑOZ, *Compendio...*, p. 82.

²⁴ Recogido en PUIG BRUTAU, *Fundamentos...*, p. 268.

²⁵ SÁINZ DE ROBLES RODRÍGUEZ, "La jurisprudencia...", pp. 167-168.

no decisivas” (DE CASTRO)²⁶ o “afirmaciones que el Tribunal Supremo puede haber hecho con carácter incidental o como argumentaciones subsidiarias o a mayor abundamiento” (GULLÓN BALLESTEROS)²⁷. Lo que es especialmente claro cuando aquel argumento o criterio que en realidad es un simple *obiter dicta* no se relaciona con el núcleo de la cuestión jurídica debatida, puesto que la doctrina legal o jurisprudencial como “motivo decisorio en las sentencias” “nace en la *quaestio iuris*” (DE CASTRO)²⁸ y no en otra cuestión jurídica distinta, que en realidad no era la que directamente se estaba planteando, por lo que el recurso a la misma no era necesario.

Esto es también lo que sucedió en una de las sentencias aquí examinadas, en este caso la de 3 de marzo de 2014, en relación con el criterio acerca del cómputo del plazo de materialización en el IRPF.

5. Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de marzo de 2014

A. El motivo alegado en el recurso de casación: la prohibición de la *reformatio in peius*

De acuerdo a los datos que aporta la sentencia, la mención en ella al criterio del cómputo del plazo de tres años para materializar la RIC desde el devengo del impuesto del ejercicio a cuyo cargo se dota la RIC se hace en la respuesta que da el Tribunal Supremo a los motivos tercero y cuarto del recurso de casación. En ellos se consideran infringidos los arts. 223.4 y 237.1 de la LGT, en cuanto establecen que las resoluciones de las reclamaciones y recursos económico-administrativos no pueden empeorar la situación inicial del reclamante. Esta *reformatio in peius* que se habría producido en las resoluciones del TEAR y del TEAC respecto del acto administrativo de liquidación impugnado, en opinión del recurrente –también en la sentencia de la Audiencia Nacional-, estaría motivado por el distinto criterio que introdujo el TEAR, y que el TEAC y la Audiencia Nacional mantienen

²⁶ DE CASTRO, *Derecho civil...*, p. 506.

²⁷ GULLÓN BALLESTEROS, en ... *Comentario...*, pp. 358-359.

²⁸ DE CASTRO, *Derecho civil...*, p. 506.

posteriormente, acerca del cómputo del plazo de materialización de la RIC, lo que determinó una fecha distinta del incumplimiento del requisito de la materialización de la RIC y, por consiguiente, un diferente ejercicio de incumplimiento por parte del sujeto pasivo, determinante del ejercicio que debió regularizar el sujeto pasivo y al no hacerlo el que debió ser objeto de regularización por la Administración Tributaria.

En este sentido, según se reproduce en la sentencia del Tribunal Supremo, en el acuerdo de liquidación se señalaba que *"En el presente caso atendiendo a la fecha de la última certificación de obra, 29 de diciembre de 1998, y que las primeras viviendas no se arriendan hasta diciembre de 1999, debe entenderse excedido el plazo de materialización que imperativamente impone la ley 19/1994, una vez que dicho plazo finalizó el 31 de diciembre de 1997. En consecuencia, el obligado tributario no ha acreditado la concurrencia de los requisitos exigibles respecto de la inversión controvertida resultando que la misma no es apta para la materialización de la reserva en cuanto dotada en 1994.*

El actuario expresa, en el Informe ampliatorio al acta de disconformidad de referencia –se añadía–, que entiende esta inversión

apta para como materialización de la Reserva para Inversiones en Canarias dotada en el ejercicio 1995, ya que, si bien es cierto que los contratos de arrendamiento se perfeccionan en diciembre de 1999, esto es, vencido el plazo de materialización (31/12/98), no lo es menos que no se ha podido comprobar que dichas viviendas no estuvieron ofertadas, y por tanto en "funcionamiento" antes de dicha fecha, por lo que no puede verificarse el incumplimiento de los requisitos de necesidad y utilización" (FJ. 5º).

Por tanto, a partir de lo anterior puede señalarse que la liquidación inspectora consideró incumplido el requisito de la materialización, en relación con la dotación de la RIC del ejercicio 1994, porque el plazo para materializar finalizaba el 31 de diciembre de 1997, al que se llegaba computando los tres años previstos en el apartado 4 del art. 27 de la Ley 19/1994 desde el momento del devengo del ejercicio con cargo a cuyos beneficios se dotaba la RIC, cuando, sin embargo, la materialización se entendía producida en diciembre de 1998, sin que parezca que se diera trascendencia al hecho de que el arrendamiento de las viviendas del edificio en que se materializó la RIC no se produjo hasta 1999.

"Ahora bien, tanto el TEAR como el TEAC –continúa la sentencia del Tribunal Supremo- *consideraron que el cómputo correcto de los plazos para materializar la reserva se extendía hasta el 31 diciembre de 1998 y 1999, respectivamente, corrigiendo en este aspecto el cálculo de la Inspección*". Pese a lo cual en las resoluciones económico-administrativas se sigue entendiendo incumplido el requisito de la materialización de la RIC. "El argumento del TEAC para alcanzar la conclusión combatida por el recurrente –se añade más adelante- *es el de que el inmueble construido en la calle Juan Rejón no llegó a utilizarse en actividad de alquiler de viviendas en el año 1998*" (FJ. 5º).

Fue concretamente el TEAR el que introduce el cambio de criterio en cuanto al cómputo del plazo de materialización, sin que se vuelva sobre esta cuestión en la resolución del TEAC y en la sentencia de la Audiencia Nacional que, por tanto, se limitan a confirmar implícitamente aquél. Así, el Tribunal Regional señaló, aunque sin acompañar una especial justificación o explicación al respecto, que *"el reclamante ha tenido un plazo de cinco años para la entrada en funcionamiento de la inversión (el año de obtención de los ingresos, el de dotación contable de la reserva y los tres siguientes a este último sin que*

ello ha sucedido así". Y al trasladar este criterio al supuesto enjuiciado, puede concluir: *"Como el incumplimiento de entrada en funcionamiento de la inversión se produce el 31 de diciembre de 1998, respecto a la dotación de 1994, y el 31 de diciembre de 1999, respecto a la dotación de 1995, fechas de terminación del plazo máximo, de acuerdo con el expresado precepto el ajuste debió realizarse en los ejercicios 1998 y 1999 y no en los de 1997 y 1998 como ha supuesto la Inspección, razón por la cual deben anularse el acta y liquidación impugnadas y practicarse una nueva con la indicada modificación"*.

B. La desestimación por el Tribunal Supremo de este motivo del recurso de casación

El Tribunal Supremo va a desestimar estos motivos del recurso de casación que eran –no puede olvidarse- los relativos al empeoramiento de la situación del recurrente en las resoluciones económico-administrativas –también en la sentencia de la Audiencia Nacional- respecto del acto de liquidación. Y esto se fundamenta concretamente al final de su argumentación, cuando señala el Tribunal *"que por vía diferentes, tanto en uno como en otro caso la situación*

de gravamen fiscal sobre el recurrente es la misma, lo que impide que aceptemos que por vía de sus propios recursos se le haya ubicado en una circunstancia de "reformatio in peius" (FJ. 5º).

"El acto liquidatorio -había señalado previamente-, porque aún reconociendo que el inmueble ya había entrado en funcionamiento en el año 1998, sin embargo entendió correctamente que el plazo de la inversión había terminado el 31 de diciembre de 1997, por ser su comienzo el del ejercicio en que se obtiene el beneficio a invertir.

La resolución del TEAC, por el contrario -debe entenderse también la del TEAR, así como también la de la Audiencia Nacional-, aplicó como plazo también el de tres años, pero contado a partir del año siguiente al de la obtención del beneficio, es decir, con final en 31 de diciembre de 1998, no obstante lo cual entendió que tampoco podía acoger el beneficio pretendido, porque retrasó en un año, a 1999, la fecha de entrada en funcionamiento del edificio" (FJ. 5º).

Dicho con otras palabras, que el Tribunal Supremo también recoge con anterioridad: *"tanto el acto administrativo de liquidación como [el] resolutorio de la reclamación económico-administrativa del TEAC -*

debe entenderse también el previo del TEAR - confirmado por la sentencia impugnada, niegan la posibilidad de calificar fiscalmente como RIC la dotación del año 1994 aplicada a la construcción del edificio de la calle Juan Rejón" (FJ. 5º).

C. El argumento acerca del cómputo del plazo de materialización de la Reserva para Inversiones en Canarias en el IRPF

En el contexto de este motivo del recurso de casación acerca de la prohibición de la *reformatio in peius* alegado por el recurrente mediante la vulneración de los arts. 223.4 y 237.1 de la LGT y en la desestimación del mismo resuelta por el Tribunal Supremo en los términos que acabamos de reproducir, no parece que fuera necesario entrar en cómo debía computarse ese plazo de materialización de la RIC en los empresarios o profesionales contribuyentes del IRPF.

El Tribunal Supremo, sin embargo, entra en esta cuestión con carácter previo a la argumentación decisiva y determinante de la desestimación de este motivo del recurso de casación que acabamos de examinar, quedando reflejado su novedoso criterio al respecto en dicha argumentación decisiva última

únicamente desde la óptica de señalar que el acto de liquidación entendió “correctamente” que el plazo de materialización “había terminado el 31 de diciembre de 1997, por ser su comienzo el del ejercicio en que se obtiene el beneficio a invertir”. Ello a diferencia de la resolución del TEAC – también la del TEAR y de la Audiencia Nacional- que, “por el contrario, aplicó como plazo también el de tres años, pero contado a partir del año siguiente al de la obtención del beneficio, es decir, con final en 31 de diciembre de 1998”. Pero ese entendimiento por la liquidación inspectora del plazo de materialización de la RIC “correctamente” frente a las resoluciones económico-administrativas y la sentencia de la Audiencia Nacional no influye en nada en el problema jurídico que se estaba cuestionando y que es resuelto en sentido negativo por el Tribunal Supremo que era el de la posible vulneración de la prohibición de la *reformatio in peius*.

En nuestra opinión, el Tribunal Supremo se dejó llevar en este caso por el que era identificado por PUIG BRUTAU como “impulso de la situación” al que en algunos casos los Tribunales obedecen por razones

comprensibles. Porque “es natural e incluso inevitable que se razone muchas veces con más amplitud que lo indispensable para dar una firme base a la decisión”²⁹. Esto es lo que, según nuestro parecer, ocurrió en la sentencia de 4 de marzo de 2014.

El motivo alegado era, como hemos visto, el relativo a un posible agravamiento de la situación jurídica del recurrente que se habría producido en las resoluciones del TEAR y del TEAC respecto del acto administrativo de liquidación impugnado –también en la sentencia de la Audiencia Nacional-, causado por el distinto criterio que introdujo el TEAR, y que el TEAC y la Audiencia Nacional mantienen posteriormente, acerca del cómputo del plazo de materialización de la RIC.

Sin embargo, el Tribunal Supremo parece olvidarse del aspecto central de la cuestión alegada cuando tras recoger ésta plantea la problemática señalando que “Quedamos así centrados en la última cuestión problemática del debate, esto es, si las inversiones correspondientes a ingresos producidos en el año 1994 invertidos en el edificio de la calle Juan Rejón son susceptibles de incluirse en el

²⁹ PUIG BRUTAU, *Fundamentos...*, p. 266.

beneficio fiscal acordado legalmente a las dotaciones a la Reserva de Inversiones en Canarias" (FJ. 5º).

Al haber realizado un planteamiento del problema de ese modo como si de la cuestión de fondo en su integridad se tratara, reproduce inicialmente las posiciones defendidas en el acto administrativo, primero, y en las resoluciones económico-administrativas y en la sentencia de la Audiencia Nacional, después.

"En una breve rememoración de los acontecimientos –continúa el Tribunal Supremo-, es de observar, primero, que la Oficina liquidadora aceptaba que la actuación en Juan Rejón podía considerarse materializada en el año 1998 pero que, no obstante, al ser el plazo legal el de tres años, la parte de la dotación invertida correspondiente al año 1994 no podía recibir la calificación fiscal de RIC; segundo, que el TEAC, enmendando en dos extremos al órgano liquidador, entendió que la inversión se había materializado en el año 1999, pero que a pesar de ello - confirmando en este punto la conclusión del acto de liquidación aunque variando el argumento- afirmó que el plazo para materializar la inversión era el de cuatro años, lo

que le condujo por eso también a la decisión de considerar que las cantidades de la dotación imputables al año de 1994 debían quedar excluidas de su calificación de RIC.

Ha de señalarse, por otra parte, que la Sala de instancia, al desestimar el recurso contencioso-administrativo, vino a ratificar los criterios del TEAC, tanto en el aspecto fáctico -fecha de materialización de la inversión- como en el jurídico -plazo legal para su realización-" (FJ. 5º).

Y tras ello, parece verse obligado a dar su opinión al respecto, cuando realmente el motivo alegado no era éste, sino el problema de la posible *reformatio in peius*. De ahí que pueda decirse que en realidad lo que sucede es que el Tribunal Supremo se deja llevar en este caso por el "impulso de la situación" al que se refería PUIG BRUTAU, razonando con más amplitud que lo indispensable para dar una base firme a su decisión³⁰.

"Por lo que se refiere al primer punto, el fáctico, nuestra posición casacional ha de ajustarse al razonado criterio probatorio adoptado por la Sala de instancia, en el sentido de que el funcionamiento del edificio

³⁰ PUIG BRUTAU, *Fundamentos...*, p. 266.

construido en la calle Juan Rejón no tuvo lugar hasta el año 1999, a pesar de que su construcción estaba concluida el 31 de diciembre de 1998.

Respecto al aspecto jurídico, relativo al plazo para consumir la inversión en el supuesto de inversores individuales -como lo es el recurrente-, debemos avalar la postura del acto de liquidación y contradecir, en consecuencia, la tesis desarrollada por los órganos de decisión de la reclamación económico-administrativa.

Esta cuestión la afrontamos en sentencia de 12 de diciembre de 2012. En ella, respecto del cómputo del plazo para materializar la inversión tratándose de personas físicas, decíamos (...)” (FJ. 5º), reproduciendo a continuación el fragmento de dicha sentencia en el que se analiza tal cuestión.

Por tanto, en nuestra opinión, este criterio o argumento que el Tribunal Supremo señala acerca del modo de entenderse el cómputo del plazo de materialización de la RIC en el IRPF no era el básico, decisivo o determinante de su decisión acerca de entender que no se había producido un agravamiento de la posición jurídica del recurrente en la inicial resolución económico-administrativa, confirmada posteriormente por el

TEAC y la Audiencia Nacional. Se trata, por tanto, de un criterio o argumento que no añade nada a la argumentación verdaderamente determinante del fallo, que podía haberse producido de igual modo sin aquella referencia al criterio acerca del cómputo del plazo de materialización de la RIC en las personas físicas. Lo que se refleja también de forma clara en que es algo que no tenía relación alguna con la cuestión jurídica realmente debatida, que era la posible vulneración de la prohibición de la *reformatio in peius*. Por consiguiente, constituía de forma evidente un simple *obiter dicta*.

III. A MODO DE CONCLUSIÓN

Por consiguiente, podemos finalizar señalando que el criterio acerca del cómputo del plazo de materialización de la RIC para los empresarios o profesionales contribuyentes del IRPF establecido por el Tribunal Supremo, desde el devengo del impuesto correspondiente a los beneficios con los que se dota la RIC, no constituye la *ratio decidendi* de sus sentencias de 12 de diciembre de 2012 y de 3 de marzo de 2014:

- en el primer caso, porque el argumento o criterio que conduce realmente a la desestimación del recurso de

casación por el Tribunal Supremo es otro: la irrelevancia de la imputación a uno u otro ejercicio del incumplimiento por el contribuyente del IRPF del requisito de la materialización de la RIC, en cuanto resultado de la aplicación de uno u otro criterio acerca del cómputo del plazo para materializar la RIC, y, en consecuencia, la irrelevancia de la liquidación administrativa de uno u otro ejercicio; lo que encuentra su justificación, desde la óptica del Tribunal Supremo, en que en uno u otro caso se regulariza por la Administración Tributaria la pérdida del beneficio fiscal, incluyéndose en todo caso en ella los correspondientes intereses de demora, que se calculan desde el fin del plazo para presentar la autoliquidación que lo aplicó inicialmente hasta la fecha de la liquidación administrativa; precisamente este argumento o criterio utilizado por el tribunal para resolver el recurso en sentido desestimatorio, es el que hizo desaparecer cualquier eventual trascendencia para el fallo del recurso al criterio acerca del cómputo del plazo de tres años para materializar la RIC desde el devengo del impuesto correspondiente a los beneficios con los que se dota la

RIC, que fue alegado en el recurso por el recurrente y admitido por el Tribunal Supremo, que por ello fue un simple *obiter dicta*; además, su posible relevancia para el fallo hubiera llevado a un fallo estimatorio del recurso; y,

- en el segundo caso porque se trata de un argumento o criterio que no era el básico, decisivo o determinante de la decisión de la cuestión jurídica debatida que se resuelve negativamente acerca del posible agravamiento de la posición jurídico del recurrente en la inicial resolución económico-administrativa, confirmada después por el TEAC y la Audiencia Nacional, frente al inicial acto de liquidación, por el cambio de criterio acerca del cómputo del plazo para materializar la RIC (en la liquidación se computó desde el devengo del impuesto correspondiente a los beneficios con los que se dota la RIC; en las resoluciones económico-administrativas y de la Audiencia Nacional, por el contrario, desde el devengo del impuesto correspondiente al ejercicio en el que se realiza formalmente la dotación de la RIC, es decir, el ejercicio posterior); a la misma

decisión negativa sobre la posible *reformatio in peius* podía haberse llegado sin que el Tribunal Supremo hubiera manifestado su postura sobre dicha cuestión; su decisión se basa únicamente en que en la liquidación administrativa, de un lado, y en las resoluciones económico-administrativas y de la Audiencia Nacional, de otro, se entiende que la materialización de la RIC en un determinado inmueble no es correcta, aunque se haga en base a argumentos diferentes, que parten de un distinto criterio sobre el cómputo del plazo para materializar la RIC.

Por este motivo, en nuestra opinión, puede sostenerse que no existe una auténtica jurisprudencia sobre este tema, en el sentido estricto al que se refiere el artículo 1.6 del Código Civil, al menos en el momento actual.