

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 de la Universidad de La Laguna, Adriana Fabiola Martín Cáceres, en relación con la contestación a consulta tributaria evacuada con fecha 19 de junio de 2015 por la Viceconsejería de Hacienda y Planificación del Gobierno de Canarias (téngase en cuenta que, en virtud de la Disposición Final Cuarta del Decreto 125/2014, de 18 de diciembre, por el que se aprobó el Estatuto de la nueva Agencia Tributaria Canaria, se suprimió la antigua Dirección General de Tributos, asumiéndose por la Viceconsejería de Hacienda y Planificación las funciones en materia tributaria que no han pasado a ser competencia de la nueva Agencia Tributaria sino que han permanecido en la Consejería competente en materia de hacienda).

Concretamente, la contestación que analiza en este caso la Profesora Martín Cáceres se refiere a la incidencia de la ineficacia sobrevenida

de las operaciones sujetas al IGIC en los casos que contempla el número 4 del artículo 22 de la Ley 20/1991, de 7 de junio.

En lo que se refiere al apartado de comentarios de jurisprudencia, el profesor Víctor Manuel Sánchez Blázquez (de la Universidad de Las Palmas de Gran Canaria) comenta la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo en Santa Cruz de Tenerife del TSJ de Canarias de fecha 19 de mayo de 2015 (nº recurso 42/2013), resolución que -a juicio del autor- no constituye auténtica jurisprudencia y carece además de una base normativa suficiente.

COMENTARIOS GENERALES DE DOCTRINA ADMINISTRATIVA

LA MODIFICACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE DEL IGIC Y DEL IVA POR LA INEFICACIA SOBREVENIDA DE LAS OPERACIONES GRAVADAS

ADRIANA FABIOLA MARTÍN CÁCERES

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de La Laguna

SUMARIO

- I. Introducción
- II. La modificación de la base imponible. Efectos: la rectificación de las cuotas repercutidas del impuesto y de las deducciones practicadas.
 - A. La rectificación de las cuotas repercutidas
 - B. La rectificación de las deducciones practicadas
- III. El procedimiento para la rectificación de las cuotas repercutidas. Efectos. La devolución del impuesto.
 - A. Rectificación de las cuotas repercutidas mediante la rectificación de la autoliquidación
 - B. La devolución de las cuotas del IGIC y del IVA repercutidas como consecuencia de la ineficacia sobrevenida de la operación gravada
 - C. Rectificación de las cuotas repercutidas mediante la regularización de la declaración-liquidación por el propio sujeto pasivo

I. INTRODUCCIÓN

En la presente colaboración analizamos la incidencia de la ineficacia sobrevenida de las operaciones sujetas al impuesto en los casos previstos en el artículo 22.4 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, reguladora del Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, LIGIC) sobre la conformación de la base imponible del impuesto y su proceso de liquidación, esto es, sobre la repercusión de las cuotas devengadas y deducidas relativas a aquellas operaciones. El estudio se realiza al hilo de la resolución de la Viceconsejería de Hacienda y Planificación del Gobierno de Canarias recaída en la contestación a la consulta vinculante nº 1733, de 19 de junio de 2015, en la que el consultante preguntaba si la anulación de una compraventa por sentencia judicial firme, después de haberse declarado la cuota del IGIC por parte del sujeto pasivo transmitente y deducido íntegramente dicha cuota por el sujeto pasivo adquirente, determina la rectificación de la repercusión y de la deducción aun después de haber transcurrido cuatro años desde el devengo de las operaciones. En la citada resolución se articula la respuesta a la cuestión planteada teniendo en cuenta lo dispuesto en los artículos 22.4;

20.Dos. 1 y 44.Uno de la LIGIC. Así, se señala, en primer lugar, que la anulación por sentencia judicial firme de la entrega de un bien sujeta al IGIC supone dejar sin efectos la operación realizada, lo que implica la modificación de la base imponible, que puede realizarse sin límite temporal dado que el citado artículo 22.4 no se refiere a ello, a diferencia de lo dispuesto para los supuestos de reducción proporcional de la base imponible cuando los créditos correspondientes a las cuotas repercutidas por las operaciones gravadas sean total o parcialmente incobrables. En segundo lugar, la modificación de la base imponible comporta la obligación de rectificar la cuota repercutida siempre que no hayan transcurrido cuatro años desde la fecha en que se produjeron las circunstancias determinantes de la modificación de la base imponible. La anulación de la operación por resolución judicial determina una modificación a la baja de la base imponible y, por ende, una minoración de las cuotas inicialmente repercutidas, lo que puede realizarse por cualquiera de los dos procedimientos previstos en el artículo 20.Dos 5. de la LIGIC, es decir: bien a través del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones previsto en el artículo 120.3 de la LGT y normativa de desarrollo, bien

mediante la regularización de la situación tributaria correspondiente al período de liquidación en que deba efectuarse la rectificación o en las posteriores hasta el plazo de un año a contar desde la fecha inicial del plazo para la rectificación, con reintegro al destinatario de la operación de las cuotas repercutidas en exceso. En tercer lugar aborda la citada resolución la cuestión relativa a la rectificación de la deducción practicada por el sujeto pasivo adquirente, que resulta en este caso obligatoria como consecuencia de la anulación de la operación por la que se soportó en su día la repercusión. En los supuestos de rectificación de las cuotas inicialmente soportadas, la rectificación de las deducciones practicadas ha de realizarse, como indica el centro directivo, en la declaración-liquidación del período de liquidación –período impositivo, dice la Ley- en el que este reciba el documento justificativo del derecho a deducir en el que se rectifiquen las cuotas inicialmente soportadas, por disponerlo así el artículo 44.Dos 2º de la LIGIC.

El interés de la resolución seleccionada, cuyo contenido se ajusta a nuestro juicio al ordenamiento vigente, reside en la ocasión que nos proporciona para reflexionar sobre la compleja

mecánica de un impuesto, como el IGIC y el IVA, en el que el sujeto pasivo no es el titular de la capacidad económica gravada, sino que cumple una función de colaborador con la Hacienda Pública en la exacción del tributo, lo que explica la relevancia del mecanismo de la repercusión y de la deducción de las cuotas devengadas y soportadas a largo del ciclo económico productivo hasta llegar al consumidor, único llamado a soportar la carga tributaria. La mecánica del funcionamiento del impuesto se revela si cabe más compleja cuando, en los supuestos previstos en los artículos 22.4 de la LIGIC y 80.2 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA) las entregas de bienes por las que en su día el sujeto pasivo efectuó la correspondiente repercusión e incluso el sujeto pasivo adquirente pudo haber realizado la deducción, queda sin efecto por cualquiera de los motivos allí mencionados. En efecto, en los casos de anulación de la operación –por resolución judicial o administrativa firme, resolución del contrato y demás supuestos previstos en el citado precepto- el legislador ordena –permítasenos la expresión- “desandar el camino” ya recorrido, de un lado, en el seno de la relación jurídica entre el sujeto pasivo obligado a repercutir las cuotas del

IGIC o IVA devengadas y el adquirente obligado a soportarlas; de otro, en la relación jurídica entre el sujeto pasivo adquirente y la Hacienda Pública con motivo del derecho a la deducción de las cuotas soportadas; sin olvidar las consecuencias de la ineficacia sobrevinida de las operaciones realizadas cuando el adquirente es el consumidor o tiene esta consideración a los efectos del impuesto.

Una segunda dificultad a la hora de analizar la modificación de la base imponible en estos casos de ineficacia sobrevinida se manifiesta en el hecho de que la rectificación de las cuotas repercutidas se articula por la normativa del impuesto, no mediante un procedimiento específico, sino a través del procedimiento de rectificación de las autoliquidaciones cuya regulación en la Ley 58/2003 de 17 de diciembre (en adelante LGT) y su normativa de desarrollo remite a su vez al procedimiento de devolución de ingresos indebidos. La dificultad añadida que para la llevar a cabo aquellas rectificaciones representan estos procedimientos radica en su configuración legal general como instrumento para resolver las controversias planteadas entre la Hacienda Pública y el obligado tributario, lo que determina ciertas especialidades cuando en las

operaciones de rectificación interviene un tercero, ya sea la Hacienda Pública –en la relación jurídica entre el obligado a repercutir y el obligado a soportar la repercusión- o el adquirente –en la solicitud de rectificación de la autoliquidación instada por el sujeto pasivo frente a la Hacienda Pública-; especialidades que se regulan, no en la normativa del IGIC y del IVA, sino en la normativa general.

Por otro lado, ha de tenerse en cuenta que la finalidad última de la modificación de la base imponible y la consiguiente rectificación de la repercusión realizada es la devolución de esas repercusiones soportadas con ocasión de la operación gravada que posteriormente queda sin efectos, en las condiciones que más adelante se analizan. Ahora bien, cabe plantearse si en estos supuestos puede hablarse de un derecho a la devolución de ingresos indebidos, como parece desprenderse de la normativa de aplicación a la que se remite la LIGIC y la LIVA, o bien se trata de un derecho a la devolución derivado de la normativa del tributo o, en fin, estamos ante un *tertium genus* no reconducible a ninguna de los anteriores, cuestión que es relevante a los efectos de determinar el objeto del derecho a la devolución en este caso.

En este contexto las siguientes líneas ofrecen un análisis del régimen jurídico de la modificación de la base imponible como consecuencia de la ineficacia sobrevenida de las operaciones gravadas, que por regularse de forma idéntica en el IGIC y en el IVA, referimos a ambos impuestos.

II. LA MODIFICACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE. EFECTOS: LA RECTIFICACIÓN DE LAS CUOTAS REPERCUTIDAS DEL IMPUESTO Y DE LAS DEDUCCIONES PRACTICADAS

Dispone el artículo 22.4 de la LIGIC: "Cuando por resolución firme judicial o administrativa o con arreglo a Derecho o a los usos de comercio queden sin efecto total o parcialmente las operaciones gravadas o se altere el precio después del momento en que la operación se haya efectuado, la base imponible se modificará en la cuantía correspondiente". Del mismo tenor es el artículo 80.Dos de la LIVA. Concretado el presente estudio en los supuestos de ineficacia sobrevenida, cabe afirmar, en primer lugar, que se integran en el ámbito de aplicación de la norma todos los supuestos en que las operaciones gravadas por el impuesto quedan sin efecto, bien sea

por anulación por resolución firme judicial o administrativa, bien por la resolución por incumplimiento del contrato o por la concurrencia y ejecución de una condición resolutoria o en los supuestos de devolución de mercancías. Un ejemplo particularmente ilustrativo de modificación de la base imponible por la causa analizada lo constituye la resolución judicial o administrativa firme por la que se concluye que entre el prestador del servicio y su destinatario no existía una relación de arrendamiento de servicios, sino laboral, por lo que, como declaró la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad de Valenciana de 2 de julio de 2001, debe procederse a la devolución del impuesto -IVA- repercutido.

A. La rectificación de las cuotas repercutidas

Siendo la base imponible el elemento del impuesto determinante de la cuota tributaria objeto de translación al adquirente, su modificación por las causas aquí examinadas, comporta, por un lado, la rectificación de la cuota repercutida correspondiente a la operación gravada, lo que determinará una minoración de su importe respecto de la cuota repercutida inicialmente; por otro, la rectificación de importe de las

deducciones practicadas en su caso por el sujeto pasivo destinatario de la operación.

Por lo que se refiere a la rectificación de la cuota repercutida, se trata de una obligación a cargo del sujeto pasivo que ha efectuado la repercusión, que normalmente será el empresario o profesional que efectúa la entrega de bienes o la prestación del servicio gravado, aunque en los supuestos excepcionales de inversión del sujeto pasivo la rectificación corresponderá realizarla al destinatario de la misma.

Es presupuesto material de la rectificación de la cuota repercutida que la repercusión haya tenido lugar, lo que debe entenderse en el contexto de los artículos 20.1.2 de la LIGIC y 88.Dos de la LIVA, es decir, la repercusión se entiende realizada al tiempo de la expedición y la entrega de la factura correspondiente aun cuando no se haya producido el cobro efectivo de la cuota repercutida al cliente, circunstancia esta del cobro que condicionará en su caso el derecho a su devolución.

El presupuesto formal a cuya concurrencia se supedita la rectificación de la cuota repercutida es la emisión de una factura rectificativa –artículos 22.2.4 de la

LIGIC y 89.Cuatro de la LIVA- en los términos previstos en el artículo 15 del RD 1619/2012 de 30 de noviembre por el que se reglan las obligaciones de facturación. La importancia que la factura tiene en el correcto funcionamiento del impuesto se manifiesta en que, no obstante lo establecido en los preceptos anteriormente mencionados, tanto el artículo 20.2.2 de la LIGIC como el artículo 89.Dos de la LIVA, establecen que la rectificación de la repercusión procederá también en los casos en que a pesar de no haberse repercutido cuota alguna, se hubiese expedido la factura correspondiente a la operación.

El plazo para efectuar la rectificación de las cuotas repercutidas es de cuatro años a contar desde el momento en que se produjeron las circunstancias determinantes de la modificación de la base imponible, en nuestro caso la ineficacia sobrevenida de la operación gravada –artículos 20.2.1 de la LIGIC y artículo 89. Uno de la LIVA-. De este modo, puesto que la modificación de la base imponible se articula mediante la rectificación de las cuotas repercutidas, dicha modificación no podrá tener lugar una vez que hayan transcurrido cuatro años para la rectificación de la cuota repercutida, de lo que cabe inferir que el plazo de

modificación de la base imponible es de cuatro años también. El plazo para la rectificación de las cuotas repercutidas, cuando la misma deriva de la ineficacia sobrevenida de las operaciones gravadas, es un plazo de prescripción que a nuestro juicio no se corresponde necesariamente con la prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria, ya que, salvo los supuestos de anulación por resolución judicial como consecuencia de la interposición de recursos o acciones civiles o penales –durante cuya sustanciación el plazo prescriptivo ha estado interrumpido- o resolución administrativa –en que ha podido estarlo por suspensión de la ejecución del acto administrativo- la pérdida de efectos de la operación gravada puede sobrevenir una vez que el plazo de prescripción del derecho a liquidar ha concluido. Entendemos por ello que el plazo de cuatro años, en los supuestos examinados, discurre en paralelo o es consecuencia del plazo de prescripción del derecho a la devolución de ingresos indebidos a que en su caso puede dar lugar la rectificación de las cuotas repercutidas, con las reservas que nos suscita en este caso la calificación como indebidos, como razonaremos más adelante.

En relación con el importe de la cuota repercutida objeto de

rectificación interesa destacar la difícil delimitación, entre, por un lado, las percepciones retenidas con arreglo a derecho por el obligado a efectuar la prestación en los casos de resolución de las operaciones sujetas al impuesto –que, conforme a los artículos 22.2 d) de la LIGIC y 78.Dos 5º de la LIVA se integran en el concepto de contraprestación que constituye la base imponible- y, por otro, las cantidades percibidas por razón de indemnizaciones, distintas de las contempladas en el apartado y letra anterior, que por su naturaleza y función no constituyen contraprestación o compensación de las entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al impuesto; cantidades estas que según los artículos 22.3 a) de la LIGIC y 78.Tres 1º de la LIVA no se incluyen en la base imponible. Se trata de una delimitación eminentemente casuística que impide predeterminedar la solución aplicable en los supuestos en que con ocasión de la resolución de la operación, el sujeto pasivo retiene parte de la contraprestación pactada. Así, en el ámbito del IGIC, la Dirección General de Tributo consideró en, contestación a la consulta de fecha 20 de diciembre de 2001, que la compensación monetaria recibida por la sociedad arrendadora del local comercial, por resolución anticipada del contrato de

arrendamiento a instancia del arrendatario y estipulada por acuerdo entre las partes, tiene el carácter de contraprestación, formando parte integrante de la base imponible, por lo que se deberá repercutir el IGIC correspondiente sobre dicha base imponible. Sin embargo, en el ámbito del IVA, la DGT consideró que la retención por parte de la vendedora en un contrato de compraventa de las cantidades inicialmente recibidas del comprador que incumple con sus obligaciones, cuando la retención se estipuló expresamente como indemnización de daños y perjuicios en el contrato suscrito, no constituye una operación en la que se produzca acto de consumo alguno, por lo que no constituye contraprestación de entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas. Por ello concluye que la retención efectuada por la entidad tiene naturaleza indemnizatoria y se halla fuera del ámbito de aplicación del impuesto de modo que la totalidad del impuesto repercutido deberá ser devuelta como consecuencia de la resolución del contrato (contestación a consulta vinculante V048/2010 de 10 de mayo). Es esta una resolución dictada de acuerdo con los criterios sentados en la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 18 de julio de 2007 (Asunto C-277/05, Société thermale d'Eugénie-les-

Bains). Se trata, pues, de diferenciar en cada caso cuándo la retención por parte del sujeto pasivo de determinadas cantidades como consecuencia de la resolución del contrato tiene el carácter de contraprestación por una transacción distinta de la prestación originaria y, por consiguiente está sujeta al impuesto –reserva de plaza de hotel de la que finalmente se desiste, renuncia al ejercicio de un derecho de opción de compra- y cuándo dicha cantidad reviste un carácter meramente indemnizatorio, en cuyo caso tales cantidades no están sujetas al impuesto. Las consecuencias que se derivan de una u otra calificación son distintas, pues de considerarse que las cantidades retenidas son contraprestación de una operación sujeta, la rectificación de las cuotas por la resolución del contrato no debería incluir el importe retenido; por el contrario, cuando las cantidades retenidas tengan carácter indemnizatorio –arras penales y penitenciales- la rectificación de la cuota y consiguiente restitución del impuesto repercutido habría de incluir, a nuestro juicio, el total importe soportado, al no constituir la indemnización la contraprestación de un acto de consumo sujeto al impuesto. En este sentido, y con referencia al IVA, en la contestación a consulta vinculante V2662/2009 de 3

de diciembre, el centro directivo consideró que la parte vendedora está obligada a reintegrar al destinatario el importe del Impuesto repercutido en exceso, aunque el importe de la minoración de la base imponible y de la correspondiente rectificación sólo se refiera a la parte del precio que se reintegra al adquirente y no al importe del precio retenido por dicha resolución.

Por otro lado, si bien la rectificación de la cuota se refiere al concreto hecho imponible realizado, es decir, a la operación que ha quedado sin efectos, lo cierto es que dicha rectificación se inscribe en el proceso de liquidación que el sujeto pasivo ha de realizar en cada período de liquidación, en el que habrá de sumar todo el IGIC o IVA devengado, así como deducir el IGIC o IVA soportado, e incluso podrá compensar cuotas negativas derivadas de las deducciones que no pudo deducir en los períodos de liquidación anteriores, dentro del plazo de cuatro años, de acuerdo con los artículos 33.3 de la LIGIC y 99.Tres de la LIVA. De ello se sigue que la rectificación de la cuota repercutida puede generar consecuencias en relación con las deducciones practicadas no solo para el sujeto pasivo adquirente de la operación gravada, sino también para el sujeto pasivo que ha repercutido el

impuesto. Así, en la hipótesis de que con ocasión de la minoración de la base imponible por ineficacia sobrevinida de alguna operación, el importe de las deducciones practicadas inicialmente haya excedido del IGIC o IVA devengado que resulta de la rectificación, las mismas habrán de ser objeto de regularización por aquel en las autoliquidaciones subsiguientes.

B. La rectificación de las deducciones practicadas

Desde la perspectiva del sujeto pasivo adquirente, la rectificación de las cuotas repercutidas determina una modificación del importe de las deducciones inicialmente practicadas, tal como disponen los artículos 44.1 de la LIGIC y 114.Uno de la LIVA. Dicha rectificación tiene carácter obligatorio cuando suponga una minoración de las mismas (artículos 44.Dos 2º de la LIGIC 114.Dos de la LIVA), que es lo que ocurrirá en los casos ineficacia sobrevinida de la operación gravada. Ahora bien, cuando el sujeto pasivo adquirente, en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional efectúa conjuntamente operaciones que generen el derecho a deducción y otras que no habiliten para el ejercicio de tal derecho, será de aplicación la regla de la prorrata general, de la que

resulta el porcentaje de deducción aplicable en cada período de liquidación. En tales circunstancias, la ineficacia sobrevenida de una transacción en la que el sujeto pasivo haya intervenido como adquirente supondrá, además de la corrección de la deducción correspondiente a la cuota soportada a la que se ha hecho referencia anteriormente, una segunda corrección, que es la derivada de la alteración de dicho porcentaje de deducción, determinando una minoración o bien un incremento de las cuotas soportadas deducibles según que la operación que deviene ineficaz sea de las que generan el derecho a deducir o no, respectivamente. En los casos de minoración de las deducciones practicadas, el importe en que obligatoriamente las mismas hayan de rectificarse resultará de la corrección a realizar en el cálculo de la prorrata de deducción definitiva aplicable en el año natural en que se realizó la operación gravada posteriormente sin efectos, lo que deberá tenerse en cuenta en la rectificación a efectuar en el período impositivo en que se recibe la factura rectificativa. En este sentido, en la contestación a consulta vinculante V2180-12 de 14 de noviembre, dictada con relación al IVA, se sentó el criterio de que la entidad consultante debía rectificar las deducciones practicadas debiendo

recalcular el porcentaje de prorrata del ejercicio en el que se declaró una base imponible por la venta de un inmueble posteriormente resuelta, debiendo efectuar dicha rectificación en el período impositivo en que se emita la correspondiente factura rectificativa dado que dicha rectificación está motivada en una de las causas que, de acuerdo con el artículo 80 de la Ley 37/1992, dan lugar a la modificación de la base imponible.

Por lo demás, de la dicción de los citados artículos 44.Dos 2º de la LIGIC y 114.Dos de la LIVA, cabe deducir que tratándose de la rectificación de deducciones derivadas a su vez de la rectificación de la repercusión por las causas aquí estudiadas, no se devengarán intereses de demora por el tiempo transcurrido entre el período de liquidación en que se practicaron las deducciones y el período en el que se recibe el documento justificativo del derecho a deducir en el que se rectifiquen las cuotas inicialmente soportadas.

III. EL PROCEDIMIENTO PARA LA RECTIFICACIÓN DE LAS CUOTAS REPERCUTIDAS. EFECTOS. LA DEVOLUCIÓN DEL IMPUESTO

El procedimiento para efectuar la rectificación a la baja de las cuotas repercutidas en los supuestos de ineficacia sobrevenida de las operaciones gravadas se regula en los artículos 22.2.5 de la LIGIC y 89.Cinco de la LIVA. Ambos preceptos contemplan como alternativos dos procedimientos en que la iniciativa para la rectificación corresponde al sujeto pasivo que practicó la repercusión. Conviene no obstante precisar, por un lado, que la finalidad última de la rectificación de las cuotas repercutidas es la devolución de las mismas a quien finalmente las haya soportado y, de otro, que dicha devolución es un efecto subsidiario cuya procedencia se condiciona a que no haya tenido lugar de otro modo la recuperación de la cuota repercutida rectificada. La primera consideración explica que aunque la rectificación de la cuota repercutida se articule a través de la rectificación de la autoliquidación instada por el sujeto pasivo que realizó la repercusión, el derecho a la devolución derivada de misma no corresponde a aquel; además la rectificación de la autoliquidación no es el único medio por el que el derecho a la devolución puede ser reconocido. De la segunda consideración se desprende que, respecto del sujeto pasivo adquirente

la devolución procederá siempre que no haya tenido lugar la deducción de las cuotas.

Los citados preceptos disponen que, para la rectificación de la cuota repercutida, el sujeto pasivo podrá, alternativamente, iniciar ante la Administración Tributaria el procedimiento de rectificación de las autoliquidaciones previsto en el artículo 120.3 de la LGT y normativa de desarrollo, o bien regularizar la situación tributaria en su declaración-liquidación. A cada uno de estos procedimientos, así como al de devolución a que aquellos conducen, nos referimos en las líneas que siguen.

A. Rectificación de las cuotas repercutidas mediante la rectificación de la autoliquidación

Según los artículos 22.2.5 de la LIGIC y 89.Cinco a) de la LIVA, una de las alternativas para rectificar a la baja las cuotas inicialmente repercutidas consiste en que el sujeto pasivo inicie ante la Administración el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones previsto en el artículo 120.3 de la LGT y su normativa de desarrollo¹. El citado

¹ Ha de señalarse que el apartado a) de los artículos 22.2.5 de la LIGIC y 89.Cinco de la LIVA en su

precepto establece: *Cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente.*

Cuando la rectificación de una autoliquidación origine una devolución derivada de la normativa del tributo y hubieran transcurrido seis meses sin que se hubiera ordenado el pago por causa imputable a la Administración tributaria, ésta abonará el interés de demora del artículo 26 de esta ley sobre el importe de la devolución que proceda, sin necesidad de que el

obligado lo solicite. A estos efectos, el plazo de seis meses comenzará a contarse a partir de la finalización del plazo para la presentación de la autoliquidación o, si éste hubiese concluido, a partir de la presentación de la solicitud de rectificación.

Cuando la rectificación de una autoliquidación origine la devolución de un ingreso indebido, la Administración tributaria abonará el interés de demora en los términos señalados en el apartado 2 del artículo 32 de esta ley.

La normativa de desarrollo referida en el citado precepto integra los artículos 126 a 129 del RD

actual redacción, es fruto de la modificación operada por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras. La modificación introducida, consistente en sustituir la referencia al procedimiento de devolución de ingresos indebidos por el de rectificación de las autoliquidaciones tiene, según se expresa en el preámbulo de la Ley, un carácter técnico y se acomete con la finalidad de actualizar las referencias normativas y las remisiones a determinados procedimientos contenidas en la Ley del Impuesto. Su incorporación a la Ley 20/1991 reguladora del IGIC se justifica, como las demás reformas introducidas en la regulación de este impuesto, en el objetivo de conseguir una mayor adecuación de ambos tributos, si bien teniendo presente que las Islas Canarias, aunque forman parte del territorio aduanero de la Comunidad, no son un territorio incluido en la armonización de los impuestos sobre el volumen de negocios.

1065/2007, de 29 de julio por el que se aprueba el Reglamento el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (en adelante, RGGI), el último de los cuales regula en concreto las especialidades en el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones relativas, entre otras, a cuotas soportadas. Por remisión del mismo artículo 129 ha de tenerse en cuenta en este procedimiento lo previsto en el artículo 14 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (en adelante, RGRE).

Del examen de la normativa citada se desprende, a nuestro juicio que el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones, resulta en cierta medida desdibujado en su configuración general merced a las especialidades aplicables derivadas, fundamentalmente, del derecho a la devolución de las cuotas repercutidas objeto de rectificación en los casos en que la rectificación trae causa de la ineficacia sobrevinida de la operación gravada. Así cabe destacar, en primer

lugar, que el procedimiento de rectificación de las autoliquidaciones está concebido en el artículo 120.3 de la LGT para los supuestos en que el sujeto pasivo considere que la presentada perjudica sus intereses legítimos, lo que ocurrirá, normalmente, porque el importe ingresado lo fue en exceso o porque solicitó una devolución por importe inferior al que entiende procedente, lo que se traducirá en una devolución a su favor. Sin embargo cuando el procedimiento se inicia para rectificar la cuota repercutida, el efecto pretendido por el legislador es que la devolución se realice a la persona que la soportó. Así, el artículo 14.4 del RGRE establece que cuando la devolución hubiese sido solicitada por el obligado tributario que repercutió las cuotas, la misma se realizará directamente a la persona o entidad que soportó la repercusión.

En segundo lugar, aunque la iniciativa para la rectificación de la autoliquidación corresponde, con carácter general al sujeto pasivo que la ha presentado, de acuerdo con los artículos 120.3 de la LGT y 126 del RGGI, lo cierto es que cuando la rectificación tiene por finalidad la rectificación de las cuotas repercutidas, está también legitimada para iniciar el procedimiento de rectificación de la autoliquidación -del

sujeto pasivo que efectuó la repercusión- la persona o entidad que soportó la repercusión. Así lo establece el artículo 129 del RGGI, que remite a los artículos 32 y 221 de la LGT y así se reconoce también por el artículo 14.1 del RGRE que desarrolla el anterior. En estos casos, el procedimiento se seguirá con el obligado tributario que soportó la repercusión y con el que la practicó, quien podrá recurrir la resolución estimatoria de la solicitud de rectificación y devolución, lo que suspenderá la ejecución hasta que dicha resolución adquiera firmeza.

Otro grupo de problemas que dificultan la aplicación de este cauce procedimental para la rectificación de las cuotas repercutidas son los derivados de los requisitos a cuya concurrencia se condiciona por el artículo 126.1 del RGGI la iniciación del procedimiento de rectificación. Nos referimos a la exigencia de que la solicitud debe formularse antes de que la Administración haya practicado la liquidación definitiva o, en su defecto, antes de que haya prescrito el derecho a la determinación de la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación o el derecho a solicitar la devolución correspondiente. Particularmente, con referencia a la rectificación de las cuotas repercutidas por ineficacia

sobrevenida de la operación gravada, cabe preguntarse si es procedente la solicitud de rectificación de la autoliquidación -que contiene la repercusión a rectificar- cuando la pérdida de efectos de la operación gravada se produce en una fecha en la que el período de liquidación al que corresponde dicha autoliquidación es un período ya prescrito. A nuestro juicio la respuesta adecuada a esta cuestión exige conjugar la exigencia general del artículo 126.1 del RGGI - al que recordemos, remite la normativa del IGIC y del IVA- con la fijación del momento inicial del plazo para rectificar las cuotas repercutidas en aquel en el que se producen la circunstancia de pérdida de efectos de la operación gravada, prevista en los artículos 20.2 y 22.4 de la LIGIC y 80.Dos y 89.Cuatro de la LIVA. Ello permite considerar que, con independencia de que la ineficacia sobrevenida se haya producido transcurrido el plazo de prescripción antes indicado, podrá solicitarse la rectificación de la autoliquidación que contiene la cuota repercutida a rectificar en tanto no haya transcurrido el plazo de cuatro años desde la fecha en que tuvo lugar la ineficacia sobrevenida. Dicho plazo no es otro que el de prescripción del derecho a solicitar la devolución del que es titular la persona que la ha soportado, aunque se trata de un

plazo específico, difícilmente subsumible en el previsto en el artículo 66 de la LGT desde el punto de vista del objeto del derecho a la devolución que en dicho precepto se somete a prescripción.

En otro orden de ideas, centrando ahora el análisis en el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones como mecanismo opcional para la rectificación de las cuotas repercutidas, cabe señalar que su finalidad última es la obtención de la devolución del ingreso efectuado como consecuencia de la cuota repercutida, devolución que en esta opción incumbe a la Administración siempre que se den las condiciones legal y reglamentariamente establecidas. A este respecto ha de subrayarse que aun cuando la normativa del IGIC y el IVA articulan esta opción procedimental por referencia exclusivamente al procedimiento de rectificación, en realidad, examinado el tema desde la perspectiva del derecho a la devolución, son dos los procedimientos a través de los cuales se puede obtener la devolución de las cuotas repercutidas, estos son el de rectificación y el de devolución de ingresos indebidos, al que nos referiremos separadamente en otro apartado.

Las personas legitimadas para iniciar la solicitud de rectificación de la autoliquidación del IGI o del IVA en la que se contiene la cuota repercutida a rectificar son tanto el sujeto pasivo que repercutió la cuota como el adquirente que la soportó, de acuerdo con los artículos 20.2.5 de la LIGIC, 89.Cinco de la LIVA y artículo 129.1 del RGGI. Por lo que se refiere al adquirente, la legitimación se extiende tanto al sujeto pasivo del impuesto como al consumidor, pues el legislador no introduce ninguna diferencia en la regulación del procedimiento a estos efectos. Cuando la rectificación de la autoliquidación se solicita por el obligado a soportar la repercusión, el artículo 129.4 del RGGI regula algunas especialidades. Entre ellas cabe destacar la del plazo para la solicitud de rectificación, cuyo inicio se fija en el momento en que la actuación de retención, la detracción del ingreso a cuenta o la actuación de repercusión haya sido comunicada fehacientemente al solicitante o, en su defecto, desde que exista constancia de que este ha tenido conocimiento de ello. La fijación en dicho momento del comienzo del plazo para solicitar la rectificación no es, a nuestro juicio, la adecuada en los supuestos de ineficacia sobrevenida de la operación gravada, en la que, como hemos señalado, la fecha determinante es

aquella en que tiene lugar, por resolución judicial o administrativa firme o por las demás circunstancias ya mencionadas, la ineficacia sobrevenida de la operación gravada, lo cual ha podido acontecer transcurrido bastante tiempo desde que el obligado tributario conoció la repercusión practicada correspondiente. Por ello entendemos que la fecha inicial del plazo -de prescripción- para que el adquirente "repercutido" solicite la rectificación de la autoliquidación debería contarse desde que se le comunique fehacientemente o conste que ha tenido conocimiento de la circunstancia determinante de la obligación de rectificar las cuotas repercutidas.

El objeto de la rectificación de la autoliquidación es, en los casos que estudiamos, la base imponible, en la medida en que incluye la cuota repercutida por la operación gravada que ha quedado sin efectos. Dado que dicha modificación es a la baja, la rectificación solicitada comportará la solicitud de devolución de la cuota repercutida.

En la tramitación del procedimiento de rectificación de la autoliquidación acompañada de la solicitud de rectificación han de comprobarse todas las circunstancias determinantes del derecho a la

devolución así como su titularidad. Especialmente, ha de verificarse la concurrencia de los requisitos para la obtención de la devolución de las cuotas repercutidas establecidos en el artículo 14 del RGRE, al que remite en este punto el artículo 128 del RGGI. Por otro lado, cuando el procedimiento de rectificación concluya con una resolución estimatoria el derecho a la devolución, esta se realizará a la persona que soportó las cuotas repercutidas siempre que concurren los requisitos para la devolución, que se examinan en el siguiente apartado.

B. La devolución de las cuotas del IGIC y del IVA repercutidas como consecuencia de la ineficacia sobrevenida de la operación gravada

Como se ha señalado anteriormente, la rectificación de las cuotas repercutidas a través de la rectificación de las autoliquidaciones tiene como finalidad la devolución de las cuotas repercutidas a quien soportó la repercusión. Con carácter previo al examen de los presupuestos materiales del derecho a la devolución y del procedimiento para su reconocimiento y obtención, creemos oportuno realizar alguna consideración sobre la calificación del

objeto de la devolución. En este sentido, ha de tenerse en cuenta que en la redacción anterior a la actualmente vigente de los artículos 20.2.5 de la LIGIC y 89.Cinco de la LIVA, el procedimiento previsto para la minoración de las cuotas repercutidas, al que ahora sustituye – formalmente- el de rectificación, era el de la devolución de ingresos indebidos. En el mismo sentido, el artículo 14 del RGRE por el que se regula en concreto la devolución de las cuotas repercutidas se dicta en desarrollo de los artículos 32 y 221 de la LGT, relativos al derecho a la devolución de ingresos indebidos. Cabe plantearse, sin embargo si esta es la calificación jurídica adecuada en los supuestos en que la rectificación obedece, no a una alteración posterior del precio o a una incorrecta determinación del tipo de gravamen y consiguiente cuota repercutida, sino a la pérdida de efectos de la operación gravada como consecuencia de una resolución administrativa firme o demás causas contempladas en los artículos 22.4 de la LIGIC y 80.Dos de la LIVA. A nuestro juicio, la devolución procedente en los casos aquí analizados no tiene por objeto un

ingreso indebido, puesto que atendido el carácter fáctico del hecho imponible² cabe afirmar que, al menos cuando se trate de operaciones anuladas, la ineficacia sobrevinida de la operación no determina que el hecho imponible deba tenerse por no realizado. A esta configuración del hecho imponible responde lo previsto en el artículo 13 de la LGT, según el cual “Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez”. Tampoco es reconducible al concepto de devolución derivada de la normativa del tributo, que conforme al artículo 31 de la LGT, tiene por objeto las cantidades ingresadas o soportadas debidamente como consecuencia de la aplicación del tributo, puesto que las devoluciones aquí examinadas se derivan de circunstancias ajenas al mecanismo de aplicación del IGIC y del IVA. A nuestro juicio, la devolución de ingresos derivada de la rectificación de las cuotas repercutidas en la hipótesis descrita constituye un

² Como nos enseña el Profesor Sáinz de Bujanda, el hecho imponible es el presupuesto legal, de carácter fáctico, que explica y justifica el nacimiento de la obligación tributaria (SAÍNZ DE BUJANDA, F., citado por MATÍAS CORTES: Ordenamiento Tributario Español, 2ª ed., Tecnos, Madrid, p. 311).

tertium genus entre la devolución de ingresos indebidos y la devolución derivada de la normativa del tributo cuya causa reside en la necesidad de evitar el enriquecimiento injusto de la Administración que se produciría de no reconocerse el derecho a la devolución de las cuotas repercutidas³. No es esta una cuestión menor, sino que tiene consecuencias directas sobre el devengo de intereses de demora. Por ello entendemos que en la hipótesis referida, los intereses de demora habrán de devengarse desde la fecha en que se dicte la resolución administrativa estimatoria del derecho a la devolución.

En cuanto al procedimiento de devolución, ha de estarse al artículo 221 de la LGT y a lo previsto en el 14 del RGRE, que determina las personas legitimadas para solicitar la devolución y las legitimadas para su obtención. Están legitimados para solicitar la devolución conforme al artículo 14.1 c) del citado Reglamento, tanto el obligado

tributario que haya efectuado la repercusión como la persona o entidad que la haya soportado. Para este último, la solicitud de devolución mediante el procedimiento de devolución a que se refiere dicho precepto es un mecanismo alternativo al de la solicitud de rectificación de la autoliquidación mediante la que se realizó el ingreso (artículo 14.3 del RGRE). En cuanto al derecho a obtener la devolución, este corresponde exclusivamente a la persona que haya soportado la repercusión, de acuerdo con el artículo 14.2 c) del RGRE, incluso cuando la devolución hubiera sido solicitada por el obligado tributario que realizó la repercusión (artículo 14.4 RGRE). Ahora bien, la obtención de la devolución se condiciona a la concurrencia de una serie de requisitos. Estos son:

1º) Que la repercusión del importe del tributo se haya efectuado mediante factura cuando así lo establezca la normativa reguladora

³ Esta es la causa que subyace también en lo establecido en el artículo 57.1 del RDLg 1/1993, de 24 de septiembre por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, a cuyo tenor: “Cuando se declare o reconozca judicial o administrativamente, por resolución firme, haber tenido lugar la nulidad, rescisión o resolución de un acto o contrato, el contribuyente tendrá derecho a la devolución de lo que satisfizo por cuota del Tesoro, siempre que no le hubiera producido efectos lucrativos y que reclame la devolución en el plazo de prescripción previsto en el artículo 64 de la Ley General Tributaria”.

del tributo.

2º) Que las cuotas indebidamente repercutidas hayan sido ingresadas. Esta exigencia no ha de ser entendida en sentido estricto, pues el precepto aclara que cuando el que realizó la repercusión tenga derecho a la deducción total o parcial de las cuotas soportadas a su vez en sus adquisiciones, se considerará efectuado el ingreso cuando las cuotas repercutidas se hayan consignado en la autoliquidación de un tributo con independencia del resultado de la misma. Es decir, que si a consecuencia de la deducción de las cuotas soportadas el resultado de la deducción fuese a devolver, ello no impedirá la devolución de las cuotas repercutidas si las mismas se consignaron en la autoliquidación. Ahora bien, según la modificación operada en este apartado por el artículo segundo del RD 828/2013 de 25 de octubre si la autoliquidación fuera con resultado a ingresar y no se hubiera producido el ingreso efectivo, sólo procederá la devolución de la cuota repercutida en cuando exceda del importe de la autoliquidación. En este caso el ingreso del resultado de la autoliquidación no será exigible al sujeto pasivo que realizó la repercusión en el importe concurrente con la cuota repercutida que no ha sido devuelta. Se introduce así una

limitación al concepto formal de ingreso contenido en el primer párrafo de este ordinal segundo, en el sentido de que aunque la cuota repercutida aparezca consignada en la autoliquidación, si esta tiene un resultado a ingresar y la presentación de la autoliquidación no se acompaña del ingreso correspondiente, la devolución por parte de la Hacienda Pública se va a limitar al importe de la cuota repercutida que exceda del importe de la autoliquidación; al establecerse que el ingreso pendiente derivado de la autoliquidación no se exigirá al que efectuó la repercusión en el importe coincidente con la cuota repercutida, el reglamento establece indirectamente la preferencia por la devolución a cargo del sujeto pasivo que realizó la repercusión. Ha de subrayarse en este punto que, conforme al artículo 14.2 c) 2º in fine del RGRE, la Administración Tributaria condicionará la devolución al resultado de la comprobación que, en su caso, realice de la situación tributaria de la persona o entidad que repercute indebidamente el tributo.

3º) Que las cuotas indebidamente repercutidas y cuya devolución se solicita no hayan sido devueltas por la Administración tributaria a quien se repercutieron, a quien las repercutió o a un tercero. Este requisito refleja el carácter

subsidiario que tiene la devolución por parte de la Administración a través del procedimiento de devolución regulado en este artículo respecto del régimen de devoluciones previsto en la normativa del IGIC y del IVA que integran el mecanismo de aplicación de tales impuestos. Así, en la primera de las hipótesis previstas en este ordinal –la devolución ya se realizó por la Administración a quien se repercutió– parece referirse la norma a los casos en que el sujeto pasivo adquirente que soportó la repercusión ya hubiera obtenido la devolución de las mismas en autoliquidaciones posteriores a la correspondiente al período en que tuvo lugar la operación posteriormente dejada sin efectos, supuestos en que la devolución se habría producido en el proceso ordinario de liquidación del impuesto. Los otros dos supuestos parecen referirse igualmente a las devoluciones que ya se hayan producido como consecuencia de la aplicación del impuesto bien a favor del que soportó la repercusión, bien a favor de un tercero. En relación con esta última referencia al tercero, conviene precisar que según se desprende de la regulación, tanto del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones como del procedimiento de devolución, el titular del derecho a la devolución de las cuotas repercutidas es la persona o

entidad que soporta la repercusión. Por tanto, cuando la norma condiciona la devolución a que la misma no se haya realizado ya a quien repercutió, a quien se repercutió o a un tercero, debe estar refiriéndose, en buena lógica, a todos los obligados tributarios que intervienen en la cadena de repercusión, de tal modo que si la devolución se ha realizado a un tercero en esa cadena, distinto de los sujetos pasivos que han intervenido como transmitente y adquirente en la operación que deviene ineficaz, tampoco procederá la devolución por parte de la Administración Tributaria. Esta solución puede resultar particularmente gravosa cuando el obligado tributario que soportó la repercusión es el consumidor, por más que las controversias en torno a las mismas se diriman por la vía económico- administrativa.

4º) Que el obligado tributario que haya soportado la repercusión no tuviese derecho a la deducción de las cuotas soportadas. En el caso de que el derecho a la deducción fuera parcial, la devolución se limitará al importe que no hubiese resultado deducible. A nuestro juicio, la norma se refiere, por un lado, a los consumidores. Fuera de este supuesto, la comprensión de la norma, a efectos de determinar la

procedencia de la devolución en los casos que estamos analizando, plantea algunas dudas. Así, entendida la norma en sus propios términos, pareciera que la devolución por parte de la Administración a través de este procedimiento tiene carácter subsidiario respecto de la deducción, de manera que la devolución se realizará cuando el obligado tributario –sujeto pasivo- no tenga derecho a la deducción, o lo tenga solo parcialmente. Ahora bien, ¿cuándo debe entenderse que el obligado tributario no tiene derecho a la deducción? ¿Significa ello que cuando existe derecho a la deducción la devolución quedaría sustituida por una regularización de las deducciones? El artículo 129 del RGGI anteriormente mencionado, por el que se regulan las especialidades del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones relativas a cuotas soportadas, establece que a los efectos de este requisito, se entenderá que el obligado tributario no tiene derecho a la deducción cuando en un procedimiento de comprobación o inspección se declare que no procede la deducción de dicha cuotas por haber sido indebidamente repercutidas y el acto que hubiera puesto fin a dicho procedimiento hubiera adquirido firmeza. En la línea de considerar que procede la devolución de las cuotas repercutidas

siempre que no exista el derecho a la deducción o esta se haya efectuado se sitúa la Dirección General de Tributos que, con referencia al IVA consideró que de acuerdo con el artículo 14.2 4º del RGRE, si la entidad se dedujo las cuotas del IVA soportadas en la compra, no procederá la devolución de ingresos indebidos (CV2436/2014 de 16 de septiembre). De acuerdo con esta interpretación la obtención por parte del sujeto pasivo adquirente de las cuotas del impuesto soportadas que son objeto de rectificación se produciría preferentemente por la vía de la compensación con las deducciones a practicar a partir del período de liquidación en el que se recibe la factura rectificativa, de manera que solo cuando el sujeto pasivo no tiene derecho a la deducción o tiene un derecho de deducción parcial –por aplicación de la regla de la prorrata- procedería la devolución por el procedimiento regulado en el artículo 14 del RGRE. Esta forma de ejercicio del derecho a la restitución de las cuotas soportadas nos parece plausible. Sin embargo teniendo en cuenta que la rectificación de las deducciones aplicadas, cuando estas suponen una minoración, es una obligación del obligado tributario, de acuerdo con los artículos 44.2 2º de la LIGIC y 114.Dos de la LIVA, aquella opción interpretativa solo puede considerarse conforme a las leyes

reguladoras de estos impuestos si se entiende que en los supuestos específicamente previstos en el último inciso de dichas normas –ineficacia sobrevenida, alteración posterior del precio, devoluciones y descuentos y créditos parcialmente incobrables- la minoración de las deducciones mediante su rectificación –obligatoria- en la autoliquidación del período en que se recibe la factura rectificativa se refiere, no a la cuota soportada en la operación que queda sin efectos, sino al restante importe de las cuotas deducidas que –por aplicación de la regla de la prorrata- y como consecuencia de la rectificación de aquella cuota, debe ser objeto de minoración.

C. Rectificación de las cuotas repercutidas mediante la regularización de la declaración-liquidación por el propio sujeto pasivo

La segunda posibilidad que ofrece el legislador para la rectificación de las cuotas repercutidas en los artículos 20.2.5 de la LIGIC y 89.Cinco de la LIVA consiste en que el sujeto pasivo regularice su situación tributaria en la autoliquidación del período en que

deba efectuarse la rectificación o en las posteriores hasta el plazo de un año a contar desde el momento en que debió realizarse dicha rectificación, lo que implicará la minoración. Esta opción comporta la obligación del sujeto pasivo que efectuó la repercusión al reintegro al destinatario de la cuota repercutida, de modo que la Hacienda Pública permanece al margen de esta relación jurídica, en lo que se refiere a la devolución. Respecto de esta modalidad de restitución se ha señalado que en realidad no tiene carácter alternativo respecto del procedimiento de rectificación de la autoliquidación, como declara el legislador, sino que constituye la vía a utilizar cuando la repercusión realizada en su momento fue correcta y la rectificación obedece a que la operación ha quedado sin efecto. Ello es así, se razona, porque la modificación de la base imponible por la concurrencia de una circunstancia sobrevenida posteriormente al devengo no cambia la naturaleza de la repercusión efectuada originariamente, que fue procedente cuando se realizó la operación y que por tanto no determina un ingreso que pueda reputarse indebido⁴. De este planteamiento compartimos el

⁴ LONGÁS LAFUENTE, A.: Impuesto sobre el Valor Añadido (1). Comentarios y casos prácticos. Ediciones CEF, 2008, p. 833.

fundamento, en cuanto, como hemos razonado anteriormente no puede afirmarse que la ineficacia sobrevenida de una operación permita tener por no realizado el hecho imponible y por tanto producido un ingreso indebido. Ahora bien, articular esta opción como la única posible comporta una restricción de las posibilidades de restitución que el ordenamiento ofrece a quien ha soportado la repercusión, por lo que realizadas las adaptaciones en el procedimiento de devolución necesarias teniendo en cuenta tal planteamiento, entendemos que debe garantizarse el derecho a obtener la devolución de quienes han soportado la repercusión.

COMENTARIO DE JURISPRUDENCIA

LA RECEPCIÓN POR EL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CANARIAS DE UNO DE LOS CRITERIOS DEL TRIBUNAL SUPREMO SOBRE LA PRESCRIPCIÓN EN LA RESERVA PARA INVERSIONES EN CANARIAS

(Algunas reflexiones al hilo de la Sentencia del Tribunal Superior de
Justicia de Canarias de 19 de mayo de 2015)

VÍCTOR MANUEL SÁNCHEZ BLÁZQUEZ

Profesor Titular de Derecho financiero y tributario

Universidad de Las Palmas de Gran Canaria

SUMARIO

- I. Introducción
- II. La sentencia
- III. El único plazo de prescripción del derecho a liquidar en relación con la Reserva para Inversiones en Canarias y sus consecuencias
- IV. El olvidado artículo 27. 8 de la Ley 19/1994
- V. La olvidada sentencia del Tribunal Supremo de 19 de febrero de 2013
- VI. A modo de conclusión

I. INTRODUCCIÓN

Hace ya algunos años desde estas mismas páginas hacíamos referencia a la problemática que se genera en relación con la Reserva para Inversiones en Canarias (RIC) en aquellos supuestos en los que se han producido incumplimientos anteriores a aquel que es efectivamente comprobado y regularizado por la Administración Tributaria y el ejercicio o ejercicios en que se han producido aquellos incumplimientos previos están prescritos¹.

Esto podría ocurrir, según poníamos de relieve entonces, en relación con el mismo requisito que debe cumplirse durante un determinado período de tiempo: pensemos, por ejemplo, en el debido mantenimiento en funcionamiento del bien objeto de materialización, que dejó de producirse en un determinado ejercicio, que puede haber prescrito (el bien se transmitió o arrendó o se ha producido el cese en la actividad económica), y que debe continuarse en otro u otros ejercicios posteriores, en relación con los cuales podría no

haber consumado aún la prescripción.

Pero también podría plantearse aquella problemática –señalábamos igualmente en aquella ocasión– en relación con dos grupos de requisitos distintos: sería el caso, entre otros supuestos, de que hubiera prescrito el ejercicio en el que se aplicó el beneficio fiscal, habiendo existido un incumplimiento de alguno de los requisitos de la dotación, y no se hubiera consumado la prescripción en relación con el requisito de materialización.

Esta problemática, respecto a la que en aquel momento mencionamos algunos ejemplos de la doctrina económico-administrativa y jurisprudencia, ha ocupado desde entonces un amplio protagonismo en los pronunciamientos de los Tribunales Económico-Administrativos y jurisdiccionales en relación con este beneficio fiscal, tal como ha quedado recogido en esta revista.² Y uno de los últimos es aquel sobre el que queremos detener aquí nuestra

¹ 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.

² En particular, en las reseñas y comentarios a resoluciones económico-administrativas de Roque Florido Caño, especialmente en los números 38 (págs. 230 y ss), 39 (págs. 197 y ss), 42 (págs. 281 y ss) y 43 (págs. 251 y ss). También esta problemática es analizada por MIRANDA CALDERÍN, S., *Manual de la Reserva para Inversiones en Canarias. 2007-2013*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2012, con distintas referencias a la doctrina económico-administrativa y jurisprudencia.

atención: la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 19 de mayo de 2015 (Sala de Santa Cruz de Tenerife, rec. 42/2013, ponente D. Luis Helmuth Moya Meyer).

II. LA SENTENCIA

Una de las cuestiones a resolver en esta sentencia, según se expone en su fundamento jurídico 2º, y a la que limitaremos nuestro análisis, era la relativa a si se puede examinar por la Administración Tributaria "el cumplimiento de todos los requisitos del beneficio fiscal de la RIC en un ejercicio no prescrito en el que el sujeto pasivo trata de valerse del mismo, aunque el ejercicio en el que se dotaron las reservas, o bien el ejercicio en el que finalizó el plazo para la materialización de las mismas ya hubiere prescrito", según los términos en que se plantea por el Tribunal Superior de Justicia de Canarias.

La respuesta a esta cuestión se encuentra, según se afirma a continuación, en la reciente sentencia del Tribunal Supremo de 16 de marzo del 2015 (rec. 2598/2013, ponente D. Joaquín Huelin Martínez de Velasco), "dictada en unificación de doctrina, según la cual "tratándose de la liquidación de ejercicios en los que se ha aplicado la RIC, el cómputo del

plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria debe iniciarse al día siguiente a aquél en que finaliza el plazo reglamentario para presentar la autoliquidación (artículo 67.1, segundo párrafo, de la LGT) del impuesto sobre sociedades del ejercicio en que se cumple el quinto año para el mantenimiento de la inversión realizada dentro de los tres años siguientes a aquél en el que se practicó la dotación, pues solo en dicho momento se consolida definitivamente el beneficio fiscal en cuestión". A esto se añade –continúa el tribunal canario- que el legislador autoriza a la Administración "a comprobar, al tiempo de liquidar un ejercicio no prescrito, si el sujeto pasivo satisfizo todos los requisitos a los que quedaba condicionada la efectividad de un beneficio fiscal aplicado en un ejercicio prescrito, obteniendo las consecuencias pertinentes para liquidar el que no lo estaba".

"Vamos, en definitiva –concluye el Tribunal Superior de Justicia de Canarias-, que mientras el beneficio fiscal proyecte efectos sobre el ejercicio no prescrito pueden comprobarse todos los requisitos que dan lugar al mismo, aunque tuvieran reflejo en declaraciones

correspondientes a ejercicios prescritos".

III. EL ÚNICO PLAZO DE PRESCRIPCIÓN DEL DERECHO A LIQUIDAR EN RELACIÓN CON LA RESERVA PARA INVERSIONES EN CANARIAS Y SUS CONSECUENCIAS

Uno de los grandes méritos que cabe atribuir a esta sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, en nuestra opinión, es que ha sabido captar perfectamente la concepción que mantiene el Tribunal Supremo en su sentencia de 16 de marzo de 2015, con la que se resolvió un recurso de casación para la unificación de doctrina contra una sentencia anterior del propio Tribunal Superior de Justicia de Canarias: la sentencia de 15 de marzo de 2013

(Sala de Santa Cruz de Tenerife, rec. 249/2011, ponente D^a María del Pilar Alonso Sotorrio).

Nos referimos a una concepción, que ya se encontraba en unos parecidos términos en varias sentencias de la Audiencia Nacional³ e implícitamente también en dos sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Canarias (Sala de Las Palmas de Gran Canaria)⁴, que sostiene la existencia de único plazo de prescripción del derecho a liquidar relacionado con el incumplimiento de todos los requisitos de la RIC aplicada en la autoliquidación de un determinado ejercicio por el sujeto pasivo. Así se deduce claramente de que el Tribunal Supremo se refiera, precisamente en los fragmentos de la sentencia extractados con acierto por el tribunal canario, a *"la prescripción del derecho de la Administración a*

³ Se trata de las sentencias de 26 de mayo (rec. 216/2009, ponente D^a. Ana María Sangüesa Cabezedo), de 2 de junio (rec. 218/2009, ponente D^a. Ana Isabel Martín Valero) y de 3 de noviembre de 2010 (rec. 230/2009, ponente D. Javier Eugenio López Candela), que siguen parcialmente la línea marcada con anterioridad por la sentencia de la propia Audiencia Nacional de 23 de diciembre de 2009 (rec. 49/2009, ponente D. Javier Eugenio López Candela).

⁴ Nos referimos a las sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 27 de diciembre de 2012 y de 15 de febrero de 2013 (Sala de Las Palmas de Gran Canaria, rec. 220/2011 y rec. 229/2011, respectivamente, ponente D^a Inmaculada Rodríguez Falcón), que se limitan en gran medida a reproducir una de las antes mencionadas sentencias de la Audiencia Nacional (la de 3 de noviembre de 2010), por lo que cabría entender que comparten implícitamente su misma opinión al respecto.

liquidar el impuesto sobre sociedades en relación con la investigación del cumplimiento por los beneficiarios de la RIC de las distintas obligaciones y condiciones a que el artículo 27 de la Ley 19/1994 somete este beneficio fiscal” y de que con este modo de entender la prescripción, en opinión del Tribunal Supremo, el legislador habría autorizado a la Administración Tributaria a “comprobar, al tiempo de liquidar un ejercicio no prescrito, si el sujeto pasivo satisfizo todos los requisitos a los que quedaba condicionada la efectividad de un beneficio fiscal (...)”.

Además, esta sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias también deja traslucir algunas de las consecuencias que se derivarían de dicha concepción, que van mucho más allá de lo que defendía la Administración General del Estado al interponer el recurso de casación para la unificación de doctrina resuelto por aquella sentencia del Tribunal Supremo, lo que constituye también un importante mérito de la misma. Porque como señala el Tribunal Superior de Justicia de Canarias en esta sentencia, tras reproducir los fragmentos señalados de la sentencia del Tribunal Supremo, lo que significaría la concepción mantenida en ella es que “*mientras el beneficio fiscal proyecte efectos sobre*

el ejercicio no prescrito pueden comprobarse todos los requisitos que dan lugar al mismo, aunque tuvieran reflejo en declaraciones correspondientes a ejercicios prescritos”. Lo que ya estaba presente en el propio planteamiento del problema por el tribunal canario cuando identificaba como cuestión a resolver la relativa a si la Administración Tributaria, en relación con la RIC, “*puede examinar el cumplimiento de todos los requisitos del beneficio fiscal de la RIC en un ejercicio no prescrito en el que el sujeto pasivo trata de valerse del mismo, aunque el ejercicio en el que se dotaron las reservas, o bien el ejercicio en el que finalizó el plazo para la materialización de las mismas ya hubiere prescrito”.*

Por tanto, de acuerdo a la concepción mantenida por el Tribunal Supremo que capta muy bien el Tribunal Superior de Justicia de Canarias, lo que sería admisible no es exactamente que la Administración Tributaria pueda regularizar el requisito del mantenimiento al no encontrarse prescrito cuando también se había producido un anterior incumplimiento del requisito de materialización en un ejercicio prescrito, que era lo que había realizado la Inspección de los Tributos en los supuestos enjuiciados por la

sentencia recurrida y la sentencia de contraste y era lo que se pedía por la Administración General del Estado en el recurso de casación para la unificación de doctrina. Téngase en cuenta que lo que se solicitaba era *“el dictado de sentencia que case la recurrida y confirme los actos administrativos impugnados “por considerar que conforme al artículo 27 de la Ley 19/1994 , aunque la Administración por prescripción no pueda comprobar si se han cumplido los requisitos necesarios para la inversión de la RIC (existencia y/o aptitud), ello no obsta a que deba y pueda comprobar, dentro de los plazos legales de prescripción, el ulterior requisito del beneficio fiscal de mantenimiento de la inversión”* (antecedente de hecho 2º).

Por el contrario, con esta concepción de una unitaria prescripción del derecho a liquidar sostenida por el Tribunal Supremo se estaría permitiendo realmente a la Administración Tributaria algo que en la actualidad no está haciendo: que regularice el requisito de la materialización, incumplido en los supuestos enjuiciados por la sentencia recurrida y la sentencia de contraste en el recurso de casación para la unificación de doctrina, e incluso también el requisito de la dotación si es que se hubiera producido su

incumplimiento, que es lo que podría entenderse que ocurrió en el supuesto enjuiciado por la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias en la que el recurrente *“sostiene que ha prescrito el derecho de la administración tributaria a comprobar las dotaciones efectuadas en concepto de Reserva para Inversiones en Canarias”* (antecedente de hecho 1º). Lo que tendría su fundamento en que en realidad no se habría producido la prescripción relevante a efectos de llevar a cabo esas regularizaciones por la Administración Tributaria porque se trata de la única *“prescripción del derecho de la Administración a liquidar el impuesto sobre sociedades en relación con la investigación del cumplimiento por los beneficiarios de la RIC de las distintas obligaciones y condiciones a que el artículo 27 de la Ley 19/1994 somete este beneficio fiscal”,* cuyo cómputo *“debe iniciarse al día siguiente a aquél en que finaliza el plazo reglamentario para presentar la autoliquidación (artículo 67.1, segundo párrafo, de la LGT) del impuesto sobre sociedades del ejercicio en que se cumple el quinto año para el mantenimiento de la inversión realizada dentro de los tres años siguientes a aquél en el que se practicó la dotación (...)”*.

Esto se pone de relieve de forma clara por el propio Tribunal Supremo cuando señalaba que con la doctrina mantenida en esta sentencia que estaba enunciando *“no se autoriza a liquidar un ejercicio respecto del que ha prescrito el derecho de la Administración a liquidar el tributo [sería el del incumplimiento de la materialización] con ocasión de la inspección de uno respecto del que tal derecho no se ha extinguido [el conectado con requisito del mantenimiento]. Tan sólo se autoriza a la Administración, porque así lo ha querido el legislador, a comprobar, al tiempo de liquidar un ejercicio no prescrito [aquel cuyo plazo de prescripción se iniciaría al terminar el plazo de autoliquidación del ejercicio en que finaliza el plazo de cinco años de mantenimiento], si el sujeto pasivo satisfizo todos los requisitos a los que quedaba condicionada la efectividad de un beneficio fiscal aplicado en el ejercicio prescrito [también, por tanto, el de la materialización, al que parece se estaría refiriendo el Tribunal Supremo], obteniendo las consecuencias pertinentes para liquidar el que no lo estaba [al haberse iniciado su plazo de prescripción con el fin del plazo de autoliquidación del ejercicio en el que finaliza el plazo de mantenimiento] (véase el artículo 27.8)”*.

Aunque lo cierto es que entonces la actuación administrativa realizada en el supuesto enjuiciado en la sentencia recurrida ante el Tribunal Supremo, como también la actuación administrativa realizada en el supuesto enjuiciado en la sentencia de contraste, no habría sido la correcta: no puede olvidarse que en ambos casos se regularizó el ejercicio de incumplimiento del requisito del mantenimiento, al considerarse no prescrito, y no el ejercicio de incumplimiento del requisito de materialización porque se encontraba prescrito al inicio de las actuaciones inspectoras, según reconocía la propia Administración Tributaria.

IV. EL OLVIDADO ARTÍCULO 27.8 DE LA LEY 19/1994

Además, cabría también cuestionarse si esa concepción que mantiene el Tribunal Supremo de una única prescripción del derecho a liquidar a efectos de la comprobación de todos los requisitos del beneficio fiscal de la RIC, que se iniciaría con la finalización del plazo de autoliquidación del ejercicio en el que termina el plazo para mantener en funcionamiento las materializaciones de la RIC, tiene su fundamento en que *“así lo ha querido el legislador”* como señala el propio Tribunal Supremo. Porque lo que ha querido el

legislador, en el precepto que se cita por el alto tribunal (el art. 27. 8 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, en su redacción originaria, que ha pasado a ser, con ligeras variaciones en su literalidad, el art. 27. 16 de dicha Ley, tras la reforma realizada por Real Decreto-Ley 12/2006, de 29 de diciembre), como el Tribunal Supremo reconoce, es que si se incumple alguno de los requisitos del beneficio fiscal *“en el ejercicio que se constate la inobservancia se incremente la base imponible en la suma en que fue reducida en el periodo impositivo en que indebidamente se aplicó la dotación, habida cuenta del posterior desarrollo de los acontecimientos”*.

Este incremento en la base imponible en el ejercicio de incumplimiento del requisito futuro del beneficio fiscal, a realizar inicialmente por el sujeto pasivo en la autoliquidación de dicho ejercicio, constituye el modo a través del cual la regulación específica de la RIC ha previsto la obligación de regularizar la pérdida del beneficio fiscal por el incumplimiento de sus requisitos futuros que suele preverse en relación

con los llamados beneficios fiscales condicionales, condicionados o de presupuesto de hecho complejo, dentro de los cuales la RIC se inserta⁵. De ello constituyen otros ejemplos el art. 122. 2, párr. 2º de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) o el art. 125. 3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Pero es que con estas regulaciones se consigue también resolver en un determinado sentido las dudas acerca del modo de encajar la institución de la prescripción en el ámbito de estos beneficios fiscales, en concreto, las relativas a la determinación del momento a partir del cual comenzaría el cómputo del plazo de prescripción del derecho a liquidar: en la medida en la cual el incumplimiento de uno de los requisitos futuros del beneficio fiscal trae consigo esa obligación de regularización por parte del sujeto pasivo que debe instrumentarse formalmente mediante la presentación de una autoliquidación para la cual se prevé un determinado plazo (en el caso de la RIC, a través de la autoliquidación del ejercicio de

⁵ Esta perspectiva es la que estuvo presente en nuestro trabajo SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V.M., *Pérdida y regularización de la Reserva para Inversiones en Canarias*, Thomson Reuters-Aranzadi/Hacienda Canaria, Cizur Menor, 2007.

incumplimiento, de acuerdo al art. 27. 8 de la Ley 19/1994), será el fin del plazo para presentar esa autoliquidación el que determinará, en una estricta aplicación del art. 67. 1 de la LGT, el comienzo del cómputo del plazo del derecho a liquidar la obligación tributaria derivada de aquel incumplimiento⁶.

Sería, pues, de este modo, porque *“así lo ha querido el legislador”*, por utilizar la expresión empleada por el Tribunal Supremo, como cabría de entender la prescripción del derecho a liquidar en relación con el incumplimiento de los requisitos de la RIC.

El Tribunal Supremo, sin embargo, aunque entiende correctamente que el plazo de prescripción del derecho a liquidar relacionado con el incumplimiento de los requisitos de la RIC *“debe iniciarse al día siguiente a aquél en que finaliza el plazo reglamentario para presentar la autoliquidación (artículo 67.1, segundo párrafo, de la LGT) del impuesto sobre sociedades”*, a

diferencia de lo que había hecho la Audiencia Nacional en sentencias anteriores⁷, se refiere al Impuesto sobre Sociedades *“del ejercicio en que se cumple el quinto año para el mantenimiento de la inversión realizada dentro de los tres años siguientes a aquél en el que se practicó la dotación”*, con lo que se olvida realmente del art. 27. 8 de la Ley 19/1994.

Esta conexión de la prescripción con el fin del plazo para mantener las materializaciones de la RIC, aunque a través de la autoliquidación de dicho ejercicio, se justifica por el Tribunal Supremo en que *“sólo en dicho momento se consolidada definitivamente el beneficio fiscal en cuestión”*. Sin embargo, el Derecho positivo, a efectos de la prescripción del derecho a liquidar en relación con la RIC, no da relevancia alguna a la consolidación definitiva del beneficio fiscal ni al momento en el que ésta pudiera producirse. Por el contrario, la única relevancia a efectos de la prescripción del derecho a liquidar que se da en la regulación positiva de

⁶ SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V.M., “La prescripción: cuestiones cerradas y abiertas sobre el inicio de su cómputo en los derechos a liquidar y exigir el pago”, *Hacienda Canaria*, núm. 10, 2004, págs. 163-164; IZQUIERDO PÉREZ, S., “La prescripción del derecho a comprobar los requisitos de la Reserva para Inversiones en Canarias”, en VARONA GÓMEZ-ACEDO, J. (coord.), *La Reserva de Inversiones en Canarias. Examen crítico y expectativas de su modificación normativa*, Tirant lo Blanc, Valencia, 2010, págs. 205 y ss.

⁷ Así lo pusimos de relieve de modo crítico en su momento: SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, “Plazo de materialización y plazo de prescripción...”, págs. 211-212.

la RIC es a la pérdida del beneficio fiscal y al momento en que dicha pérdida tiene lugar que es cuando se produce el incumplimiento de los requisitos futuros, en los términos señalados con anterioridad (art. 27. 8 de la Ley 19/1994 y art. 67. 1 de la LGT). Por tanto, la prescripción del derecho a liquidar en relación con la RIC sólo podría entenderse de otro modo si existiera una previsión normativa específica al respecto como ocurre, por ejemplo, en la exención en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD) para la adquisición de solares y terrenos destinados a la construcción de viviendas de protección oficial, en relación con la cual *"el cómputo del plazo de prescripción previsto en el artículo 67 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, comenzará a contarse una vez transcurrido el plazo de tres o cuatro años de exención provisional"*, que es cuando se puede conocer si se ha consolidado o no definitivamente el beneficio fiscal, al ser entonces cuando finaliza el plazo en el que cumplir sus requisitos futuros [art. 45. B). 12 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido del ITPAJD, tras la redacción dada al mismo por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre].

V. LA OLVIDADA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 19 DE FEBRERO DE 2013

Sí que tiene en cuenta el Tribunal Supremo a efectos de la prescripción en la RIC, sin embargo, el art. 27. 8 de la Ley 19/1994, en nuestra opinión de forma totalmente correcta, en una sentencia anterior que, sin embargo, no fue mencionada en la sentencia de 16 de marzo de 2015, pese a ser un precedente jurisprudencial propio sobre la misma materia que, por lo tanto, debería haber sido tenido en consideración, aunque fuera para separarse del mismo de forma motivada: la sentencia de 19 de febrero de 2013 (rec. 444/2010, ponente D. Óscar González González).

En concreto, cuando tras reproducir el art. 27. 8 de la Ley 19/1994, que constituye la base esencial, junto con el art. 67. 1 de la LGT, para resolver la problemática de la prescripción en relación con la RIC, señaló: *"Conforme se deduce de la documentación obrante en el expediente -acuerdo de liquidación pág. 16 diligencia de 21 de noviembre de 2003, acuerdo de imposición de sanción (pág. 13)-, la propia Administración reconoce que ya en el ejercicio 1997 se produjo el*

incumplimiento de los deberes contables del RIC dotado en los ejercicios anteriores (1994,1995 y 1996). Luego es al ejercicio en que se produjo dicho incumplimiento al que debe aplicarse la integración de la base imponible, y si dicho ejercicio estaba prescrito, no puede extenderse la regularización a un ejercicio posterior (1998), aunque sea en ese ejercicio posterior en el que se descubren los incumplimientos (...)" (FJ. 3º).

Tampoco el Tribunal Superior de Justicia de Canarias, en su sentencia de 19 de mayo de 2015, menciona esta sentencia del Tribunal Supremo de 19 de febrero de 2013, lo que podría tener su explicación en el propio silencio del Tribunal Supremo en su sentencia de 16 de marzo de 2015 y en que esta última sentencia a la que sí acude se dictó en un recurso de casación para la unificación de doctrina, como señala expresamente el tribunal canario. En este sentido, se habría tenido presente la finalidad peculiar de este especial recurso de casación, "que no persigue tanto la tutela del derecho de las partes ni tampoco la auténtica aplicación de la ley al caso concreto, sino que tiene una finalidad superior, cual es la de

conseguir la aplicación uniforme del ordenamiento jurídico a todos los supuestos que reúnan las condiciones de identidad que se reconocen en el pleito que se dicta", por lo que se trata de "un recurso que persigue un interés público superior al de las partes y en el que su finalidad consiste en definir con carácter general el sentido de la norma invocada (...)"⁸.

Sin embargo, no puede olvidarse que el art. 1. 6 del Código Civil cuando identifica la "jurisprudencia" que "complementará el ordenamiento jurídico", sigue haciendo referencia simplemente a la "doctrina que, de modo reiterado, establezca el Tribunal Supremo al interpretar y aplicar la ley, la costumbre y los principios generales del derecho", sin establecer diferencia alguna relativa al recurso que da lugar a las sentencias del Tribunal Supremo que contribuyen a crear jurisprudencia. Tampoco se establece diferencia alguna en la "jurisprudencia" cuya infracción puede servir de fundamento de un recurso de casación, de acuerdo a lo previsto en el art. 88.1 d) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa. Con lo que se

⁸ MOLINER TAMBORERO, G., "La garantía de seguridad jurídica en las sentencias de casación", *Actualidad jurídica Uría Menéndez*, núm. 35, 2013, pág. 13.

confirma que el valor de la sentencia de 16 de marzo de 2015 debe reducirse al que pueda derivarse, en su caso, de la calidad o corrección técnico-jurídica de la misma⁹.

Con esto, además, se evita el peligro que se ha puesto de relieve en relación con una eventual previsión normativa expresa, aunque hoy inexistente, que estableciera formal y legalmente una determinada fuerza vinculante de las sentencias dictadas en recursos de casación para unificación de doctrina. Puesto que "la jurisprudencia o la doctrina contenida en el precedente de una sentencia de unificación no se puede concebir como algo inmodificable y petrificado pues sería tanto como mantener inmodificable el ordenamiento jurídico y la evolución de la jurisprudencia que, por la propia realidad siempre cambiante debe concebirse necesariamente como progresiva, y ese progreso viene dado en multitud de ocasiones por argumentos o puntos de vista nuevos que nacen de los Tribunales inferiores (...) No se puede descartar, además, que el propio Tribunal Supremo llegue a

convencerse por sí mismo, o por argumentos derivados de los propios litigantes o de órganos jurisdiccionales inferiores, de que un determinado criterio interpretativo seguido por él era equivocado (...) "¹⁰.

VI. A MODO DE CONCLUSIÓN

De acuerdo a todo lo anterior, puede extraerse la conclusión de que en este ámbito de la prescripción en relación con el beneficio fiscal de la RIC no se está en presencia de una auténtica jurisprudencia en el sentido del art. 1. 6 del Código Civil, al haber una única sentencia del Tribunal Supremo defendiendo un determinado criterio (la de 16 de marzo de 2015, aunque haya sido dictada en un recurso de casación para unificación de doctrina), que contrasta, por otra parte, con el seguido en otra sentencia anterior del propio Tribunal Supremo (la de 19 de febrero de 2013).

Por este motivo, lo que habría hecho el Tribunal Superior de Justicia de Canarias, en esta sentencia de 19 de mayo de 2015, habría sido

⁹ MOLINER TAMBORERO, "La garantía de seguridad jurídica...", págs. 17-18; MARTÍN VALVERDE, A., "La unificación de doctrina jurisdiccional y la unidad de la jurisprudencia como funciones del Tribunal Supremo", en TRILLO TORRES, M. (coord.), *El Tribunal Supremo en el ordenamiento constitucional*, Tribunal Supremo, Madrid, 2004, págs. 349 y ss.

¹⁰ MOLINER TAMBORERO, "La garantía de seguridad jurídica...", pág. 16.

simplemente acoger uno de los criterios del Tribunal Supremo en relación con la prescripción en la RIC (el contenido en su sentencia de 16 de marzo de 2015) que, sin embargo, no constituye una auténtica jurisprudencia y que además, de acuerdo a las razones expuestas, carece de una base normativa suficiente.

Esa base normativa, sin embargo, sí que se encontraba en la solución dada a esta problemática por la sentencia del Tribunal Supremo de 19 de febrero de 2013, como también se encontraba, desde nuestro punto de vista, en el criterio seguido por la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 15 de marzo de 2013 (Sala de Santa Cruz de Tenerife, rec. 249/2011, ponente D^a Pilar Alonso Sotorrio), pese a que fue anulada por la sentencia del Tribunal Supremo de 16 de marzo de 2015, aunque –insistimos– siguiendo una argumentación cuestionable.

Puesto que en un supuesto en el que la dotación a la RIC no fue materializada en el plazo de tres años fijado por la normativa que finalizaba en el año 2001, entendió entonces el Tribunal Superior de Justicia de Canarias que “*dado el incumplimiento de la condición debió ser integrada en dicho ejercicio conforme al art. 27.8,*

y en ningún caso en el ejercicio 2002, y dado que la actividad inspectora se inició en noviembre del 2006, la facultad de la administración ya se encontraba prescrita por transcurso del plazo fijado para ello en la LGT quedando vedado acudir a una ficción para prorrogar el plazo y poder imputar el incumplimiento del deber de mantenimiento de la inversión al año no prescrito”.

Se refería de este modo a una idea que había sido recogida en una sentencia anterior del mismo Tribunal, en relación con la Deducción para Inversiones en Canarias, cuando había señalado que “*el razonamiento defendido por la Administración -la inversión que no se ha realizado, se entiende que no se ha mantenido en funcionamiento- fuerza a tener por incumplido un requisito a partir de una ficción, y ello para prolongar en el pasado la acción inspectora más allá de lo que permite la prescripción (...) lo cual supone un alargamiento artificial del plazo de prescripción carente de cobertura normativa”* (sentencia de 20 de noviembre de 2012, Sala de Santa Cruz de Tenerife, rec. 383/2009, ponente D^a Adriana Fabiola Martín Cáceres).