

PRESCRIPCIÓN TRIBUTARIA Y RESERVA PARA INVERSIONES EN CANARIAS: ¿ÚNICO PLAZO DE PRESCRIPCIÓN PARA COMPROBAR TODOS LOS REQUISITOS DEL BENEFICIO FISCAL?

Análisis de la STS de 16 de marzo de 2015, rec. núm 2598/2013

Víctor Manuel Sánchez Blázquez

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Las Palmas de Gran Canaria*

I. SUPUESTO DE HECHO

La Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de marzo de 2015 [rec. 2598/2013 (NFJ057692), ponente don Joaquín Huelin Martínez de Velasco] resuelve un recurso de casación para la unificación de doctrina interpuesto por la Administración General del Estado contra la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 15 de marzo de 2013 [Sala de Santa Cruz de Tenerife, rec. 249/2011 (NFJ051796), ponente doña María del Pilar Alonso Sotorrio].

En esta sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 15 de marzo de 2013 se enjuició un supuesto en el que una entidad mercantil que había realizado una dotación en concepto de Reserva para Inversiones en Canarias (RIC) en el ejercicio 1997 y aplicado en dicho ejercicio la correspondiente reducción en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades (IS) en que este beneficio consiste no llevó a cabo materialización alguna de la misma dentro del plazo de que disponía para ello según su normativa reguladora, que era hasta el 31 de diciembre de 2001. En un contexto en el que el artículo 27.8 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (en su redacción originaria, hoy es el apartado 16 de este artículo tras la reforma realizada por el RDL 12/2006, de 29 de diciembre), prevé la debida integración en el ejercicio de incumplimiento de las cantidades que en su día redujeron la base imponible de incumplirse alguno de los requisitos del beneficio fiscal, la Inspección de los Tributos, que inició sus actuaciones el 20 de noviembre de 2006, no practicó liquidación alguna en relación con el ejercicio 2001 que se encontraba ya prescrito. No obstante, sí comprobó y regularizó el ejercicio 2002 al constatar que en dicho ejercicio no había ningún activo que permitiera afirmar que se habían mantenido las materializaciones de la RIC en el plazo de cinco años previsto por la normativa, que es otro de los requisitos legales de este beneficio fiscal.

Sin embargo, el Tribunal Superior de Justicia de Canarias, basándose en una sentencia propia anterior que reproduce parcialmente [la Sentencia de 20 de noviembre de 2012, Sala de Santa

Cruz de Tenerife, rec. 383/2009 (NFJ062325), ponente doña Adriana Fabiola Martín Cáceres], rechaza esta actuación administrativa al considerar que al haberse producido el incumplimiento del requisito de materialización de la RIC, fue el ejercicio en que se produjo este incumplimiento, el ejercicio 2011, el que debió ser objeto de regularización administrativa, de acuerdo con lo previsto en el artículo 27.8 de la Ley 19/1994, lo que sin embargo no era posible al haber transcurrido su plazo de prescripción al inicio de las actuaciones inspectoras. Por tanto, no admite la regularización administrativa realizada, al estar «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», y anula la liquidación del ejercicio 2012 que se había dictado.

La Administración General del Estado aportó como sentencia de contraste en el recurso de casación para la unificación de doctrina la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 27 de diciembre de 2012 [Sala de Las Palmas de Gran Canaria, rec. 220/2011 (NFJ057691), ponente doña Inmaculada Rodríguez Falcón]. En el supuesto enjuiciado en esta sentencia una entidad mercantil que absorbió a otra entidad que había dotado la RIC y aplicado este beneficio fiscal en el ejercicio 1995 realizó la materialización de la misma en unos locales dentro del plazo que tenía para ello que era hasta el 31 de diciembre de 1999, pero se entendió por la Inspección de los Tributos que se trataba de una materialización incorrecta al no reunir los requisitos legales. No obstante, la regularización administrativa se lleva a cabo en el ejercicio 2003 por haberse incumplido según la Inspección de los Tributos el requisito del mantenimiento y afectación a una actividad económica de las inversiones realizadas para la materialización de la RIC.

El Tribunal Superior de Justicia de Canarias consideró correcta en este caso la actuación administrativa al entender que «aunque la Administración por prescripción no pueda comprobar si se han cumplido los plazos para la inversión, sí que debe comprobar el mantenimiento de la inversión». Para llegar a esta conclusión se apoya en la Sentencia de la Audiencia Nacional de 3 de noviembre de 2010 [rec. 230/2009 (NFJ041231), ponente don Javier Eugenio López Candela] que reproduce parcialmente según la cual hasta el transcurso del plazo de tres años para materializar la RIC previsto por la normativa «no puede determinarse si es procedente la consolidación del beneficio; es decir, no podrá hasta entonces darse inicio al plazo de prescripción de cuatro años para liquidar, porque la deducción está sujeta a unas condiciones que deben cumplirse en un determinado periodo de tiempo».

II. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

Al tratarse de una sentencia que resuelve un recurso de casación para la unificación de doctrina, el Tribunal Supremo establece en primer lugar, como premisa necesaria para que pudiera entrarse a conocer del recurso, la existencia de las identidades requeridas por el artículo 96.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa: «cuando, respecto a los mismos litigantes u otros diferentes en idéntica situación y, en mérito a hechos, fundamentos y pretensiones sustancialmente iguales, se hubiere llegado a pronunciamientos distintos».

En efecto, en opinión del Tribunal Supremo, además de los pronunciamientos distintos de la Sala de Las Palmas de Gran Canaria y de la Sala de Santa Cruz de Tenerife del Tribunal Superior de Justicia de Canarias que eran evidentes, la «situación de los sujetos pasivos era la misma, así como el fundamento de su pretensión de anulación, sustentada en la prescripción del derecho de la Administración a liquidar el ejercicio correspondiente del impuesto sobre sociedades: entidades que habían dotado a la RIC y que, al comprobarse ejercicios no prescritos, veían como la Inspección regularizaba otros que consideraba ya prescritos mediante el análisis de si la dotación hecha en su día había sido materializada en el plazo de tres años».

No son relevantes a estos efectos, sin embargo, como había señalado el Abogado del Estado, las diferencias más concretas de los supuestos enjuiciados en una y otra sentencia en la medida en que «En el caso abordado por la sentencia recurrida no se materializó la inversión en el plazo indicado, mientras que en la de contraste sí que tuvo lugar, pero estando en discusión si eran hábiles los bienes en que se realizó, a la luz del repetido artículo 27.4 de la Ley 19/1994. Este dato diferencial no rompe la igualdad sustancial entre los dos casos a los efectos de las doctrinas confrontadas y de despejar la incógnita que se encuentra en la base de las mismas: ¿con ocasión de comprobar ejercicios no prescritos cabe investigar si se materializó la dotación o lo fue en inversiones admitidas por la norma aun cuando ya estuviera prescrito el ejercicio en que expiraba el plazo para realizarlas?».

El Tribunal Supremo señala desde el principio que «la doctrina correcta se encuentra en la sentencia de contraste, constatación que ha de conducir a la estimación del presente recurso de casación para la unificación de doctrina». Y tras exponer las distintas fases en que se «estructura temporalmente» este «específico beneficio fiscal», «en cada una de las cuales el sujeto pasivo que aspira a acogerse al mismo ha de cumplir con ciertas cargas y condiciones» (dotación, materialización y mantenimiento), lo que «supone que el beneficio, que se refleja en la reducción de la base imponible del ejercicio en que se practica la dotación, no se consolida hasta que se cumplan todos los requisitos a que queda supeditada su operatividad», así como también después de señalar que la «inobservancia de cualesquiera de las anteriores obligaciones, en particular, la disposición de la reserva con anterioridad al plazo de mantenimiento de la inversión o para inversiones diferentes de las previstas en la norma, dará lugar a la integración en la base imponible del ejercicio en que se diera el incumplimiento de las cantidades que en su día justificaron la reducción de la misma (art. 27.8), reducción que tiene lugar en el ejercicio de la dotación (art. 27, apdos. 1 y 2)», expone cuál es su concreta posición al respecto:

«Así las cosas y 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 el día siguiente a aquel en que finaliza el plazo reglamentario para presentar la autoliquidación (art. 67.1, segundo párrafo de la misma ley) 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 aquel en el que se practicó la dotación, pues solo en dicho momento se consolida definitivamente el beneficio fiscal en cuestión».

«Con esta doctrina –precisa más adelante– no se autoriza a liquidar un ejercicio respecto del que ha prescrito el derecho de la Administración a liquidar el tributo con ocasión de la inspección de uno respecto del que tal derecho no se ha extinguido. Tan solo se autoriza a la Administración, porque así lo ha querido el legislador, 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 el ejercicio prescrito, obteniendo las consecuencias pertinentes para liquidar el que no lo estaba (véase el art. 27.8).

Con el alcance expresado –concluye el Tribunal Supremo– se ha de abordar la 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».

III. COMENTARIO CRÍTICO

1. LA PRESCRIPCIÓN DEL DERECHO A LIQUIDAR

El Tribunal Supremo identifica correctamente la prescripción que sería relevante en los supuestos de incumplimiento de alguno de los requisitos de la RIC, lo que es un aspecto dotado de gran importancia al recogerse en el ámbito tributario no una única y unitaria, sino una pluralidad de prescripciones, tal como revelan claramente los distintos supuestos previstos en el artículo 66 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT). Se trata de la prescripción del «derecho a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación» [letra a) del art. 66 de la LGT], es decir, de la llamada prescripción del derecho a liquidar.

A ella se refiere el Tribunal Supremo aludiendo al «plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria» en general o en particular al plazo de «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».

Esta identificación de la prescripción relevante en estos supuestos con la llamada prescripción del derecho a liquidar es totalmente correcta, en nuestra opinión, porque en el supuesto de que se hubiera incumplido alguno de los requisitos normativos del beneficio fiscal de la RIC, pese a la aplicación por el sujeto pasivo en la autoliquidación del efecto desgravatorio correspondiente (una reducción en la base imponible, por lo que al IS se refiere), habría existido realmente una obligación tributaria material de dicho impuesto en una determinada cuantía, mayor que la autoliquidada, que sería el objeto de dicha prescripción del derecho a liquidar, aunque a estos efectos es relevante cuál es el requisito incumplido en el caso particular (dotación, materialización o mantenimiento). En cualquier caso, esta prescripción del derecho a liquidar el IS, en concreto, la

relativa al requisito incumplido en cada caso particular, es la que se consumaría cuando se produjera el silencio durante más de cuatro años del sujeto pasivo y de la Administración tributaria en el ámbito de las posibles actuaciones a realizar a efectos de la liquidación del tributo, que es el desencadenante de esta prescripción [SÁNCHEZ BLÁZQUEZ (2010), págs. 210-211], con el efecto extintivo de dicha obligación previsto por la LGT (art. 69.3). Por lo tanto, estamos en presencia efectivamente de la denominada prescripción del derecho a liquidar, como señala con acierto el Tribunal Supremo en esta sentencia.

2. EL INICIO DEL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN CON LA FINALIZACIÓN DEL PLAZO DE AUTOLIQUIDACIÓN

También es correcta, desde nuestro punto de vista, la determinación del momento de inicio del cómputo de ese plazo de prescripción del derecho a liquidar en relación con el beneficio fiscal de la RIC en «el día siguiente a aquel en que finaliza el plazo reglamentario para presentar la autoliquidación (art. 67.1, segundo párrafo de la misma ley) del impuesto sobre sociedades [...]». Puesto que como se ocupa de precisar el propio Tribunal Supremo con la cita del precepto correspondiente, existe una regulación legal en la normativa de aplicabilidad general a todos los tributos acerca del momento de inicio del cómputo del plazo de prescripción del derecho a liquidar, el artículo 67.1 de la LGT. Y esta regulación general es aplicable también al beneficio fiscal de la RIC por dos motivos: en primer lugar, porque no existe en la regulación específica de este beneficio fiscal disposición alguna acerca del inicio del cómputo del plazo de prescripción del derecho a liquidar, que pudiera hacer inaplicable la regulación de la LGT, aspecto este en el que insistiremos después; y, en segundo lugar, porque con la previsión en la normativa específica de la RIC de una autoliquidación a presentar por el sujeto pasivo en los supuestos de pérdida del beneficio fiscal, lo que debe hacerse en un determinado plazo (originario art. 27.8 –actual art. 27.16– de la Ley 19/1994), se soluciona perfectamente el problema que podría surgir acerca del modo de entender la prescripción en este beneficio fiscal condicional, condicionado o de presupuesto de hecho complejo como es la RIC [SÁNCHEZ BLÁZQUEZ (2007), págs 100-108], aspecto sobre el que volveremos de inmediato.

Debe destacarse, además, que con esta precisión del Tribunal Supremo acerca del momento de inicio del plazo de prescripción del derecho a liquidar en el día siguiente a la finalización del plazo de autoliquidación del IS se sitúa el alto Tribunal en la vía correcta, en la que, sin embargo, no se había situado la Audiencia Nacional en su Sentencia de 3 de noviembre de 2010 (NFJ041231), citada por la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 27 de diciembre de 2012 (NFJ057691), que se utiliza como sentencia de contraste en el recurso de casación para la unificación de doctrina. Ello a pesar de que el Tribunal Supremo afirme al principio de su argumentación que «la doctrina correcta se encuentra en la sentencia de contraste, constatación que ha de conducir a la estimación del presente recurso de casación para la unificación de doctrina».

Y es que debe tenerse en cuenta que la Audiencia Nacional consideró en su Sentencia de 3 de noviembre de 2010 (NFJ041231), al igual que en otras sentencias anteriores, con un desco-

nocimiento absoluto de la legalidad vigente [véase SÁNCHEZ BLÁZQUEZ (2010), págs. 211-212], que «el plazo de prescripción de los ejercicios 2000, 2001 y 2002 [...] se iniciaba el 31 de diciembre de cada ejercicio –artículo 64 a) LGT 1963 y 27 Ley 19/1994–», lo que justificaba en que «el mismo no podría iniciarse hasta que transcurriese el plazo de 3 años previsto para materializar la reserva», en la medida en que «hasta el transcurso de esos plazos no puede determinarse si es procedente la consolidación del beneficio o no; es decir, no podrá hasta entonces darse inicio al plazo de prescripción de cuatro años para liquidar, porque la deducción está sujeta a unas condiciones que deben cumplirse en un determinado periodo de tiempo».

El Tribunal Supremo, sin embargo, como hemos señalado, corrige a la Audiencia Nacional, aunque lo hace sin revelar expresamente el error cometido por la sentencia a la que se remite la sentencia de contraste cuya doctrina dice ser la correcta, situando el momento de inicio del plazo de prescripción del derecho a liquidar en relación con la RIC en «el día siguiente a aquel en que finaliza el plazo reglamentario para presentar la autoliquidación) [...] del impuesto sobre sociedades [...]».

3. ¿FINALIZACIÓN DEL PLAZO DE AUTOLIQUIDACIÓN DEL EJERCICIO DE LA CONSOLIDACIÓN DEFINITIVA O DE LA PÉRDIDA DEL BENEFICIO FISCAL?

Sin embargo, muchas dudas se suscitan con que el Tribunal Supremo sitúe el inicio del cómputo del plazo de prescripción del derecho a liquidar en la terminación del plazo de autoliquidación correspondiente al «ejercicio en que se cumple el quinto año para el mantenimiento de la inversión realizada dentro de los tres años siguientes a aquel en el que se practicó la dotación [...]», lo que tendría su justificación, desde su punto de vista, en que «solo en dicho momento se consolidada definitivamente el beneficio fiscal en cuestión».

Y las dudas que se suscitan al respecto están motivadas en que a partir de lo previsto en el Derecho positivo vigente es totalmente irrelevante a efectos de la prescripción del derecho a liquidar la consolidación definitiva del beneficio fiscal de la RIC, así como el momento en el que esta pudiera producirse. Por el contrario, la única relevancia a efectos de la prescripción del derecho a liquidar que se da en la regulación positiva es a la pérdida del beneficio fiscal (¡no a su consolidación!) y al momento en que dicha pérdida tiene lugar que es cuando se produce el incumplimiento de los requisitos futuros. En concreto, en cuanto que dicho incumplimiento de los requisitos futuros produce la pérdida del beneficio fiscal que debe ser regularizada por el sujeto pasivo a través de una autoliquidación a presentar en un determinado plazo, cuyo final constituye el momento de inicio del plazo de prescripción del derecho a liquidar [SÁNCHEZ BLÁZQUEZ (2004), págs. 163-164; IZQUIERDO PÉREZ (2010), págs. 205 y ss.; MIRANDA CALDERÍN (2012), págs. 928 y ss.]. Todo ello en una interpretación conjunta de la norma que prevé la obligada regularización del beneficio fiscal por el sujeto pasivo a través de una autoliquidación (originario art. 27.8 –actual art. 27. 16– de la Ley 19/1994, por lo que a la RIC se refiere) y la norma general sobre el inicio del cómputo del plazo de prescripción del derecho a liquidar (art. 67.1 de la LGT).

El propio Tribunal Supremo parece tener muy presente estas ideas pero, sin embargo, se olvida de ellas cuando determina concretamente cómo debe entenderse la prescripción del derecho a liquidar en relación con la RIC.

Así, recoge la idea de que efectivamente para la consolidación definitiva del beneficio fiscal se han de cumplir los distintos requisitos, lo que ha de producirse en momentos temporales diferentes. En este sentido, señala que «En efecto, la RIC constituye un específico beneficio fiscal que se estructura temporalmente en distintas fases, en cada una de las cuales el sujeto pasivo que aspira a acogerse al mismo ha de cumplir con ciertas cargas y condiciones. Tiene que dotar la reserva en un ejercicio (art. 27, apartados 1 y 2), dotación que debe materializar en determinadas inversiones, realizándolas en el plazo de tres años desde la fecha del devengo del impuesto correspondiente al periodo en que practicó la dotación (art. 27.4). Ha de mantener la inversión durante otros cinco años, a cuyo efecto la reserva deberá figurar en los balances con absoluta separación y título apropiado, siendo indisponible en tanto que los bienes en que se materializó tengan que permanecer en la empresa (art. 27, apartado 5, en relación con el 3)».

En ello vuelve a insistir un poco más adelante cuando reitera que «Esta estructura de la RIC supone que el beneficio, que se refleja en la reducción de la base imponible del ejercicio en que se practica la dotación, no se consolida hasta que se cumplan todos los requisitos a que queda supeditada su operatividad: la materialización de la inversión en el plazo de tres años desde la dotación y en bienes aptos para ello conforme a lo dispuesto en el artículo 27.4, así como el posterior mantenimiento de la inversión durante cinco años, en virtud de lo dispuesto en el apartado 5 del mismo precepto».

Y de igual forma se hace eco correctamente el Tribunal Supremo de las previsiones normativas acerca de la pérdida del beneficio fiscal por el incumplimiento de sus requisitos futuros y la debida regularización por el sujeto pasivo mediante la integración en la base imponible del ejercicio de incumplimiento: «La inobservancia de cualesquiera de las anteriores obligaciones, en particular, la disposición de la reserva con anterioridad al plazo de mantenimiento de la inversión o para inversiones diferentes de las previstas en la norma, dará lugar a la integración en la base imponible del ejercicio en que se diera el incumplimiento de las cantidades que en su día justificaron la reducción de la misma (art. 27.8), reducción que tiene lugar en el ejercicio de la dotación (art. 27, apdos. 1 y 2)».

En ello insiste después cuando afirma que «En otras palabras, la ventaja fiscal que se reconoce al sujeto pasivo del impuesto sobre sociedades está sometida a los indicados requisitos, como *conditio sine que non*», y además acentúa aquí la idea de que las consecuencias tributarias en el ejercicio de incumplimiento de los requisitos de la RIC constituyen un mandato o exigencia legal al señalarse que «Por ello, si se incumple alguno de ellos, el legislador ha querido que 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».

Sin embargo, el Tribunal Supremo, cuando a continuación enuncia de forma más concreta cómo debe entenderse la prescripción del derecho a liquidar en relación con el beneficio fiscal de la RIC, pese a que atiende a lo dispuesto en el artículo 67.1 de la LGT situando el inicio de su cómputo

en «el día siguiente a aquel en que finaliza el plazo reglamentario para presentar la autoliquidación [...] del impuesto sobre sociedades», se olvida de lo que acababa de señalar como de gran relevancia que «el legislador ha querido», que es que si se incumple alguno de los requisitos «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». Es decir, no sitúa el inicio del plazo de prescripción del derecho a liquidar en relación con la RIC donde debería situarlo a partir de las previsiones específicas recogidas en la normativa de este beneficio fiscal, que es al finalizar el plazo para presentar la autoliquidación del ejercicio de incumplimiento, pues es esta autoliquidación la que debe presentarse al incumplirse alguno de los requisitos futuros del beneficio fiscal.

Por el contrario, el Tribunal Supremo sitúa el inicio del plazo de prescripción del derecho a liquidar en relación con la RIC en «el día siguiente a aquel en que finaliza el plazo reglamentario para presentar la autoliquidación (art. 67.1, segundo párrafo de la misma ley) 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 aquel en el que se practicó la dotación [...]».

El Tribunal Supremo justifica su toma en consideración del «ejercicio en el que se cumple el quinto año para el mantenimiento de la inversión realizada dentro de los tres años siguientes a aquel en el que se practicó la dotación» en que «solo en dicho momento se consolida definitivamente el beneficio fiscal en cuestión». Pero lo cierto es que la obligación de regularizar del sujeto pasivo a través de la presentación de una autoliquidación prevista por la normativa específica de la RIC, que es aquella cuyo plazo de presentación, en lo que se refiere a su finalización, marcaría el inicio del plazo de prescripción del derecho a liquidar en una interpretación conjunta del originario artículo 27.8 –actual art. 27.16- de la Ley 19/1994 y del artículo 67.1 de la LGT en que también se basa expresamente el Tribunal Supremo, no se conecta en ningún momento con la consolidación definitiva del beneficio fiscal, sino, como hemos visto, con la pérdida de este.

4. LA NECESARIA PREVISIÓN NORMATIVA ESPECÍFICA

Cuestión distinta sería que en una futura reforma de este beneficio fiscal pudiera preverse expresamente ese momento de consolidación definitiva del beneficio fiscal, en concreto, el del fin del plazo de mantenimiento de la materialización de la RIC, como relevante a efectos del inicio del plazo de prescripción del derecho a liquidar en relación con el cumplimiento de los requisitos de este beneficio fiscal. Lo que podría hacerse señalando directamente dicho momento como el inicio del cómputo del plazo de prescripción, de forma semejante a lo que sí se ha previsto para otros beneficios fiscales como la exención en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD) para la adquisición de solares y terrenos destinados a la construcción de viviendas de protección oficial, en relación con el 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» [art. 45.I B).12 del RDLeg. 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido del ITP y AJD, tras la redacción dada al mismo por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre].

Si se introdujera en nuestro Derecho positivo una previsión normativa como esta, aunque incluso se mantuviera la regulación actualmente vigente acerca de la obligación de regularizar por el sujeto pasivo mediante la autoliquidación del ejercicio de incumplimiento (art. 27.16 de la Ley 19/1994, art. 27.8 en su versión originaria), el fin del plazo para presentar dicha autoliquidación, en aplicación conjunta de este precepto con el artículo 67.1 de la LGT, no marcaría el inicio del cómputo del plazo de prescripción del derecho a liquidar relacionado con el incumplimiento producido. Por el contrario, la prescripción del derecho a liquidar en relación con este beneficio fiscal, con independencia del requisito que se hubiera incumplido y, por tanto, también con independencia de cuál fuera el ejercicio en el que debería procederse a la regularización por el incumplimiento, no comenzaría hasta la finalización del plazo previsto por la norma para mantener en funcionamiento los bienes objeto de materialización de la dotación de la RIC, en aplicación directa de la norma específica prevista al respecto, que desplazaría la eventual aplicación conjunta de aquellos dos preceptos.

Solo entonces podría decirse lo que, sin embargo, manifiesta el Tribunal Supremo bajo la situación normativa actual acerca de que «se autoriza a la Administración, porque así lo ha querido el legislador, 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 el ejercicio prescrito, obteniendo las consecuencias pertinentes para liquidar el que no lo estaba». Porque únicamente a partir de lo dispuesto en el artículo 27.8 de la Ley 19/1994, pese a que sea este el precepto que cita el Tribunal Supremo como aquel en el que encontraría base normativa la conclusión a la que llega, no puede identificarse una única prescripción del derecho a liquidar, a computar desde el fin del plazo de autoliquidación del ejercicio en el que termina el plazo de mantenimiento, que autorizaría a la Administración a comprobar si el sujeto pasivo satisfizo «todos» los requisitos a los que quedaba condicionada la efectividad del beneficio fiscal. Ni la propia Administración tributaria ha defendido en ningún momento esta «única» prescripción relevante a efectos de comprobar «todos» los requisitos del beneficio fiscal de la RIC, como revela la argumentación empleada por el Abogado del Estado que se orienta en un sentido totalmente diferente (véase el antecedente de hecho 2.^o).

Cabría pensar que el Tribunal Supremo puede perfectamente conectar el plazo de prescripción del derecho a liquidar en relación con la RIC con el momento de consolidación definitiva del beneficio fiscal, sin necesidad de una base normativa específica semejante a la prevista en relación con la mencionada exención en el ITP y AJD. Y en este sentido podría señalarse que esto precisamente fue lo que hizo el alto Tribunal en el ámbito de esta exención del ITP y AJD antes de introducirse aquella regulación específica en su Sentencia de 8 de febrero de 2005 [rec. 6274/1997 (NFJ019064), ponente don Jaime Rouanet Moscardó], cuando consideró que «como durante el plazo de los 3 años en que la exención operaba provisionalmente la Administración no podía por imperativo legal ejercitar su derecho liquidatorio, tal plazo no puede conceptuarse como un tiempo computable como de paralización a efectos de la sanción prescriptiva». Fue después, en el año 2008, cuando se introdujo en la regulación específica de este impuesto la previsión de que el plazo de prescripción «comenzará a contarse una vez transcurrido el plazo de tres o cuatro años de exención provisional», con lo que lo único que habría hecho esta norma habría sido prever literalmente

lo que ya se podía entender aplicable bajo la normativa anterior, según había concluido el Tribunal Supremo en aquella sentencia. Algo similar podría pensarse para la RIC, más allá de la conveniencia de una modificación normativa en el sentido indicado que sería simplemente aclaratoria.

Sin embargo, existe un aspecto que pone de relieve la diferente situación normativa en la que se encontraba el Tribunal Supremo en el año 2005 en relación con la exención en el ITP y AJD para la adquisición de solares destinados a la construcción de viviendas de protección oficial y la que tiene en la actualidad cualquier operador jurídico, también el Tribunal Supremo, que se plantee el modo en el que debe entenderse la prescripción en relación con la RIC. Y es que en la situación normativa en la que el Tribunal Supremo entró a resolver la problemática acerca del modo de entender la prescripción en aquella exención en el ITP y AJD, a diferencia de lo que ocurre en el Derecho actual en relación con la RIC, no existía disposición alguna, ni en la LGT ni en la normativa del impuesto, que previera la obligación de regularizar por el sujeto pasivo la pérdida del beneficio fiscal al incumplirse sus requisitos futuros mediante la presentación de una autoliquidación. Por el contrario, producido el incumplimiento del requisito futuro era la Administración tributaria la que tenía que actuar practicando la correspondiente liquidación, como destacó en su momento FALCÓN Y TELLA (2005).

De ahí que pudiera considerarse admisible la solución a la que llegó entonces el Tribunal Supremo [en este sentido GARCÍA NOVOA (2011), pág. 158 y ss.], que acogió lo que ya se había sostenido con anterioridad por algunos autores [entre otros, VEGA HERRERO (1990), págs. 42-43, y MARTÍN CÁCERES (1992), págs. 102-103], que en realidad no habría sido otra cosa, en nuestra opinión, que aplicar el principio de la *actio nata* del artículo 1.969 del Código Civil, según el cual: «El tiempo para la prescripción de toda clase de acciones, cuando no hay disposición especial que otra cosa determine, se contará desde el día en que pudieron ejercitarse». Porque las potestades de la Administración tributaria para la comprobación y liquidación en relación con aquella exención del ITP y AJD no podían ejercitarse normalmente hasta que transcurriera el plazo de tres años de exención provisional. Y la posible aplicación de esta disposición del Derecho común y no la específicamente prevista en el ámbito tributario en el artículo 65 de la LGT de 1963 (actual art. 67.1 de la LGT de 2003) acerca del fin del plazo de declaración o autoliquidación como momento de inicio del plazo de prescripción del derecho a liquidar, encontraría su justificación en que en estos casos realmente existiría una laguna en la normativa tributaria, que es lo que haría necesario el recurso al Código Civil, al no haber contemplado realmente este supuesto aquel precepto de la LGT ni tampoco la normativa particular del tributo [SÁNCHEZ BLÁZQUEZ (2004), págs. 161-162].

5. LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 19 DE FEBRERO DE 2013

En este contexto de la regulación normativa hoy vigente, por el contrario, es mucho más acertada una sentencia anterior sobre esta misma materia del Tribunal Supremo, pese a que sorprendentemente en la Sentencia de 16 de marzo de 2015 no se hace mención alguna a la misma: la Sentencia de 19 de febrero de 2013 [rec. 444/2010 (NFJ062326), ponente don Óscar González González]. En concreto, cuando se estima el segundo motivo alegado en el recurso de casación de

la «infracción del artículo 27.8 de la Ley 19/1994, en relación con los artículos 64 a) y 66.1 a) de la» Ley General Tributaria (Ley 230/1963, de 28 de diciembre), lo que se justificaba «al imputar la regularización al ejercicio siguiente (1998) a aquel en el que tuvo lugar el incumplimiento del requisito formal (1997) que ya se encontraba prescrito».

«El motivo –señala el Tribunal Supremo– debe estimarse, pues el artículo 27.8 de la Ley 19/1994, es claro cuando señala que el incumplimiento de los requisitos establecidos "dará lugar a que el sujeto pasivo proceda a la integración, en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes o en la cuota íntegra del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio en que ocurrieron estas circunstancias, de las cantidades que en su día dieron lugar a la reducción de la misma".

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. 3.º).

Además, la relevancia de que exista esta otra sentencia del Tribunal Supremo sobre esta misma problemática radica en que en este ámbito no se está en presencia de una auténtica jurisprudencia en el sentido del artículo 1.6 del Código Civil, al haber una única sentencia del Tribunal Supremo defendiendo un determinado criterio que contrasta, por otra parte, con el seguido en otra sentencia anterior del propio Tribunal Supremo.

Y debe precisarse a estos efectos que no es decisivo que la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de marzo de 2015 (NFJ057692) haya sido dictada resolviendo un recurso de casación para la unificación de doctrina. Puesto que aquel precepto del Código Civil no establece diferencia alguna relativa al recurso que da lugar a las sentencias que se toman a efectos de verificar si existe «doctrina que, de modo reiterado, establezca el Tribunal Supremo al interpretar y aplicar la ley, la costumbre y los principios generales del derecho», que es cuando la «jurisprudencia complementará el ordenamiento jurídico». Tampoco se establece diferencia alguna en la «jurisprudencia» cuya infracción puede servir de fundamento de un recurso de casación, de acuerdo con lo previsto en el artículo 88.1 d) de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, lo que confirma que el valor de dicha sentencia debe reducirse al que pueda derivarse, en su caso, de la calidad o corrección técnico-jurídica de la misma.

En palabras del antiguo presidente del Tribunal Supremo y del Consejo General del Poder Judicial [MOLINER TAMBORERO (2013), págs. 17-18]: «el criterio que se sigue manteniendo con relación a la fuerza o valor de las sentencias que se dictan tanto en casación ordinaria como en casación unificadora sigue siendo el tradicional, de forma que el criterio que se sigue es el que

estima que, a pesar de la nueva redacción dada por las leyes procesales a esta modalidad de recursos, no debe distinguirse entre una y otras sentencias. En tal sentido, aunque las sentencias dictadas en casación ordinaria obedecen a finalidad distinta de las de unificación, se ha seguido aplicando el artículo 1.6 del CC en su literalidad, concluyendo por entender que dicho precepto no permite distinguir entre esos dos tipos de sentencias, por lo que para poder hablar de jurisprudencia se seguirán exigiendo dos sentencias dictadas en unificación o en casación ordinaria sobre el argumento básico» de que «aun cuando «la sabia regla del artículo 1.6 del Código Civil sobre la jurisprudencia como "doctrina" establecida "de modo reiterado" no responde seguramente a un elemento esencial del concepto de jurisprudencia [...] sí incorpora un factor de garantía como es la deliberación en dos o más ocasiones, que debe acompañarla también en la jurisprudencia de unificación de doctrina» [MARTÍN VALVERDE (2004), págs. 349 y ss.].

Bibliografía

FALCÓN Y TELLA, R. [2005]: «La prescripción y las exenciones provisionalmente concedidas: el discutible criterio de la STS 8 febrero 2005», *Quincena Fiscal*, núm. 9.

GARCÍA NOVOA, C. [2011]: *Iniciación, interrupción y cómputo del plazo de prescripción de tributos*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona.

IZQUIERDO PÉREZ, S. [2010]: «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 Blanch, Valencia.

MARTÍN CÁCERES, A. F. [1992]: *La prescripción del crédito tributario*, Marcial Pons, Madrid.

MARTÍN VALVERDE, A. [2004]: «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.

MIRANDA CALDERÍN, S. [2012]: *Manual de la Reserva para Inversiones en Canarias. 2007-2013*, Tirant lo Blanch, Valencia.

MOLINER TAMBORERO, G. [2013]: «La garantía de seguridad jurídica en las sentencias de casación», *Actualidad jurídica Uría Menéndez*, núm. 35.

SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V. M. [2004]: «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.

- [2007]: *Pérdida y regularización de la Reserva para Inversiones en Canarias*, Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor.
- [2010]: «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.

VEGA HERRERO, M. [1990]: *La prescripción de la obligación tributaria*, Lex Nova, Madrid.