

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ057692

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia de 16 de marzo de 2015

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 2598/2013

SUMARIO:

Régimen económico y fiscal de Canarias. Incentivos fiscales. Ley 19/1994. Reserva para inversiones en Canarias (RIC). IS. Recurso de casación para la unificación de doctrina. La 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, así como el posterior mantenimiento de la inversión durante cinco años; en otras palabras, la ventaja fiscal que se reconoce al sujeto pasivo está sometida a los indicados requisitos, como *conditio sine que non*, por lo que, 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. **Deuda tributaria. Prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria. Cómputo. Dies a quo (inicio). Beneficios fiscales.** 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 aquél en que finaliza el plazo reglamentario para presentar la autoliquidación del IS 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 sólo en dicho momento se consolida definitivamente el beneficio fiscal en cuestión. Y con esta doctrina 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, sino que tan sólo 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. [Vid., en el mismo sentido, STSJ de Canarias, de 27 de diciembre de 2012, recurso n.º 220/2011 (NFJ057691), que se utiliza de contraste y, en sentido contrario, STSJ de Canarias, de 15 de marzo de 2013, recurso n.º 249/2011 (NFJ051796), que se casa y anula en esta sentencia].

PRECEPTOS:

Ley 19/1994 (Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias), art. 27.
Ley 58/2003 (LGT), art. 67.

PONENTE:

Don Joaquín Huelín Martínez de Velasco.

Magistrados:

Don ANGEL AGUALLO AVILÉS
Don EMILIO FRIAS PONCE
Don JOAQUIN HUELIN MARTINEZ DE VELASCO
Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ
Don JUAN GONZALO MARTINEZ MICO
Don MANUEL MARTIN TIMON
Don MANUEL VICENTE GARZON HERRERO
Don RAFAEL FERNANDEZ MONTALVO

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a dieciséis de Marzo de dos mil quince.

La Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida por los magistrados relacionados al margen, ha visto el recurso de casación para la unificación de doctrina 2598/13, interpuesto por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO contra la sentencia dictada el 15 de marzo de 2013 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección 1ª), con sede en Santa Cruz de Tenerife, del Tribunal Superior de Justicia de Canarias en el recurso 249/11, sobre liquidación del impuesto sobre sociedades del ejercicio 2002. Ha intervenido como parte recurrida Cruchan, S.L., representada por la procuradora doña Carmen Guadalupe García.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

La sentencia impugnada estimó íntegramente el recurso contencioso-administrativo promovido por Cruchan, S.L., contra la resolución aprobada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias el 30 de marzo de 2011. Esta decisión administrativa de revisión declaró que no había lugar a las reclamaciones acumuladas 38/02836/2007 y 38/02837/2007, instadas por la mencionada compañía frente a la liquidación del impuesto sobre sociedades del ejercicio 2002 en cuantía de 53.044,39 euros (45.770,20 en concepto de cuota y 7.274,19 de intereses de demora) y la sanción de 21.064,96 euros, infligida por la conducta desarrollada en dicho periodo impositivo en relación con el mismo tributo.

El fundamento de la resolución impugnada en casación se encuentra en su cuarto fundamento jurídico, en el que, tras reproducir los argumentos de la sentencia pronunciada por la propia Sala de instancia el 20 de noviembre de 2012 en el recurso contencioso-administrativo 383/09, se razona que:

«De modo que la dotación a la RIC que no fue materializada en el plazo de tres años fijado por la ley, que finalizaba en el año 2001, 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.

Fundamento que resulta de aplicación íntegramente al presente recurso en virtud de los principios de igualdad y seguridad jurídica, y que determina la estimación del mismo, revocando la resolución del TEAR y anulando por prescripción del derecho de la administración, la liquidación girada, dado que no es válido partir de una ficción no prevista en la ley y que supone, tal como indicábamos en la los fundamentos de la sentencia antes transcrita, una prórroga más allá de lo permitido por el instituto de la prescripción.

La anulación de la liquidación trae como consecuencia la anulación, igualmente, de la sanción tributaria impuesta».

Segundo.

La Administración General del Estado interpuso recurso de casación para la unificación de doctrina mediante escrito presentado el 22 de abril de 2013, en el que pone de manifiesto que la sentencia que combate contradice la dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del propio Tribunal de Justicia de Canarias, con sede en Las Palmas de Gran Canaria, el 27 de diciembre de 2012 en el recurso contencioso-administrativo 220/11.

Dice que en ambos casos se trataba de ventilar la posibilidad de regularizar la reserva para inversiones en canarias («RIC», en lo sucesivo) en tanto no prescriba la facultad de comprobación y liquidación administrativa, en relación con los supuestos de no mantenimiento de la materialización por el contribuyente dentro del plazo legalmente previsto. Concretamente, en la sentencia recurrida se analiza si cabe o no regularizar la RIC por no mantener la inversión en el ejercicio 2002, habiendo ya prescrito el derecho de la Administración a comprobar el ejercicio 2001, último en que había de efectuarse la inversión que luego debía mantenerse. La sentencia de contraste aborda, entre otros, el ejercicio 2003, en el que se planteaba si cabía o no regularizar la RIC por no mantener la inversión en el mismo, habiendo ya prescrito también la facultad de comprobar el ejercicio en que habría de efectuarse la inversión que luego debía mantenerse. Entiende que no altera la identidad objetiva y causal el hecho de que en la sentencia recurrida se contemplara un supuesto de ausencia de materialización y en la de contraste un caso de materialización inválida o en bienes no aptos, pues en los dos casos no hay materialización válida: en ambos sucede lo mismo, no hay materialización comprobables en origen o, si se quiere, no hay materialización comprobable o existente por acaecer en ejercicios prescritos y por lo tanto se convalida y se plantea si puede o no regularizarse por falta de mantenimiento de la inversión.

Añade que la contradicción entrambos pronunciamientos es evidente: mientras que la sentencia recurrida estima la demanda por entender prescrito el derecho a investigar el ejercicio en el que debió materializarse la RIC, no pudiendo entonces comprobarse el ulterior requisito de mantenimiento de la inversión, la de contraste toma la decisión contraria, desestima el recurso y confirma el acto impugnado señalando que aun cuando la Administración, por prescripción, no pueda investigar si se han cumplido los requisitos necesarios para la inversión, sí que debe comprobar el mantenimiento de la misma.

Tras reproducir el artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (BOE de 7 de julio), y exponer las que, a su juicio, son la naturaleza y la finalidad de la RIC, considera que, en el caso debatido, la circunstancia de que tanto la dotación como la materialización no pudieran ser comprobadas por encontrarse prescritos los ejercicios 1997, 1998 y 2001 al tiempo de iniciarse las actuaciones inspectoras, nada impide, dada la articulación en fases del beneficio en cuestión, la verificación de la permanencia de las inversiones, permanencia que se constata incumplida en el ejercicio 2002. Razona que «el hecho de que el contribuyente ganara la prescripción en el sentido de que alguno de los requisitos de la RIC -que se despliegan en el tiempo- no pudieran ser comprobados, tal circunstancia no le eximiría de su obligación de cumplir los restantes que quedasen pendientes, incluso en el caso de que pudiese acreditar que los requisitos de la RIC exigibles en los ejercicios prescritos no se habían cumplido, toda vez que la prescripción ganada hace intrascendente tal acreditación en la medida en que los elementos determinantes de la deuda tributaria que se deducen de la declaración presentada devienen definitivos y la Administración debe aceptar como ciertos, aún cuando contradigan la realidad probada».

«Del mismo modo -continúa- que la prescripción del ejercicio en que se obtiene el beneficio con el que se dota la reserva impide regularizar la situación tributaria del contribuyente por la posible ineptitud de aquél para acogerse a ésta, de manera que debe tomarse por correcta la dotación efectuada, con el deber consiguiente de cumplir los requisitos sucesivos de materialización, que podrán ser comprobados por la Administración tributaria dentro del plazo de prescripción, así también la prescripción del ejercicio correspondiente al año de vencimiento del plazo de materialización impide regularizar al obligado tributario por la posible ausencia o insuficiencia de inversión, debiendo tenerse por cumplido el requisito de materialización y puesta en funcionamiento del activo, con el deber consiguiente de cumplir el requisito de permanencia, dada la naturaleza de la RIC de beneficio subordinado a la contraprestación del comportamiento del que se acoge a ella, articulado por fases hasta su consumación».

Considera que el criterio de la sentencia recurrida contraría el principio de igualdad y la seguridad jurídica del obligado tributario frente a la Hacienda Pública, en tanto hace de mejor derecho a un incumplidor flagrante (quien no materializó nada) que a un incumplidor que materializó en activos no aptos. Ello es así, puesto que este último estaría obligado a mantener sus inversiones (aun no aptas pero convalidadas por la prescripción) durante el plazo de prescripción, si no quiere ser regularizado, lo que no tendría que hacer el primero.

Entiende que la aceptación de la tesis de que en los supuestos de déficit de materialización válida previa no se podrá comprobar el mantenimiento, supone en la práctica vaciar de contenido el requisito - compromiso- de mantenimiento.

Se entretiene a continuación en consideraciones sobre la sentencia de 20 de noviembre de 2012 de la propia Sala de instancia, cuya doctrina dice seguir la recurrida, para poner de manifiesto que, en realidad, dicho precedente no puede sustentar la decisión ahora combatida pues se trataba de un supuesto distinto, de deducción por inversiones en Canarias.

Termina solicitando 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».

Tercero.

Cruchan, S.L., se opuso al recurso en escrito registrado el 18 de junio de 2013, en el que, de entrada, interesó su inadmisión.

Sostiene que no concurre la identidad requerida por el artículo 96.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de esta jurisdicción (BOE de 14 de julio), pues, mientras en la sentencia recurrida se afirma claramente que la dotación a la RIC no fue materializada en el plazo legal, que finalizaba el 31 de diciembre de 2001, en la de contraste se alude a un local en el que se había materializado la dotación. Es decir, la cuestión nuclear que resuelve la sentencia recurrida es si en el supuesto de que una sociedad hubiese dotado la RIC sin materializar su importe dentro del plazo legal, una vez transcurrido el plazo de prescripción en relación con el ejercicio en que dicho plazo finalizó, puede la Inspección liquidar el tributo atribuyendo el incumplimiento de los requisitos legales no a dicho ejercicio sino a otro posterior con base en el pretendido incumplimiento de un deber autónomo y abstracto de mantenimiento en funcionamiento de las inversiones, esto es, con independencia de si realmente la

sociedad había invertido o no. Cuestión a la que la sentencia recurrida da una respuesta negativa. Por el contrario, la sentencia de contraste resuelve un caso en el que hubo real y efectiva materialización de la dotación sobre unos bienes, discutiéndose si la Administración podía comprobar el requisito de la permanencia en funcionamiento pese a haber prescrito el ejercicio en el que se realizó tal materialización.

Subsidiariamente pide la desestimación del recurso. Considera correcta la doctrina de la sentencia impugnada, esto es: el incumplimiento de los requisitos de la RIC determina la pérdida del derecho a disfrutar de la exención, pero este incumplimiento sólo puede ser objeto de regularización en el ejercicio en el que se constate el mismo, sin la posibilidad de apreciar la existencia de una ficción legal (absolutamente inexistente) que permita obviar la constatación de que esa pérdida se dio en un ejercicio prescrito, por lo que ya no sería posible la regularización, fingiendo que el incumplimiento se ha producido en otro ejercicio no prescrito.

Cuarto.

- Las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, circunstancia que se hizo constar en diligencia de ordenación de 8 de octubre de 2013, fijándose al efecto el día 11 de marzo de 2015, en el que, previa deliberación, se aprobó la presente sentencia.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco, Magistrado de la Sala

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

A) La sentencia objeto de este recurso de casación estimó el recurso contencioso-administrativo instado por Cruchan, S.L., contra la resolución aprobada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias el 30 de marzo de 2011, que había declarado ajustadas a derecho la liquidación del impuesto sobre sociedades del ejercicio 2002 en cuantía de 53.044,39 euros (45.770,20 en concepto de cuota y 7.274,19 de intereses de demora) y la sanción de 21.064,96 euros, infligida por la conducta desarrollada en dicho periodo impositivo en relación con el mismo tributo.

Los hechos que se encuentran en la base de este pronunciamiento jurisdiccional y los razonamientos que los sustentan son, en resumen, los siguientes:

1º) La mencionada compañía dotó en el ejercicio 1997 la RIC por un importe de 146.646,95 euros, por lo que el plazo para la materialización de la dotación concluía en el año 2001 (artículo 27.4 de la Ley 19/1994). La dotación no llegó a materializarse en el plazo indicado.

2º) En la fecha en la que se iniciaron las actuaciones inspectoras (20 de noviembre de 2006), el derecho de la Administración a liquidar ambos ejercicios (1997 y 2001) se encontraba prescrito.

3º) Al comprobar el ejercicio 2002 (no prescrito) la Inspección constató que en dicho periodo no había ningún activo fijo o financiero que permitiesen afirmar que se mantuvieron por el plazo exigido (artículo 27.5 de la Ley 19/1994) las inversiones en que se habría materializado la RIC dotada en 1997.

4º) La Inspección consideró que, si bien no podía comprobar la materialización de la dotación por estar prescrito su derecho a liquidar el ejercicio 2001, si podía constatar la falta de mantenimiento de la inversión al regularizar el ejercicio 2002, no prescrito.

5º) El anterior criterio, avalado por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias, ha sido rechazado por la sentencia impugnada, conforme a la que la inobservancia de la condición de materializar la inversión en el plazo de tres años (artículo 27.4) debe tener repercusión en dicho ejercicio, en virtud de lo dispuesto en el apartado 8 del mismo precepto y en ningún caso en el año 2002. Dado que la actividad inspectora arrancó en noviembre de 2006, la facultad de la Administración ya se encontraba prescrita por transcurso del plazo fijado para ello en el artículo 66 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre), «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» (FJ 4º, in fine).

B) La sentencia de contraste, pronunciada el 27 de diciembre de 2012 por la Sala con sede en Las Palmas de Gran Canaria del propio Tribunal Superior de Justicia de Canarias, en el recurso 220/11 , se basa en la siguiente secuencia fáctica y argumental:

1º) La compañía allí demandante absorbió a otra sociedad que en 1995 había hecho una dotación a la RIC, que debió materializar en 1999.

2º) La dotación efectivamente se materializó en dos locales, identificados con los números 1 y 2, de un edificio sito en la calle Valls de Torre en Arrecife (Lanzarote).

3º) En relación con el local número 1 se procedió a la regularización del RIC por incumplimiento de los plazos de materialización de la dotación (artículo 27.4) y de mantenimiento de las inversiones (artículo 27.5). El Tribunal Superior de Justicia razonó que «aunque la Administración por prescripción no puedan comprobar si se han cumplido los plazos para la inversión, sí que debe comprobar el mantenimiento de la inversión». Para llegar a este desenlace, expresamente se apoyó en la sentencia dictada el 3 de noviembre de 2010, en el recurso 230/09 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, resolución judicial en la que se señala que, hasta que nos transcurra el plazo de tres años que dispone el artículo 27.4 para materializar la dotación mediante la realización de alguna de las inversiones que relaciona, no puede determinarse si es procedente la consolidación del beneficio, concluyendo que hasta ese momento no se inicia el 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» (FJ 8º).

Segundo.

La comparación entrambos pronunciamientos jurisdiccionales evidencia que se dan las identidades requeridas por el artículo 96.1 de la Ley de esta jurisdicción. La sentencia aportada como término de comparación, por remisión a la pronunciada por un órgano jurisdiccional distinto [la Audiencia Nacional en el recurso 230/09, sentencia de 3 de noviembre de 2010], concluye que el plazo de prescripción del derecho a liquidar un determinado ejercicio del impuesto sobre sociedades, en el que un sujeto pasivo se ha acogido al beneficio fiscal regulado en el artículo 27 de la Ley 19/1994, no se inicia cuando se presenta la autoliquidación correspondiente al mismo, sino una vez expirado el plazo de tres años que el apartado 4 de dicho precepto dispone para materializar la dotación en inversiones.

Por su parte, la sentencia aquí impugnada, también con remisión a un pronunciamiento anterior de la misma Sala sentenciadora, razona que, con ocasión de regularizar un ejercicio no prescrito, no cabe comprobar si se materializó la dotación a la RIC en uno anterior que sí lo estaba, añadiendo que, por lo dispuesto en el artículo 27.8 de la Ley 19/1994, las consecuencias del incumplimiento de algunos de los requisitos de la RIC deberán tener reflejo en el ejercicio en el que se produce el mismo, mediante la integración en la base imponible de las cantidades que en su día dieron lugar a su reducción. Por usar las palabras del precedente en que se apoya [la sentencia de 20 de noviembre de 2012 (recurso 383/09)], puede inspeccionarse el mantenimiento en ejercicios no prescritos de la inversión en que se materializó la dotación durante el plazo de cinco años a que se refiere el artículo 27.5, pero con ocasión de esta tarea no es posible comprobar el ejercicio en que se realizó la materialización si estaba prescrito y, por ello, constatar su realidad o su corrección.

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.

Lleva razón el abogado del Estado cuando expresa que las diferencias fácticas entrambos supuestos resultan irrelevantes a los efectos de este recurso de casación para la unificación de doctrina. 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?

Tercero.

Sentado lo anterior, hemos de avanzar que, a juicio de esta Sala, 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.

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 (artículo 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 (artículo 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 (artículo 27, apartado 5, en relación con el 3). 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 (artículo 27.8), reducción que tiene lugar en el ejercicio de la dotación (artículo 27, apartados 1 y 2).

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. En otras palabras, la ventaja fiscal que se reconoce al sujeto pasivo del impuesto sobre sociedades esta sometida a los indicados requisitos, como *conditio sine qua non*. 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.

Ya hemos dicho [sentencia de 10 de diciembre de 2012 (casación 793/11, FJ 3º), recordando la de 28 de junio de 2012 (casación 2037/10, FJ 3º), en la que nos remitimos a lo dicho en la de 7 de julio de 2011 (casación para la unificación de doctrina 235/07, FJ 4º)] que del artículo 27 de la Ley 19/1994 se desprende que, para la consolidación del beneficio fiscal, resulta necesario que el sujeto pasivo cumpla los requisitos de constitución de la reserva mediante dotación, mantenimiento y materialización de la misma y permanencia de la inversión, además de figurar en los balances con absoluta separación y título apropiado.

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 (artículo 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 sólo en dicho momento se consolida definitivamente el beneficio fiscal en cuestión.

Carece de toda lógica que se puede consolidar por prescripción la RIC dotada cuando la inversión ni siquiera se materializó y que no quepa hacerlo cuando sí lo fue, expirando el plazo de materialización al mismo tiempo en ambos casos, con el argumento de que en el segundo supuesto la inversión materializada no ha sido mantenida después durante el tiempo legalmente exigido. A este inaceptable resultado exegético conduce, precisamente, la doctrina sentada por la sentencia recurrida, en la que partiendo de la ficción de la "estanqueidad" de las dos fases temporales que cabe apreciar para el mantenimiento del beneficio fiscal, cuando examina la posibilidad de que la Administración tributaria compruebe el cumplimiento de los requisitos legalmente previstos a tal efecto, se acepta, por efecto de la prescripción, no sólo que la RIC dotada se materializó en plazo, aun cuando no se hizo, sino que además se mantuvo la inversión durante cinco años, a sabiendas de que ni siquiera existió.

Lleva pues toda la razón la Audiencia Nacional, a la que se remite la sentencia de contraste, cuando afirma que hasta el transcurso de los mencionados plazos (aun cuando aluda solamente al de tres años) no puede determinarse si es procedente o no el beneficio.

Con esta doctrina 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 sólo 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 artículo 27.8).

Con el alcance expresado 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.

Cuarto.

Por tanto, no resulta ajustada a derecho la doctrina conforme a la que se resuelve en la sentencia impugnada, siendo la correcta la que se contiene en la aportada como término de comparación.

Procede, en consecuencia, casar la sentencia de instancia y resolver el debate planteado con arreglo a la doctrina ajustada a derecho (artículo 98.2 de la Ley de esta jurisdicción).

Nadie discute, ni siquiera la compañía recurrida, que no llegó a materializar la dotación que realizó en el ejercicio 1997, materialización que debería haber realizado en el ejercicio 2001, respecto del que el derecho de la Administración a fijar la deuda tributaria ya había prescrito cuando se iniciaron las actuaciones inspectoras (20 de noviembre de 2006). Sin embargo, en el ejercicio 2002, la Administración comprobó que no había cumplido con la condición prevista en el artículo 27.4 de la Ley 19/1994, por lo que puso en marcha la previsión contenida en el apartado 8 del mismo precepto, sin que, por lo razonado en el anterior fundamento de derecho, se haya con ello

desconocido el artículo 66.1.a) de la Ley General Tributaria de 2003 , en relación con el 67.1, segundo párrafo, de la misma.

En consecuencia, el recurso contencioso-administrativo instado por Cruchan, S.L., debe ser desestimado y confirmados los actos administrativos impugnados.

Quinto.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 139.2 de la Ley de esta jurisdicción , no procede hacer un pronunciamiento sobre las costas de este recurso de casación, solución que, a la vista del apartado 1 del mismo precepto, en la redacción aplicable a este litigio [la anterior a la Ley 37/2011, de 10 de octubre (BOE de 11 de octubre)], hemos de alcanzar para las de instancia.

FALLAMOS

Acogemos el recurso de casación para la unificación de doctrina 2598/13, interpuesto por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO contra la sentencia dictada el 15 de marzo de 2013 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección 1ª), con sede en Santa Cruz de Tenerife, del Tribunal Superior de Justicia de Canarias en el recurso 249/11 , que casamos y anulamos.

En su lugar:

1º) Desestimamos el recurso contencioso-administrativo instado por Crichan, S.L., frente a la resolución aprobada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias el 30 de marzo de 2011, que confirmó, en las reclamaciones acumuladas 38/02836/2007 y 38/02837/2007, la liquidación del impuesto sobre sociedades del ejercicio 2002 en cuantía de 53.044,39 euros (45.770,20 en concepto de cuota y 7.274,19 de intereses de demora) y la sanción de 21.064,96 euros, infligida por la conducta desarrollada en dicho periodo impositivo en relación con el mismo tributo.

2º) Declaramos que dichos actos administrativos son ajustados a derecho.

3º) No hacemos una expresa condena sobre las costas, tanto las de esta casación como las causadas en la instancia.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos Rafael Fernandez Montalvo Manuel Vicente Garzon Herrero Emilio Frias Ponce Angel Aguallo Aviles Joaquin Huelin Martinez de Velasco Jose Antonio Montero Fernandez Manuel Martin Timon Juan Gonzalo Martinez Mico PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Secretaria, certifico.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.