

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ073877

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 27 de mayo de 2019

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 437/2017

SUMARIO:

Regímenes especiales por razón del territorio. Canarias. Reserva para Inversiones en Canarias (RIC). IRPF. Impugnación de la Orden HFP/255/2017 de los modelos de declaración del IRPF e IP 2016.

Según el modelo de declaración de IRPF 2016, debe entenderse que el plazo de 3 años para materializar la RIC comienza desde el devengo del Impuesto correspondiente al ejercicio con cargo a cuyos rendimientos se ha dotado la RIC y los 3 años se computan desde el 31 diciembre 2013 y se extienden hasta el 31 diciembre 2016. Pero esta forma de entender el cómputo de 3 años para materializar la RIC es distinta a la que recogía el modelo de declaración de IRPF de ejercicios anteriores en los que también se incluía un apartado dedicado a la información sobre dotaciones y materializaciones de la RIC semejante al del modelo de 2016, el plazo de tres años se computaba desde un año más tarde. Lo que, además, era un criterio admitido pacíficamente por la Administración tributaria desde hace bastante tiempo tanto para el IRPF como para el IS y ello porque el devengo del impuesto correspondiente al ejercicio al que se ha dotado la RIC, a partir del cual se computan los 3 años para materializar la RIC, es el devengo del impuesto correspondiente al ejercicio siguiente a aquel a cargo de cuyos rendimientos de actividades económicas o beneficios se dota la RIC, ya que esta dotación, en cuanto operación contable que es, se realiza en ese ejercicio posterior, de forma necesaria para las personas jurídicas sujetos pasivos del IS y habitualmente en el caso de las personas que tributan por IRPF. El plazo de dotación de la RIC se computa o bien desde el 31 diciembre coincidiendo con el periodo impositivo, o bien antes de la presentación del IRPF, después del cierre que es cuando se conoce el beneficio empresarial o profesional. Por ello, se distingue un periodo de tres años estricto, o por el contrario serían tres años a computar desde el siguiente a la presentación del IRPF, en cuyo caso, como dice la parte actora el modelo es incorrecto por establecer un estricto plazo de tres años para materializar la RIC. Por tanto el plazo de tres años se puede computar desde el siguiente a la presentación del IRPF correspondiente. Es obvio, que, ante ello, la obligación de la Orden Ministerial impugnada es que contemplara en el Anexo A2, Epígrafe: «Reserva para Inversiones en Canarias (Ley 19/1994). Dotaciones, materializaciones e inversiones anticipadas» el espacio o casilla correspondiente para efectuar la RIC para el año 2012, es decir, a fin de que se compute ese periodo de los tres años en la forma mencionada en la presente sentencia, motivo por el cual debe anularse dicho Anexo A2.

PRECEPTOS:

Ley 19/1994 (Modificación Régimen Económico y Fiscal de Canarias), art. 27.

Orden HFP/255/2017 (Modelos de declaración del IRPF e IP 2016), Anexo I.

RD-Ley 15/2014 (Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias), disp. trans. única.

PONENTE:

Doña Begoña Fernández Dozagarat.

Magistrados:

Doña BEGOÑA FERNANDEZ DOZAGARAT

Don JUAN CARLOS FERNANDEZ DE AGUIRRE FERNANDEZ

Don LUIS HELMUTH MOYA MEYER

Doña MARIA JESUS VEGAS TORRES

Don RAFAEL MOLINA YESTE

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SÉPTIMA

Núm. de Recurso: 0000437 / 2017

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 02984/2017

Demandante: ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE ASESORES FISCALES

Procurador: D^a SILVIA VÁZQUEZ SENIN

Demandado: MINISTERIO DE HACIENDA Y ADMINISTRACIONES PUBLICAS

Abogado Del Estado

Ponente Ilma. Sra.: D^a. BEGOÑA FERNANDEZ DOZAGARAT

S E N T E N C I A N^o:

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JUAN CARLOS FERNÁNDEZ DE AGUIRRE FERNÁNDEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D^a. BEGOÑA FERNANDEZ DOZAGARAT
D. LUIS HELMUTH MOYA MEYER
D. MARIA JESUS VEGAS TORRES
D. RAFAEL MOLINA YESTE

Madrid, a veintisiete de mayo de dos mil diecinueve.

Visto el recurso contencioso administrativo número 437/2017 , que ante esta Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, Sección Séptima, ha promovido LA ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE ASESORES FISCALES. (AEDAF) representada por la Procuradora D^a Silvia Vázquez Senin, contra la Orden Ministerial HFP/255/2017 de 21 marzo por la que se aprueban los modelos de declaración del Impuesto Renta Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio 2016; se ha personado la Administración General del Estado, representada por el Abogado del Estado. Siendo ponente la señora D^a BEGOÑA FERNANDEZ DOZAGARAT, Magistrada de esta Sección.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero :

Por LA ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE ASESORES FISCALES. (AEDAF) representada por la Procuradora D^a Silvia Vázquez Senin, se interpone recurso contencioso administrativo contra la Orden Ministerial HFP/255/2017 de 21 marzo por la que se aprueban los modelos de declaración del Impuesto Renta Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio 2016.

Segundo :

Por decreto de fecha 24 mayo 2017 se admitió el precedente recurso y se reclamó a la Administración demandada que en el plazo de veinte días remitiese el expediente administrativo y realizase los emplazamientos legales.

Tercero :

Una vez recibido el expediente, por diligencia de ordenación se concedió a la parte recurrente el plazo de veinte días para que formalizase la demanda, y por diligencia de ordenación se dio traslado al Sr. Abogado del Estado para que contestase la demanda en el plazo de veinte días.

Cuarto :

Por auto de fecha 13 noviembre 2017 se recibió el presente recurso a prueba y una vez practicadas aquellas que se declararon pertinentes se declaró concluso el presente procedimiento.

Quinto :

Por auto de fecha 13 noviembre 2017 se fijó la cuantía del presente procedimiento como como indeterminada.

Se señaló para deliberación y fallo el día 30 abril 2019, continuando la misma los días 14 mayo y 21 mayo 2019.

FUNDAMENTOS JURIDICOS

Primero :

La parte recurrente, la ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE ASESORES FISCALES (AEDAF) interpone recurso contencioso administrativo contra la Orden HFP/255/2017 de 21 marzo por la que se aprueban los modelos de declaración del IRPF e Impuesto del Patrimonio ejercicio 2016 que incluye en el último apartado de su anexo 2 varias casillas o espacios que deben cumplimentar los contribuyentes relativos al beneficio fiscal de la Reserva para Inversiones en Canarias .

Dice la demanda que bajo el encabezamiento Dotaciones, materializaciones o inversiones anticipadas se recogen 4 columnas divididas en distintas casillas o espacios donde debe especificarse:

El importe de las dotaciones de la Reserva para Inversiones en Canarias, RIC, 2013, 2014, 2015 y 2016.

El importe de las inversiones efectuadas en 2016 en relación con cada una de las dotaciones de los ejercicios 2013, 2014, 2015 y 2016, especificadas en la 1ª columna, separando dos grupos de inversiones, las previstas en las letras A, B, B bis y D (1º), art. 27.4, de un lado (segunda columna, casillas 657, 660, 664 y 668); y las previstas en las letras C y D 82º a 5º) de otro lado (tercera columna, casillas 658, 661, 665 y 669).

En relación con cada una de las dotaciones de los ejercicios 2014, 2015 y 2016, el importe pendiente de materializar (cuarta columna, casillas 662, 666 y 670).

Considera que la explicación de esta información de dotaciones y materializaciones de la RIC requerida en el Anexo A.2 del modelo se encuentra en la naturaleza y modo de funcionamiento de este beneficio fiscal, derivado de su regulación sustantiva en el art. 27 Ley 19/1994 que dispone: " Las cantidades destinadas a la reserva para inversiones en Canarias deberán materializarse en el plazo máximo de tres años, contados desde la fecha del devengo del impuesto correspondiente al ejercicio en que se ha dotado la misma en la realización de alguna de las ... inversiones que se señalan a continuación" .

De lo que se deduce que en el modelo de 2016, Anexo A.2, se entiende que el año 2016 es el último en el que se podrían realizar dentro del plazo legal materializaciones de las dotaciones de la RIC del ejercicio 2013. Esto es lo que se deduce al no incluir información de las inversiones realizadas en 2012 o anteriores.

Esto es, que en el año 2016 es el último año en que se pueden efectuar de forma temporánea materializaciones de las dotaciones de la RIC del ejercicio 2013, que es lo que justificaría que no se incluya en relación con las dotaciones del ejercicio 2013 un casilla que ponga " Pendiente de materializar ".

Según el modelo de declaración de IRPF 2016, debe entenderse que el plazo de 3 años para materializar el RIC, art. 27.4, comienza desde el devengo del Impuesto correspondiente al ejercicio con cargo a cuyos rendimientos se ha dotado la RIC: los 3 años se computan desde el 31 diciembre 2013 y se extienden hasta el 31 diciembre 2016.

Pero esta forma de entender el cómputo de 3 años para materializar la RIC es distinta a la que recogía el modelo de declaración de IRPF de ejercicios anteriores en los que también se incluía un apartado dedicado a la información sobre dotaciones y materializaciones de la RIC semejante al del modelo de 2016, el plazo de tres años se computaba desde un año más tarde. Lo que, además, era un criterio admitido pacíficamente por la Administración tributaria desde hace bastante tiempo tanto para el IRPF como para el Impuesto de Sociedades y ello porque el devengo del impuesto correspondiente al ejercicio al que se ha dotado la RIC, a partir del cual se computan los 3 años para materializar la RIC, es el devengo del impuesto correspondiente al ejercicio siguiente a aquel a cargo de cuyos rendimientos de actividades económicas o beneficios se dota la RIC, ya que esta dotación, en cuanto operación contable que es, se realiza en ese ejercicio posterior, de forma necesaria para las personas jurídicas sujetos pasivos del Impuesto de Sociedades y habitualmente en el caso de las personas que tributan por IRPF.

Se pone como ejemplo los modelos de 2015, y se concluye manifestando que en el modelo de 2015 se entiende que es el último año en el que se pueden hacer materializaciones de las dotaciones de la RIC del ejercicio 2011, y no serían las del 2012, que sería el criterio del modelo 2016.

Ni en la exposición de motivos de la Orden ni en ningún lugar de su articulado se justifica este cambio de criterio. Y alega que la Orden 255/2017 es una norma reglamentaria de carácter interpretativo y ha innovado el ordenamiento jurídico. Los modelos de declaración o autoliquidación transforman o traducen la regulación sustantiva del tributo correspondiente convirtiéndola en una serie de casillas o apartados a rellenar, y en esta conversión se produce una interpretación de la norma. Pues bien, en el presente caso se ha dado una interpretación que va más allá de los que se deriva en la norma sustantiva, se está introduciendo una nueva norma. Ese carácter innovador queda confirmado desde la perspectiva que afecta a un impuesto periódico el IRPF, respecto al que cada año se aprueba un modelo de declaración en relación con el nuevo ejercicio. Y en el modelo del 2016, aprobado por la Orden 255/2017, se introduce una variación de criterio acerca del modo de entender el plazo de tres años para materializar las dotaciones de la RIC por parte de las personas físicas contribuyentes del IRPF, art. 27.4 Ley 19/1994 . En el nuevo modelo se recoge que el plazo para materializar las dotaciones a la RIC de un determinado ejercicio, finaliza a los 3 años, computados desde el devengo del impuesto del ejercicio de obtención de los rendimientos de actividad económica a cuyo cargo se dota la RIC y no desde el devengo del impuesto del ejercicio en que se dota formalmente la RIC., que es el siguiente a aquel en el que se obtienen los rendimientos de actividades económicas a cargo de los cuales se dota la RIC.

El modelo de declaración es de obligado cumplimiento y su incumplimiento podría generar infracciones y sanciones tributarias. La norma jurídica contenida en el apartado dedicado a la RIC del anexo A2 del modelo de declaración no es conforme a derecho por infracción de los límites formales y materiales de la potestad reglamentaria. Es una disposición nula de pleno derecho. Se infringe el art. 222.3 LO 3/1989 por la omisión del preceptivo dictamen del Consejo de Estado. El modelo de declaración en cuanto instrumento inicial básico para la aplicación de la normativa tributaria sustantiva realiza una tarea de interpretación de dicha normativa al transformar esta en casillas o espacios a rellenar. Y en ocasiones, en esta tarea de interpretar, se añade algo que la normativa no establece. Por tanto se está innovando, y no se ha solicitado el informe del Consejo de estado.

Vulneración del principio de interdicción a la arbitrariedad de los poderes públicos. La orden impugnada ha vulnerado el principio de interdicción a la arbitrariedad de los poderes públicos pues no hay ninguna motivación que justifique que el modelo cuestionado recoja un criterio diferente al de 2015 y anteriores en el modo de interpretar el art. 27.4 Ley 19/94 . Vulneración del principio de seguridad jurídica al establecer una regulación normativa con efectos retroactivos que constituye un caso de retroactividad auténtica o de grado máximo. Vulneración del principio de confianza legítima. Vulneración del principio de jerarquía normativa. . Y suplica que se estime la demanda interpuesta y que se dicte sentencia mediante la cual se declare, por las razones expuestas, la nulidad de pleno derecho del apartado RIC del apartado A2 del modelo IRPF 2016, aprobado por Orden HFP/255/2017, de 21 de marzo, por la que se aprueban los modelos de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio, ejercicio 2016, se determinan el lugar, forma y plazos de presentación de los mismos, se establecen los procedimientos de obtención, modificación, confirmación y presentación del borrador de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se determinan las condiciones generales y el procedimiento para la presentación de ambos por medios telemáticos o telefónicos y por la que se modifica la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre, por la que se regulan los procedimientos y las condiciones generales para la presentación de determinadas autoliquidaciones, declaraciones informativas, declaraciones censales, comunicaciones y solicitudes de devolución, de naturaleza tributaria. Con imposición de costas a la parte demandada.

El Abogado del Estado en su escrito de contestación a la demanda se opuso a su estimación, con imposición de costas a la parte actora.

Tercero :

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 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).

La configuración del beneficio fiscal de la RIC, a tenor de lo contemplado en el artículo 27 de la Ley 19/1994 , ya sea como reducción en la base imponible del impuesto sobre sociedades, para sociedades y demás entidades jurídicas (apartado 1), o como deducción en la cuota íntegra del impuesto sobre la renta de las personas físicas, para los sujetos pasivos de este último tributo (apartado 9), se condiciona al cumplimiento de ciertos requisitos la RIC constituye un importante estímulo fiscal a la realización en Canarias de actividades económicas que fomenten la creación de riqueza y el desarrollo económico de la Islas, El acomodo del incentivo fiscal a su finalidad exige que exclusivamente se beneficien de su aplicación las ganancias obtenidas en la realización de actividades económicas, empresariales o profesionales, que supongan la ordenación por cuenta propia de factores productivos para colocar un bien o servicio en el mercado.

Cuarto :

La Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias articula las bases que regulan la vida económica de canarias. Y esta Ley ha sufrido una modificación con el Real Decreto-ley 15/2014, de 19 de diciembre, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias. Este Real Decreto-ley recoge en sus disposiciones adicionales los compromisos que traen causa del ordenamiento comunitario. Y modifica la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

Así en la Disposición transitoria única se dice: " Reserva para inversiones en Canarias .

Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2015, se introducen las siguientes modificaciones en la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias:

Uno. Se modifican los apartados 2, 4, 5, 6, 8, 11, 13, 16 y 17 del artículo 27, y se deroga el apartado 10, quedando aquellos redactados de la siguiente manera:

"4. Las cantidades destinadas a la reserva para inversiones en Canarias deberán materializarse en el plazo máximo de tres años, contados desde la fecha del devengo del impuesto correspondiente al ejercicio en que se ha dotado la misma, en la realización de alguna de las siguientes inversiones ...".

Y es el cómputo de este plazo el que resulta cuestionado por la parte actora.

Quinto :

Ha sido reconocido por el TEAC en resolución de 8 febrero 2018 en el sentido de que las personas físicas pueden dotar a la RIC al cierre del ejercicio, esto sería el 31 diciembre de cada año, coincidiendo con el periodo impositivo. Pero esto en modo alguno es obligatorio puesto que pueden dotar a la RIC en el ejercicio siguiente. El plazo de tres años, conforme al art. 27.4 mencionado es del plazo de tres años contados desde la fecha del devengo del impuesto correspondiente al ejercicio en que se ha dotado la misma, en la realización de alguna de las siguientes inversiones.... La propia Administración ha establecido que se podía invertir desde el mismo periodo impositivo en que se obtenía el beneficio con el cual se dotaba la RIC, aunque siempre será con posterioridad al momento de obtención de los ingresos. Así que ese plazo de dotación comienza en el ejercicio siguiente a la obtención del beneficio con el cual se dota la reserva.

Lo anterior determina que las personas físicas contarán con un plazo efectivo para materializar la RIC de tres o cuatros años, en función de cuándo hayan realizado el asiento contable de la dotación de la reserva. En este sentido hay que destacar la Dirección General de Tributos, la consulta Vinculante 24 abril 2001 que dice: "La norma legal marca el final del plazo para invertir las cantidades que se benefician del incentivo fiscal, sin concretar desde cuando puede realizarse dicha inversión. Por lo tanto, no hay impedimento legal para entender que la inversión pueda hacerse desde que la obtención de ingresos proporciona capacidad para financiarla, sin necesidad de esperar a un momento ulterior, como puede ser el de la Junta General que decide la aplicación del beneficio del ejercicio. Dicho plazo, tal y como indica expresamente el precepto, no indica desde cuando podrá materializarse la RIC, sino que se refiere plazo máximo del que se dispondrá para realizar las inversiones necesarias para dicha materialización y al inicio de su cómputo. Por lo tanto, de acuerdo con el objetivo que persigue el presente incentivo fiscal, y con el tenor literal de la norma legal, la reinversión de los beneficios generados en Canarias (la adquisición de los activos a los que se refiere el apartado 4 del artículo 27 de la Ley 19/1994) podrá realizarse desde el mismo momento en el que se hayan obtenido los ingresos que quedarán libres de tributación, sin que sea necesario esperar al acuerdo de dotación contable de la reserva".

Una vez que queda confirmado que el plazo de dotación de la RIC se computa o bien desde el 31 diciembre coincidiendo con el periodo impositivo. O bien antes de la presentación del IRPF, después del cierre que es cuando se conoce el beneficio empresarial o profesional, de ahí que se distinga un periodo de tres años estricto, o por el contrario serían tres años a computar desde el siguiente a la presentación del IRPF, en cuyo caso, como dice la parte actora el modelo es incorrecto por establecer un estricto plazo de tres años para materializar la RIC. Y olvida que ese plazo de tres años se puede computar desde el siguiente a la presentación del IRPF correspondiente. Es obvio, que, ante ello, la obligación de la Orden Ministerial impugnada es que contemplara en el Anexo A2, epígrafe: "Reserva para Inversiones en Canarias (Ley 19/1994). Dotaciones, materializaciones e inversiones anticipadas " el espacio o casilla correspondiente para efectuar la reserva para inversiones en Canarias para el año 2012, es decir, a fin de que se compute ese periodo de los tres años en la forma mencionada en la presente sentencia.

Por lo expuesto, se estima el presente recurso contencioso administrativo y con arreglo al art. 139 LJCA no se hace expresa condena en costas ante las dudas de derecho suscitadas.

Vistos los artículos citados y demás de general aplicación, la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, sección séptima, ha dictado el siguiente.

FALLO

Que debemos ESTIMAR Y ESTIMAMOS el recurso contencioso-administrativo número 437/2017 , que ante esta Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, Sección Séptima, ha promovido LA ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE ASESORES FISCALES. (AEDAF) representada por la Procuradora D^a Silvia Vázquez Senin, contra la Orden Ministerial HFP/255/2017 de 21 marzo por la que se aprueban los modelos de declaración del Impuesto Renta Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio 2016, anulándose el Anexo

A2, epígrafe: "Reserva para Inversiones en Canarias (Ley 19/1994). Dotaciones, materializaciones e inversiones anticipadas " por las razones expuestas.

No se hace expresa condena en costas.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción , justificando el interés casacional objetivo que presenta.

Así por esta sentencia, de la que se unirá certificación a los autos, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

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.