

R. CASACION núm.: 7966/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Ángel Aguallo Avilés

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

LETRADO: Alberto Rodríguez Perera

TRIBUNAL SUPREMO
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Sección Segunda
Sentencia núm. 651/2021

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Rafael Fernández Valverde, presidente

D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 10 de mayo de 2021.

Esta Sala ha visto constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados y la Sra. Magistrada que figuran indicados al margen, el recurso de casación núm. **7966/2019**, interpuesto por abogado del Estado en representación y defensa de la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, contra la sentencia de 22 de julio de 2019 dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, Sección Primera (rec. núm. 359/2018).

Habiéndose personado como parte recurrida, [REDACTED], representada por la procuradora D^a. Elisabet Fátima Rivero Marrero, en las presentes actuaciones.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Ángel Aguallo Avilés.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 22 de julio de 2019, que estimó el recurso formulado por [REDACTED] [REDACTED] contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias [«TEARC»] de 29 de junio de 2018, que desestimó la reclamación núm. 35-01531-2015, por el concepto Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2010 y 2011.

2. Los hechos sobre los que ha versado el litigio, en lo que hace a las cuestiones que suscita el recurso que nos ocupa, son los siguientes:

A) Por parte de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT en Canarias se realizaron actuaciones inspectoras que tenían como destinataria la entidad hoy recurrida en relación con el Impuesto sobre Sociedades.

B) Como resultado de aquellas actuaciones y de la declaración de invalidez de una inversión anticipada como materialización de una reserva de inversiones de Canarias (RIC), por causa del incumplimiento de la obligación de comunicación a la Administración Tributaria de la inversión anticipada realizada y de su sistema de financiación, se emitió una liquidación con resultado de deuda a ingresar por haberse eliminado el beneficio fiscal aplicado por el obligado.

C) Disconforme con la actuación administrativa se interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias que fue desestimada mediante resolución de fecha 29 de junio de

2018. «ESTE TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CANARIAS, acuerda DESESTIMAR la presente reclamación económico-administrativa»

SEGUNDO.- La sentencia de instancia.

Frente al citado acuerdo desestimatorio, § [REDACTED] interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de la Canarias. Dicho recurso fue estimado por la sentencia ahora recurrida.

Razona así la sentencia ahora recurrida en sus fundamentos jurídicos:

«SEGUNDO.- En cuanto al fondo del asunto, estimamos los argumentos del recurrente.

Es necesario destacar que estamos de acuerdo con la resolución impugnada, en que es necesario, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 27.11 de la Ley 19/1994 preciso para poder acogerse a la posibilidad de materializar la RIC a través de inversiones anticipadas, el cumplimiento de las obligaciones formales contenidas en el mismo como es la comunicación en que se informe, en la declaración del impuesto, a la Administración Tributaria de las inversiones anticipadas realizadas y su sistema de financiación. Exigencia, que debe ser objeto de una interpretación rigurosa, dados los beneficios que se obtienen en la RIC.

Sin embargo, en este caso la administración reconoce la aptitud de la inversión realizada para materializar anticipadamente la RIO, pero opone el Incumplimiento del deber de comunicar la inversión en las cuentas anuales, en la declaración del IS 2007 y en el sistema de financiación.

Es por ello que debemos tener en cuenta las circunstancias del caso:

1.- Es pacífico que se realizó correctamente la inversión o materialización anticipada.

2- La inversión se materializó en el ejercicio 2007, en el que entró en vigor una modificación legislativa que consideramos importante, a los efectos de tomar una decisión.

La redacción vigente del precepto hasta el 31 de diciembre de 2007, sí que establecía como sanción la pérdida del beneficio fiscal, en caso de incumplimiento de la obligación de realizar la comunicación:

«27. 10. Los sujetos pasivos a que se refiere este artículo podrán llevar a cabo inversiones anticipadas de futuras dotaciones a la reserva para inversiones, siempre que cumplan los restantes requisitos exigidos en el mismo y las citadas dotaciones se realicen con cargo a beneficios obtenidos hasta el 31 de diciembre de 2006.

Se comunicará la citada materialización y su sistema de financiación conjuntamente con la declaración del Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre la Renta de no Residentes o el

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del período impositivo en que se realicen las inversiones anticipadas.

El incumplimiento de cualquiera de los requisitos previstos en este apartado ocasionará la pérdida del beneficio fiscal y será de aplicación lo previsto en el apartado 8 de este artículo».

A partir del 31 de diciembre de 2006, en virtud del Real Decreto-ley 12/2006, de 29 de diciembre, que modificó la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, y el Real Decreto-ley 2/2000, de 23 de junio se modificó la redacción del anterior artículo 27.10 la redacción del precepto renumerado fue la siguiente:

«27.11. Los sujetos pasivos a que se refiere este artículo podrán llevar a cabo inversiones anticipadas, que se considerarán como materialización de la reserva para inversiones que se dote con cargo a beneficios obtenidos en el período impositivo en el que se realiza la inversión o en los tres posteriores, siempre que se cumplan los restantes requisitos exigidos en el mismo.

Las citadas dotaciones habrán de realizarse con cargo a beneficios obtenidos hasta el 31 de diciembre de 2013.

La citada materialización y su sistema de financiación se comunicarán conjuntamente con la declaración del Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre la Renta de no Residentes o el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del período impositivo en que se realicen las inversiones anticipadas.»

Las consecuencias del incumplimiento en el artículo:

«27. 16. La disposición de la reserva para inversiones con anterioridad a la finalización del plazo de mantenimiento de la inversión o para inversiones diferentes a las previstas en el apartado 4 de este artículo, así como el incumplimiento de cualquier otro de los requisitos establecidos en este artículo, salvo los contenidos en sus apartados 3. 10 v 13. 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 ocurrieran estas circunstancias, de las cantidades que en su día dieron lugar a la reducción de aquélla o a la deducción de ésta, sin perjuicio de las sanciones que resulten procedentes»

La conclusión a la que llegamos es que El Real Decreto-ley 12/2006, de 29 de diciembre, por el que se modifican la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, y el Real Decreto-ley 2/2000, de 23 de junio que modificó la redacción del anterior artículo 27.10 ya no establece la pérdida del beneficio fiscal e Inmediata integración en la base imponible por el hecho de no haber realizado el plan de inversiones (26.10) o no incluirlo en la memoria de cuentas anuales (26.13) o en el balance (26.3). Todas estas acciones tienen vinculación inmediata y directa con las declaraciones del Impuesto de Sociedades, a las que están ineludiblemente ligadas, en tanto, si no están en el balance o en las cuentas anuales tampoco estarán en la declaración del IS.

El fin de la reforma según su exposición de motivos fue reforzar los mecanismos de control de la aplicación de estas ventajas fiscales, entre los que destacan la obligación de presentar un plan de inversiones, la inclusión de determinada información relevante a estos efectos en la

memoria de las cuentas anuales y el establecimiento de un régimen sancionador específico. Es por ello que se imponen sanciones por los citados incumplimientos pero no la pérdida del beneficio. Consecuencia que es extremadamente gravosa, cuando en el caso, lo que consta es un incumplimiento formal, puesto que, se acepta por la administración que la materialización y dotación se realizó correctamente.

La invocada consulta vinculante de la DGT V0933/2010, de 12 de mayo de 2010, decidió en relación a la falta de presentación de un plan de inversiones que se había cometido una infracción tributaria leve que será sancionada con multa pecuniaria proporcional del 2 por ciento del importe de la dotación efectuada a la reserva para inversiones a cuya materialización pero no la integración en la base imponible de las cantidades que redujeron la base.

Se aceptan, por tanto, las conclusiones del demandante. Añadiendo a los argumentos expuesto, que las citadas obligaciones fueron finalmente cumplidas si bien de forma extemporánea.»

TERCERO.- Preparación y admisión del recurso de casación.

1. La Administración General del Estado preparó recurso de casación mediante escrito fechado el 9 de octubre de 2019.

2. En dicho escrito, el abogado del Estado identificó como normas infringidas el artículo 27, apartados 11, 16 y 17 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, en la redacción dada a los mismos por el Real Decreto Ley 12/2006, de 29 de diciembre, aplicable al caso *ratione temporis*, en relación con el artículo 12.1 y 2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).

3. La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación por auto de fecha 31 de octubre de 2019 y la Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo lo admitió en otro de 28 de mayo de 2020, en el que aprecia que concurre en este recurso de casación la circunstancia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia prevista en el apartado 2.f) del artículo 88 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA), precisando, por remisión a autos anteriores, que la cuestión que presenta ese interés es la siguiente:

«Determinar si, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley 19/1994, que modifica el régimen económico de Canarias, en la redacción dada por el Real Decreto-ley 12/2006, de 29 de diciembre, aplicable racione temporis, que regula la reserva para inversiones en Canarias, el incumplimiento de la obligación de comunicación de la materialización de la inversión y su sistema de financiación en la declaración del impuesto del periodo en que se realice la inversión anticipada debe conllevar, de manera automática, la pérdida del beneficio fiscal aplicado o si, por el contrario, tal exigencia constituye un requisito formal para cuya inobservancia no está prevista tal consecuencia»

CUARTO.- Interposición del recurso de casación.

1. La Administración General del Estado interpuso el recurso de casación mediante escrito fechado el 18 de junio de 2020, que observa los requisitos legales.

2. Manifiesta el Abogado del Estado en su escrito que la cuestión se circunscribe a *«si, el incumplimiento, reconocido, por parte del sujeto pasivo del IS (lo que no se discute), de la obligación de comunicar la materialización de la inversión anticipada y su sistema de financiación en la autoliquidación del IS del ejercicio 2007, contenida en el artículo 27.11 de la Ley 19/1994, constituye un incumplimiento de carácter sustancial, como entiende la Administración tributaria, lo que determinaría la imposibilidad de aceptar como apta para materializar la RIC dotada en ese ejercicio y la integración por el sujeto pasivo, en la base imponible del IS del ejercicio en que ocurrieran estas circunstancias, de las cantidades que en su día dieron lugar a la reducción de aquellas (artículo 27.16) o, por el contrario, como postula la sentencia estimatoria, esa falta de comunicación no sería más que un incumplimiento formal sancionable como tal, pero que no determinaría en ningún caso, la no aplicación del beneficio fiscal.»* (págs. 3-4).

3. Tras reflejar la argumentación de la sentencia, ahora recurrida, y manifestar los preceptos infringidos por la misma, solicita «la estimación del recurso con consiguiente anulación de la sentencia estimatoria de la Sala de lo Contencioso Administrativo – Sección Primera – del TSJ de Canarias, de fecha 22 de julio de 2019, dictada en el recurso 359/2018 interpuesto por

██████████ contra resolución desestimatoria del Tribunal Económico Administrativo Regional de Canarias (TEARC), de 29 de junio de 2018, por ser contraria a derecho y que, interpretando correctamente el artículo 27, apartados 11 y 16 de la Ley 19/1994, que modifica el régimen económico de Canarias, en la redacción dada por el Real Decreto-ley 12/2006, de 29 de diciembre, aplicable *ratione temporis* al caso suscitado, fije como doctrina legal la siguiente:

“El incumplimiento de la obligación de comunicación de la materialización de la inversión y su sistema de financiación en la declaración del impuesto del periodo en que se realice la inversión anticipada, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 27, apartados 11 y 16 de la Ley 19/1994, que modifica el régimen económico de Canarias, en la redacción dada por el Real Decreto-ley 12/2006, de 29 de diciembre, debe conllevar, de manera automática, la pérdida del beneficio fiscal aplicado”.

La estimación del recurso ha de llevar a esa Sala a la desestimación del recurso del obligado contra la resolución del TEARC y a la confirmación, por tanto, de la liquidación recurrida» (pág. 17).

4. Para finalizar, suplica a la Sala que «dicte sentencia por la que, estimándolo, case la sentencia recurrida declarando que, el incumplimiento de la obligación de comunicación de la materialización de la inversión y su sistema de financiación en la declaración del impuesto del periodo en que se realice la inversión anticipada, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 27, apartados 11 y 16 de la Ley 19/1994, que modifica el régimen económico de Canarias, en la redacción dada por el Real Decreto-ley 12/2006, de 29 de diciembre, debe conllevar, de manera automática, la pérdida del beneficio fiscal aplicado, y, acto seguido, dicte fallo por el que se desestime el recurso contencioso administrativo interpuesto en la instancia confirmando la resolución del TEARC) impugnada» (pág. 18).

QUINTO.- Oposición al recurso de casación de la demandante en la instancia.

1. La representación procesal de la demandante en la instancia se ha opuesto al recurso de casación mediante escrito de 16 de julio de 2020, que observa los requisitos legales.

2. En dicho escrito, manifiesta *«De la literalidad del Fundamento de Derecho Segundo de la sentencia objeto de casación en el presente recurso, podrá deducirse inequívocamente que el mismo es estimado por la Sala de instancia en base a DOS MOTIVOS (independientes, uno del otro). Los siguientes:*

1. Principal. A partir del 01/01/2007, la normativa de la RIC ya no contempla la pérdida del beneficio fiscal e inmediata integración en la base imponible por el hecho de no haber realizado el plan de inversiones o no incluirlo en la memoria de cuentas anuales o en el balance. La nueva redacción regula un régimen de sanciones por estos incumplimientos formales, pero no la pérdida del incentivo. En concreto, la sentencia recurrida dispone lo siguiente (...).

2. Secundario o accesorio. Independientemente del motivo de estimación anterior, la sentencia estima también el recurso porque el obligado tributario, aún de modo extemporáneo, cumplió con las obligaciones formales de comunicación del plan de inversiones. Sobre este particular, dispone lo siguiente (...).

La Administración del Estado no impugna la sentencia recurrida por este segundo motivo de estimación. Por ello, aun en el hipotético caso de que esta Sala estimara los argumentos de contrario frente al ÚNICO motivo (obligación de comunicar el plan de inversiones) de casación aducido; con respecto al segundo motivo (la obligación fue cumplida por el contribuyente aún de forma extemporánea) de estimación de la sentencia en la instancia la contraparte no ha planteado recurso de casación alguno, ni el Auto de admisión del recurso lo contempla, como no puede ser de otro modo. En consecuencia, aun otorgándole la razón jurídica a la contraparte en el recurso de casación interpuesto, la sentencia recurrida seguiría siendo estimatoria por haber cumplido el contribuyente con las formalidades de comunicar las obligaciones relativas a la inversión anticipada.» (págs. 2-3).

3. Termina su escrito suplicando a la Sala que «Tenga por presentado este escrito con las copias que se acompañan y por formulada oposición al recurso de casación núm. 7966/2019, interpuesto contra la sentencia núm. 505/2019, de fecha 22 de julio de 2019, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Primera), del Tribunal Superior de Justicia de Canarias; y, en virtud de lo expuesto, dicte sentencia declarando no haber lugar al mismo y confirmando en todos sus extremos la sentencia de instancia, e imponiendo al recurrente las costas del presente proceso.» (pág. 11).

SEXTO.- Señalamiento para deliberación, votación y fallo.

Mediante providencia de 29 de julio de 2020, en virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA, la Sección acordó que no ha lugar a la celebración de vista pública, al considerarla innecesaria atendiendo a la índole del asunto.

Por providencia de 10 de febrero de 2021, se designó como ponente al Excmo. Sr. don Ángel Aguallo Avilés, fijándose como fecha para la deliberación, votación y fallo de este recurso el día 27 de abril de 2021, prosiguiendo la deliberación hasta la sesión del día 4 de mayo de 2021, día en el que efectivamente se deliberó, votó y falló, con el resultado que ahora se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del presente recurso de casación.

El objeto de este recurso de casación consiste en esclarecer si la sentencia impugnada, dictada por la Sala de esta jurisdicción radicada en Las Palmas de Gran Canaria, interpreta correctamente el precepto de la Ley 19/1994 sobre el que recae la proposición plasmada en el auto de admisión,

en relación con la transcendencia del incumplimiento de deberes formales en la pérdida del beneficio fiscal que conlleva la reserva para inversiones.

En particular, se nos interroga sobre si el incumplimiento de la obligación de comunicación de la materialización de la inversión y su sistema de financiación en la declaración del impuesto del periodo en que se realice la inversión anticipada -de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 27, apartados 11 y 16 de la Ley 19/1994, que modifica el régimen económico de Canarias, en la redacción dada por el Real Decreto-ley 12/2006, de 29 de diciembre-, debe conllevar, de manera automática, la pérdida del beneficio fiscal aplicado, tal como postula en el recurso la Administración del Estado recurrente o, por el contrario, tal pérdida puede ser matizada.

SEGUNDO.- Consideraciones jurídicas necesarias.

1. De los razonamientos de la sentencia de instancia en los que se fundamenta la estimación del recurso y el reconocimiento del derecho a la reserva para inversión, en su modalidad anticipada, cabe extraer las siguientes consideraciones:

1) Consta a la Sala sentenciadora, y en realidad no ha sido un hecho controvertido en el proceso que, pese al incumplimiento formal del deber de comunicación, se observó el requisito material de la inversión anticipada.

2) Esa inversión se produjo en 2007, dentro del plazo legalmente previsto.

3) Como indica la sentencia de instancia, reproducida en la parte pertinente, las obligaciones formales litigiosas fueron cumplidas, si bien de forma extemporánea.

2. La tesis que sustenta el recurso de casación formulado por el Abogado del Estado se funda en una interpretación formal y literal de la ley, que lleva consigo su aplicación muy rigurosa. Esta, en el artículo aplicado al

caso, el 27.11 de la Ley 19/1994 -según la redacción dada en el Real Decreto-ley 12/2006, de 29 de diciembre-, no prevé la pérdida del derecho material:

"11. Los sujetos pasivos a que se refiere este artículo podrán llevar a cabo inversiones anticipadas, que se considerarán como materialización de la reserva para inversiones que se dote con cargo a beneficios obtenidos en el período impositivo en el que se realiza la inversión o en los tres posteriores, siempre que se cumplan los restantes requisitos exigidos en el mismo. Las citadas dotaciones habrán de realizarse con cargo a beneficios obtenidos hasta el 31 de diciembre de 2013. La citada materialización y su sistema de financiación se comunicarán conjuntamente con la declaración del Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre la Renta de no Residentes o el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del período impositivo en que se realicen las inversiones anticipadas".

En cambio, la regulación precedente, enmendada por el apartado transcrito, sí preveía como consecuencia explícita la pérdida del beneficio fiscal.

"10. Los sujetos pasivos a que se refiere este artículo podrán llevar a cabo inversiones anticipadas de futuras dotaciones a la reserva para inversiones, siempre que cumplan los restantes requisitos exigidos en el mismo y las citadas dotaciones se realicen con cargo a beneficios obtenidos hasta el 31 de diciembre de 2006. Se comunicará la citada materialización y su sistema de financiación conjuntamente con la declaración del Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre la Renta de no Residentes o el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del período impositivo en que se realicen las inversiones anticipadas. El incumplimiento de cualquiera de los requisitos previstos en este apartado ocasionará la pérdida del beneficio fiscal y será de aplicación lo previsto en el apartado 8 de este artículo".

3. Hay que señalar que, en la expresada reforma legal, a la vez que parecen flexibilizarse los efectos de la inobservancia de los preceptivos

requisitos formales, a un tiempo, se establece un régimen sancionador propio, en el art. 27.17 de la Ley 19/1994:

"17. Constituyen infracciones tributarias graves los siguientes supuestos:

[...] Constituyen infracciones tributarias leves los siguientes supuestos:

... b) La no presentación del plan de inversión a que se refiere el apartado 10 de este artículo, que será sancionada con multa pecuniaria proporcional del 2 por ciento del importe de la dotación efectuada a la reserva para inversiones a cuya materialización debería haberse referido".

4. La tesis del Abogado del Estado, que constituye la base de su recurso de casación, pese a su rigor jurídico, no es posible compartirla, en la medida en que se fundamenta en la introducción del régimen sancionador específico que, además, en este caso concreto no ha sido aplicado. Sin embargo, relativiza la supresión expresa, en la redacción del art. 27.11 -a virtud de la que le confiere el 27.10 introducido en 2006- de la consecuencia sustantiva de pérdida del derecho a la inversión efectuada.

Por tanto, desde el punto de vista de la relevancia de las infracciones formales (en este caso, hay que repetir, hubo un cumplimiento tardío), importa considerar que en la norma anterior a la introducida en el Real Decreto-Ley 12/2006, se preveía de modo expreso que el incumplimiento de cualquiera de los requisitos que habían de comunicarse con la autoliquidación del IS o del IRPF, según los casos -materialización, sistema de financiación-, acarreaba automáticamente la pérdida de beneficio, efecto que no contiene, de modo explícito, la citada reforma, que la suprime del texto nuevo. La consecuencia, en su caso, es de orden sancionador, pero no determina la pérdida del derecho.

5. Así lo muestra, de un modo explícito y concluyente, la respuesta a la consulta vinculante DGT V0933/2010, de 12 de mayo de 2010, que declara

que *"...la falta de presentación de un plan de inversiones que se había cometido una infracción tributaria leve que será sancionada con multa pecuniaria proporcional del 2 por ciento del importe de la dotación efectuada a la reserva para inversiones a cuya materialización, pero no la integración en la base imponible de las cantidades que redujeron la base"*.

Si bien es cierto que las contestaciones a las consultas de la DGT no son vinculantes para los Tribunales de Justicia (STS de 1 de julio de 2000), no lo es menos que debe prevalecer al caso la reiterada doctrina del Tribunal Supremo sobre los actos propios de reconocimiento de derechos o situaciones favorables por la DGT, basados también en el principio de confianza legítima:

"...Es cierto que, como hemos dicho reiteradamente, las resoluciones de la DGT en que se da respuesta a consultas vinculantes despliegan tal efecto únicamente para la Administración, no para los Tribunales de justicia, y en ciertos términos y condiciones. Pero aun siendo ello así, si el criterio adoptado en ellas es favorable o beneficioso para el contribuyente, como aquí sucede, puede constituir un acto propio de opinión jurídica administrativa que, por su procedencia, autoridad y significación legal obliga a la propia Administración a seguir tal criterio frente a los contribuyentes, en favor de éstos" (de todas las muy numerosas sentencias de esta Sala sobre el concepto de ajuar doméstico, dictadas en 2019 y 20209).

Frente a ello, no puede imperar el criterio establecido en la resolución que se menciona en el escrito de interposición, la contestación a la consulta vinculante de la Dirección General de Tributos V1832-05, de 20 de septiembre, que se reconoce -dicha consulta- adoptada bajo la vigencia de la normativa anterior a 2007, lo que a juicio de la Administración *"...en nada cambia la consideración como requisito sustancial de dicha comunicación en la normativa vigente y aplicable al presente caso a partir de 2007"*, aseveración que no podemos compartir, dada la sustancial diferencia, precisamente en ese punto, entre ambas sucesivas versiones de la norma.

6. La jurisprudencia de este Tribunal Supremo, en general, en la materia que nos ocupa en este recurso -la Reserva para Inversiones en Canarias, en siglas RIC-, ha confirmado diversas sentencias, en la casación común anterior y en el recurso de casación para la unificación de doctrina, en que se asociaba al incumplimiento de los requisitos formales -normalmente, la consignación separada en el balance- la pérdida del beneficio fiscal de la materialización de la RIC. No obstante, esa doctrina se basa en que el incumplimiento formal, en realidad, tiene generalmente un efecto sustantivo, un porqué no limitado al mero ámbito adjetivo o probatorio, sino que su falta impide a la Administración conocer y comprobar la sustantividad del Derecho.

Alguna sentencia, *contrario sensu*, parece sugerir que, si se tratara de un requisito formal, pero el cumplimiento estuviera acreditado, la solución sería diferente. Así, la STS de 6 de febrero de 2012, recaída en el recurso de casación nº 4557/2008, declara:

"... ha de destacarse en qué consistió el incumplimiento que se produjo en el caso enjuiciado: la dotación a la reserva para inversiones en Canarias fue contabilizada el 30 de junio de 1997 con cargo a la cuenta de capital, en vez de hacerse con cargo a la cuenta de pérdidas y ganancias. No es éste, como sostienen los recurrentes, un simple incumplimiento formal, porque el apartado 9 del artículo 27 de la Ley 19/1994 exigía destinar a la reserva para inversiones los rendimientos netos de explotación del ejercicio provenientes de actividades empresariales realizadas mediante establecimientos situados en Canarias, y la contabilización de dicha reserva con cargo a la cuenta de capital no permite confirmar que los fondos con los que se dotó tuvieran dicho origen, «sin que la actora haya aportado prueba pericial contable de contrario que desvirtúe lo expuesto», tal y como afirma la Sala de instancia en el fundamento de derecho cuarto, in fine, de la sentencia recurrida..."

Por su parte, la sentencia de 6 de marzo de 2014, pronunciada en el recurso de casación nº 6439/2011, va más allá y desestima el recurso del Abogado del Estado, con esta argumentación:

"... 7. Frente a la invocada doctrina jurisprudencial sobre la interpretación restrictiva de las normas sobre beneficios fiscales, el artículo 3.2 de la Ley General Tributaria dispone que la aplicación del sistema tributario "se basará en los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales". No parece – como dice la sentencia recurrida—que resulte conforme con tales principios (sobre todo con el de proporcionalidad) declarar la pérdida de un beneficio fiscal por la falta de constatación en la Memoria de una entidad absorbente del disfrutado por las absorbidas cuando, como se ha constatado, aquella sociedad cumple escrupulosamente los requisitos legales que configuran el beneficio (incluidos los de carácter contable), expresa mediante actos constatados su voluntad de reconocerlo y asumir las cargas u obligaciones derivadas del mismo".

Es el criterio reiterado de este Tribunal Supremo, además, en el ámbito de los impuestos especiales. Así, la sentencia de 27 de febrero de 2018, dictada en el recurso de casación nº 914/2017, afirma:

"[...] A) El mero incumplimiento formal de las condiciones reglamentarias establecidas para justificar la finalidad a la que la ley anuda la exención o el sometimiento de las entregas de gasóleo a un tipo reducido en el impuesto sobre hidrocarburos no puede acarrear la automática pérdida de la ventaja fiscal cuando, no obstante tal incumplimiento, se acredita suficientemente que los productos sometidos al mismo han sido destinados a los fines que la justifican. Consecuentemente, no le cabe a la Administración tributaria negar al sujeto pasivo el sometimiento a un tipo reducido (en su caso la exención) y exigirle el pago al tipo ordinario sin poner en cuestión que el producto haya sido destinado a los fines que justifican la aplicación del beneficio fiscal, con el exclusivo fundamento de que ha incumplido alguna o algunas de dichas obligaciones formales".

En el mismo sentido, la sentencia de 10 de septiembre de 2020, recurso de casación nº 784/2017:

"...aplicación del principio de prevalencia del fondo sobre la forma y, en general, sobre la improcedencia de que los requisitos formales -la matriculación, precisamente en España, o la solicitud plazo- impidan o dificulten el derecho de fondo -la exención-".

También, finalmente, la sentencia de 30 de septiembre de 2020, en el recurso de casación nº 3528/2019, en relación con los impuestos especiales que gravan el alcohol y respecto de la solicitud de devolución del tributo por uso de alcohol para la elaboración de productos alimenticios, en que se había producido la ausencia de memoria exigida por el art. 54 del Reglamento de los Impuestos Especiales y denegación del beneficio fiscal en relación con un determinado producto alimenticio, se afirma que *"...[l]a normativa nacional no es contraria a la europea. Principio de proporcionalidad, conforme a lo dispuesto en la jurisprudencia del Tribunal Supremo y del TJUE, del requisito de la memoria previa: el mero hecho del incumplimiento de los requisitos formales no determina ineluctablemente la pérdida de la ventaja"*.

TERCERO.- Doctrina jurisprudencial que se forma al respecto.

De tales razonamientos, aun reconociendo la dificultad para establecer una doctrina de alcance general en materia tan dependiente de las circunstancias del caso, cabe establecer la siguiente doctrina:

1) El artículo 27.10 de la Ley 19/1994, que modifica el régimen económico de Canarias, en la redacción dada por el Real Decreto-ley 12/2006, de 29 de diciembre, aplicable *ratione temporis*, al caso debatido, que regula la reserva para inversiones en Canarias, no puede ser interpretado en el sentido de que, en todo caso, la inobservancia del deber de comunicar la materialización de la inversión y su sistema de financiación en la declaración del impuesto del periodo en que se realice la inversión anticipada debe conllevar, de manera automática, la pérdida del beneficio fiscal aplicado.

2) Por el contrario, tal exigencia constituye un requisito formal para cuya inobservancia no está prevista, de modo indefectible, tal consecuencia.

3) Para establecer la relevancia sustantiva del incumplimiento formal ha de atenderse, motivadamente, a las consecuencias que representa para la Administración liquidadora la falta de conocimiento acerca de la realización de la inversión, en este caso anticipada. También se ha de valorar si se trata de una vulneración total o parcial o tardía.

4) Tales aseveraciones lo son sin perjuicio de la aplicación, en su caso, del régimen sancionador establecido en el mencionado Real Decreto-Ley 12/2006.

CUARTO.- Aplicación al asunto de la mencionada doctrina.

Lo anteriormente razonado, establecido, por su interés casacional, como doctrina, nos lleva a la necesidad de declarar no haber lugar al recurso de casación planteado por la Administración del Estado, dado el acierto de la sentencia impugnada al interpretar los preceptos que la Administración menciona como infringidos en su recurso de casación, y al anular los actos administrativos de liquidación y revisión sometidos a su enjuiciamiento, por su disconformidad con el ordenamiento jurídico.

QUINTO.- Pronunciamiento sobre costas.

En aplicación del artículo 93.4 LJCA, no procede declaración expresa de condena a las costas del recurso de casación, al no apreciarse mala fe o temeridad.

F A L L O

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

Primero. Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico tercero de esta sentencia.

Segundo. No ha lugar al recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado, en nombre y representación de la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, contra la sentencia de 22 de julio de 2019 dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, Sección Primera (rec. núm. 359/2018).

Tercero. No hacer imposición de las costas procesales de esta casación.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

