

# COMENTARIO DE JURISPRUDENCIA

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

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

**VÍCTOR MANUEL SÁNCHEZ BLÁZQUEZ**

Profesor Titular de Derecho financiero y tributario

Universidad de Las Palmas de Gran Canaria

### SUMARIO

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

## I. INTRODUCCIÓN

Hace ya algunos años desde estas mismas páginas hacíamos referencia a la problemática que se genera en relación con la Reserva para Inversiones en Canarias (RIC) en aquellos supuestos en los que se han producido incumplimientos anteriores a aquel que es efectivamente comprobado y regularizado por la Administración Tributaria y el ejercicio o ejercicios en que se han producido aquellos incumplimientos previos están prescritos<sup>1</sup>.

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

haberse consumado aún la prescripción.

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

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

<sup>1</sup> SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V.M., “Plazo de materialización y plazo de prescripción en la Reserva para Inversiones en Canarias (Comentario a la Sentencia de la Audiencia Nacional de 23 de diciembre de 2009)”, *Hacienda Canaria*, núm. 31, 2010.

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

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

## II. LA SENTENCIA

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

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

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

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

*correspondientes a ejercicios prescritos”.*

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

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

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

Nos referimos a una concepción, que ya se encontraba en unos parecidos términos en varias sentencias de la Audiencia Nacional<sup>3</sup> e implícitamente también en dos sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Canarias (Sala de Las Palmas de Gran Canaria)<sup>4</sup>, que sostiene la existencia de único plazo de prescripción del derecho a liquidar relacionado con el incumplimiento de todos los requisitos de la RIC aplicada en la autoliquidación de un determinado ejercicio por el sujeto pasivo. Así se deduce claramente de que el Tribunal Supremo se refiera, precisamente en los fragmentos de la sentencia extractados con acierto por el tribunal canario, a *“la prescripción del derecho de la Administración a*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

#### **IV. EL OLVIDADO ARTÍCULO 27. 8 DE LA LEY 19/1994**

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

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

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

con los llamados beneficios fiscales condicionales, condicionados o de presupuesto de hecho complejo, dentro de los cuales la RIC se inserta<sup>5</sup>. De ello constituyen otros ejemplos el art. 122. 2, párr. 2º de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) o el art. 125. 3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

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

---

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



incumplimiento, de acuerdo al art. 27. 8 de la Ley 19/1994), será el fin del plazo para presentar esa autoliquidación el que determinará, en una estricta aplicación del art. 67. 1 de la LGT, el comienzo del cómputo del plazo del derecho a liquidar la obligación tributaria derivada de aquel incumplimiento<sup>6</sup>.

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

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

diferencia de lo que había hecho la Audiencia Nacional en sentencias anteriores<sup>7</sup>, se refiere al Impuesto sobre Sociedades *“del ejercicio en que se cumple el quinto año para el mantenimiento de la inversión realizada dentro de los tres años siguientes a aquél en el que se practicó la dotación”*, con lo que se olvida realmente del art. 27. 8 de la Ley 19/1994.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

confirma que el valor de la sentencia de 16 de marzo de 2015 debe reducirse al que pueda derivarse, en su caso, de la calidad o corrección técnico-jurídica de la misma<sup>9</sup>.

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

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

## VI. A MODO DE CONCLUSIÓN

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

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

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

<sup>10</sup> MOLINER TAMBORERO, "La garantía de seguridad jurídica...", pág. 16.

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

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

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

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

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