

COMENTARIO DE JURISPRUDENCIA

El criterio del Tribunal Supremo acerca del cómputo del plazo de materialización de la Reserva para Inversiones en Canarias en el IRPF: ¿auténtica *ratio decidendi* o simple *obiter dicta*?

VÍCTOR MANUEL SÁNCHEZ BLÁZQUEZ

Profesor Titular de Derecho financiero y tributario
Universidad de Las Palmas de Gran Canaria

SUMARIO

- I. Introducción
- II. ¿Qué es la *ratio decidendi* de una sentencia? Aplicación a las sentencias del Tribunal Supremo analizadas
 1. Necesaria clarificación conceptual y en el caso concreto
 2. Razón determinante de la estimación o desestimación del recurso de casación
 3. La sentencia del Tribunal Supremo de 12 de diciembre de 2012
 - A. El motivo alegado en el recurso de casación y su aceptación por el Tribunal Supremo: el cómputo del plazo de materialización de la Reserva para Inversiones en Canarias en el IRPF desde el devengo del impuesto del ejercicio de los beneficios con los que realiza la dotación
 - B. El motivo alegado en el recurso de casación y su rechazo por el Tribunal Supremo: la trascendencia de la incorrecta imputación al ejercicio del IRPF por la liquidación administrativa

4. Razón determinante de la decisión
5. Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de marzo de 2014
 - A. El motivo alegado en el recurso de casación: la prohibición de la *reformatio in peius*
 - B. La desestimación por el Tribunal Supremo de este motivo del recurso de casación
 - C. El argumento acerca del cómputo del plazo de materialización de la Reserva para Inversiones en Canarias en el IRPF

III. A modo de conclusión

I. INTRODUCCIÓN

Una de las cuestiones más relevantes resueltas últimamente por los Tribunales de Justicia en relación con la Reserva para Inversiones en Canarias (en adelante, RIC) es la relativa al cómputo del plazo de materialización en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF).

El Tribunal Supremo, en sus sentencias de 12 de diciembre de 2012 y de 3 de marzo de 2014¹, ha llegado a una conclusión distinta a la que había prevalecido en la práctica en relación con el momento a partir del que ha de iniciarse el plazo de tres años para materializar la RIC al que se refiere el apartado 4 del artículo 27 de la Ley 19/1994², en el caso de los empresarios o profesionales contribuyentes del IRPF. Puesto que en opinión del Tribunal Supremo dicho plazo de tres años se computa desde el momento del devengo del impuesto correspondiente al ejercicio de los beneficios con los que se dota la RIC. Y no, por tanto, desde el momento del devengo del impuesto correspondiente al ejercicio en el que

se realiza formalmente la dotación de la RIC, que suele ser el siguiente a aquel a cargo de cuyos beneficios se dota la RIC. Esto último, sin embargo, es lo que se entendía de forma pacífica por la Administración Tributaria cuando aparecieron estas sentencias. En consecuencia, por aplicación de este criterio jurisprudencial, el plazo de materialización, tal como venía entendiéndose en la práctica con anterioridad, se habría visto reducido en un año.

Estos dos pronunciamientos judiciales y el criterio en relación con el cómputo del plazo de materialización de la RIC para los contribuyentes del IRPF establecido con ellos han adquirido una gran relevancia porque la propia Administración Tributaria ha decidido acoger dicho criterio, pese a que no era el que venía aplicando desde hace bastante tiempo. Lo que parece haber estado motivado precisamente en la existencia de esas dos sentencias del Tribunal Supremo, que reiteran un determinado criterio interpretativo, en coherencia con las exigencias del art. 1.6 del Código Civil.

¹ Rec. 1218/2010 y rec. 5085/2008, respectivamente, ponente D. Emilio Frías Ponce.

² Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

Además, se ha decidido también que este criterio será aplicado por la Administración Tributaria igualmente en los procedimientos de comprobación que se lleven a cabo sobre períodos impositivos anteriores no prescritos que, por tanto, afectan a contribuyentes que no pudieron conocer la interpretación del Tribunal Supremo al respecto. Lo que es algo que se inserta en el ámbito no exento de problemática acerca de la eficacia temporal de los cambios de criterio interpretativo.

En cualquier caso, al realizarse por la Administración Tributaria esta especie de aplicación retroactiva del nuevo criterio jurisprudencial, lo cierto es que en todos aquellos supuestos en los que el contribuyente hubiera materializado la RIC en el último período impositivo en el que era posible, siguiendo el criterio que entonces estaba consolidado en la práctica, dicha materialización se habría convertido en una materialización realizada fuera de plazo, simplemente como

consecuencia de la aplicación del nuevo criterio del Tribunal Supremo. De ahí que la regularización administrativa sea muy sencilla desde esta perspectiva, a partir de los datos obrantes en poder de la Administración Tributaria sobre las fechas de las materializaciones de la RIC, lo que ha llevado a la utilización también de los procedimientos de comprobación de gestión tributaria (arts. 131 a 133 y 136 a 140 de la Ley General Tributaria³, en adelante LGT) y no sólo del procedimiento de inspección (arts. 145 y ss de la LGT).

No es nuestro objetivo valorar el criterio establecido por el Tribunal Supremo, pues ya nos pronunciamos al respecto en una ocasión anterior⁴. Tampoco pretendemos ahora valorar jurídicamente la mencionada aplicación de dicho criterio a períodos impositivos anteriores que se ha decidido por la Administración Tributaria, porque esta problemática ya ha sido analizada con gran rigor por Francisco Hernández González desde la perspectiva del principio de

³ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

⁴ SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V.M., “El cómputo del plazo de materialización de la Reserva para Inversiones en Canarias en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Hacienda Canaria*, núm. 38, 2013, pp. 310-335.

confianza legítima⁵. Por el contrario, nuestro objetivo es distinto: simplemente queremos responder a la cuestión planteada en el título de nuestro trabajo, el carácter de auténtica *ratio decidendi* o de simple *obiter dicta*, en las dos sentencias mencionadas, del novedoso criterio introducido por el Tribunal Supremo en relación con el cómputo del plazo de materialización de la RIC en el IRPF.

No obstante, es claro que se trata de una cuestión que tiene también gran relevancia porque de ello dependerá que pueda decirse que se está o no verdaderamente ante una auténtica jurisprudencia, en el sentido estricto al que se refiere el artículo 1.6 del Código Civil.

Podemos ya adelantar nuestra conclusión al respecto: el criterio acerca del cómputo plazo de materialización de la RIC para los empresarios o profesionales contribuyentes del IRPF establecido por el Tribunal Supremo no constituye la *ratio decidendi* de sus sentencias de 12 de diciembre de 2012 y de 3 de marzo de 2014. Por este motivo, en

nuestra opinión, puede sostenerse que no existe una auténtica jurisprudencia sobre este tema, en el sentido estricto al que se refiere el artículo 1.6 del Código Civil, al menos en el momento actual.

II. ¿QUÉ ES LA *RATIO DECIDENDI* DE UNA SENTENCIA? APLICACIÓN A LAS SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO ANALIZADAS

1. Necesaria clarificación conceptual y en el caso concreto

Uno de los requisitos que suele exigirse para que se esté en presencia de la "*jurisprudencia*" a que se refiere el artículo 1.6 del Código Civil, que "*complementará el ordenamiento jurídico*", en cuanto "*doctrina que, de modo reiterado, establezca el Tribunal Supremo al interpretar y aplicar la ley, la costumbre y los principios generales del Derecho*", es que la doctrina o criterio se haya sentado como auténtica *ratio decidendi* y no como simple *obiter dicta*. Así, por ejemplo, ha podido señalar el Tribunal Supremo que "*Es necesario que los*

⁵ HERNÁNDEZ GONZÁLEZ, F., "El cómputo del plazo de materialización de la Reserva para Inversiones en Canarias (RIC) en el caso de los empresarios o profesionales personas físicas. La sentencia del Tribunal Supremo de 3 de marzo de 2014 (R 5085/2008). Su aplicación a autoliquidaciones anteriores no comprobadas", *Hacienda Canaria*, núm. 41, 2014, pp. 29-44.

criterios o doctrinas hayan sido utilizados como razón básica para adoptar la decisión (ratio decidendi). No tiene, por consiguiente, valor de jurisprudencia –se añade- las afirmaciones que el Tribunal Supremo puede haber hecho con carácter incidental o como argumentaciones subsidiarias o a mayor abundamiento (obiter dicta)”⁶.

Sin embargo, es necesario ahondar algo más en qué se entiende por la *ratio decidendi* de una sentencia, diferenciando la misma de los meros *obiter dicta*. Sobre todo cuando se tiene presente la advertencia de SÁINZ DE ROBLES RODRÍGUEZ acerca de “la extremada dificultad, en muchos supuestos, para deslindar con la apetecible claridad los dos conceptos”⁷. Porque como ha señalado GULLÓN BALLESTEROS la “distinción entre lo que en cada sentencia es verdadera *ratio decidendi* y lo que son puros *obiter dicta* constituye una delicada tarea de interpretación que no es siempre fácil de hacer”⁸.

Se trata, por tanto, de llamar la atención como hacía PUIG BUTRAU “sobre la necesidad de leer muy atentamente las decisiones y de no incurrir en lo que ha sido llamado (...) la dogmatización de la jurisprudencia. Es necesario –añadía- hallar la razón decisiva de cada caso (...) en lugar de recurrir al procedimiento de citar de las sentencias únicamente las afirmaciones más generales, las “frases bonitas”, separadas del contexto que les da su verdadero sentido”⁹. También VALLET DE GOYTISOLO había insistido en los peligros de dar valor de jurisprudencia a unos fragmentos de considerandos que no tienen repercusión directa en el fallo, recomendando tener en cuenta una frase del maestro CASTÁN: “Sólo la rutina y la manía generalizadora (...) –afirmaba el ilustre civilista- nos lleva tantas veces a dar rango de doctrina de

⁶ Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de enero de 2010 (Sala de lo Civil, Secc. 1ª, rec. 2638/2005, ponente D. Xavier O’Callaghan Muñoz).

⁷ SÁINZ DE ROBLES RODRÍGUEZ, F., “La jurisprudencia desde la práctica forense”, en AAVV, *La fuerza vinculante de la jurisprudencia*, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 2001, pp. 167-168.

⁸ GULLÓN BALLESTEROS, A., en SIERRA GIL DE LA CUESTA, I. (Presidente y coordinador), *Comentario del Código Civil*, tomo 1, Bosch, Barcelona, 2000, pp. 358-359.

⁹ PUIG BRUTAU, J., *Fundamentos de Derecho civil. Tomo preliminar*, 2ª ed., Bosch, Barcelona, 1989, p. 266.

jurisprudencia a simples expresiones o fórmulas sacadas de los considerandos del Tribunal Supremo¹⁰.

2. Razón determinante de la estimación o desestimación del recurso de casación

Como punto de partida para indagar en qué debe entenderse por *ratio decidendi* en una sentencia que determina, cuando es reiterada, la existencia de auténtica jurisprudencia en el sentido estricto del art. 1.6 del Código Civil, podemos tomar la afirmación de BERCOVITZ RODRÍGUEZ-CANO cuando se refería a que la jurisprudencia para ser tal "ha de quedar establecida en las sentencias que resuelven los recursos de casación y, concretamente en aquellas partes de las mismas que se ocupan de estimar o desestimar tales recursos"¹¹.

Por tanto, aunque estaba totalmente en lo cierto el profesor DE CASTRO cuando señalaba que para "conocer la *ratio decidendi* de la sentencia hay que examinarla en su

integridad"¹², la *ratio decidendi* sólo puede encontrarse realmente en la parte de la sentencia que conduce directamente a que el recurso de casación correspondiente sea estimado o desestimado. La relevancia del matiz introducido por DE CASTRO radica en que esa argumentación conducente a la estimación o desestimación del recurso no se encuentra siempre y de modo necesario en una determinada parte de la sentencia, sino que puede situarse formalmente, tal como se deduce de la experiencia a la vista de la práctica judicial, en cualquier lugar de la sentencia.

Sin embargo, debe insistirse en que la *ratio decidendi* de una sentencia es la razón, argumento, fundamento, motivación, base o criterio que ha llevado a que en dicha sentencia se haya estimado el recurso de casación –esto habrá ocurrido en unos casos- o se haya desestimado dicho recurso –esto es lo que habrá sucedido en otros casos-. Es decir, es sólo aquella que determina el concreto sentido, estimatorio o desestimatorio, en cada caso, del fallo

¹⁰ Recogido en PUIG BRUTAU, *Fundamentos...*, p. 266.

¹¹ BERCOVITZ RODRÍGUEZ-CANO, R., en BERCOVITZ RODRÍGUEZ-CANO, R. (Coord.), *Comentarios al Código Civil*, 2ª ed., Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2006, p. 43

¹² DE CASTRO, F., *Derecho civil de España. Parte General*, tomo I, 2ª ed. Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1949 (reedición facsimilar, Civitas, Madrid, 1984), p. 506.

o de la decisión o, como dice RAMS ALBESA, el "argumento que determina el concreto fallo de la sentencia"¹³, lo que permite calificarlo como "fundamento del fallo" (O'CALLAGHAN MUÑOZ)¹⁴.

Por tanto, como idea inicial a destacar, a efectos de la tarea de deslindar la auténtica *ratio decidendi* del simple *obiter dicta*, debe señalarse la de que si un argumento o criterio manejado en la sentencia conduciría a la estimación del recurso de casación y sin embargo el recurso de casación se desestima, dicho argumento o criterio no formará parte nunca de la *ratio decidendi* de la sentencia, por más que haya ocupado un determinado lugar en una argumentación más amplia contenida en ella. Lo mismo podría decirse en sentido inverso, esto es, si un argumento o criterio utilizado en la sentencia conduciría a la desestimación del recurso de casación y sin embargo el recurso se estima, ese argumento o criterio tampoco podrá incluirse en la *ratio decidendi* de la sentencia. Porque en ambos casos aquel argumento o criterio no

es el que lleva a la desestimación del recurso –en el primer caso- o a su estimación –en el segundo-. Por el contrario, habrá sido en ambos supuestos otro argumento o criterio distinto el que realmente habrá conducido a desestimar el recurso –en el primer caso- o a que éste se estime –en el segundo-: este último sí constituirá la *ratio decidendi* de la sentencia, y no aquél, que ostentará únicamente la cualidad de un simple *obiter dicta*.

Esto es precisamente lo que ocurrió en una de las sentencias objeto de nuestra atención, la de 12 de diciembre de 2012, en lo relativo al criterio sobre el cómputo del plazo de materialización en el IRPF.

3. Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de diciembre de 2012

Y es que, efectivamente, desde nuestro punto de vista, en la sentencia de 12 de diciembre de 2012, el criterio establecido por el Tribunal Supremo sobre el cómputo del plazo de materialización de la RIC

¹³ RAMS ALBESA, J., en RAMS ALBESA, J. (Coord.) y MORENO FLÓREZ, R.M. (Coord. Adjunta), *Comentarios al Código Civil. I. Título Preliminar*, Bosch, Barcelona, 2000, p. 80.

¹⁴ O'CALLAGHAN MUÑOZ, X., *Compendio de Derecho civil. Tomo I. Parte general*, 7ª ed., Dijusa, Madrid, 2009, p. 81.

en el caso de los contribuyentes del IRPF no formó parte de su *ratio decidendi*, lo que encuentra su explicación, fundamentalmente, en que el recurso de casación fue desestimado. Cuando, sin embargo, el argumento o criterio que sostiene el Tribunal Supremo en relación con el cómputo de materialización de la RIC en el IRPF, que además había sido alegado por el recurrente en su recurso de casación, habría llevado, en su caso, por el contrario, a la estimación de dicho recurso.

A. El motivo alegado en el recurso de casación y su aceptación por el Tribunal Supremo: el cómputo del plazo de materialización de la Reserva para Inversiones en Canarias en el IRPF desde el devengo del impuesto del ejercicio de los beneficios con los que se realiza la dotación

Debe ponerse de relieve desde el principio que esta sentencia fue el resultado de un recurso de casación interpuesto por el contribuyente del IRPF afectado por la liquidación administrativa. Y fue el propio recurrente el que alegó, no sólo en su recurso de casación, sino también en el recurso contencioso-administrativo que dio lugar a la sentencia de la Audiencia Nacional recurrida ante el

Tribunal Supremo, que el cómputo del plazo de materialización de la RIC debía realizarse de un modo distinto a como se había entendido en la actuación administrativa impugnada.

En este sentido, el recurrente sostuvo ante la Audiencia Nacional que *"la Administración Tributaria debió comprobar los ejercicios 2002-2003 y no 2003-2004, tal como se había efectuado, al haberse contabilizado las reservas para inversiones en los ejercicios 1999 y 2000, y tener que computarse el plazo máximo para la materialización de las inversiones desde la fecha del devengo del impuesto correspondiente al ejercicio en que tiene lugar la dotación"*.

En ello vuelve a insistir en el recurso de casación, en el que dentro de su primer motivo del recurso señala que *"la sentencia impugnada, como previamente había hecho el TEAC y la Inspección de los Tributos, interpreta incorrectamente el (...) primer párrafo del apartado 4 del artículo 27 de la Ley 19/1994, por cuanto el período de dotación de la RIC (Reserva para Inversiones en Canarias) es el mismo en el que se obtiene el beneficio contable del que se extrae dicha dotación y, por tanto, el ejercicio a considerar para computar el plazo de materialización de la inversión es ese mismo ejercicio,*

de suerte que, en el caso de autos, el plazo para materializar la inversión de la dotación efectuada en el ejercicio 1999 expiraba a los tres años a contar desde el 31 de diciembre de 1999, fecha de devengo del IRPF del ejercicio 1999, es decir, el 31 de diciembre de 2002, por lo que la Administración tributaria debió comprobar los ejercicios 2002 y 2003 para analizar el cumplimiento de los requisitos de la materialización de la RIC dotada en los ejercicios 1999 y 2000” (FJ. 2º).

De todos modos, debe precisarse -como ya hicimos en su momento¹⁵-, que el criterio sostenido por el recurrente acerca del cómputo del plazo de materialización de la RIC en el IRPF desde el devengo del impuesto correspondiente a los beneficios con los que se dota la RIC ya fue acogido por la sentencia de la Audiencia Nacional recurrida en casación, pese a que el propio recurrente consideraba en su recurso ante el Tribunal Supremo, como acabamos de ver, que la sentencia impugnada había interpretado incorrectamente el precepto regulador de dicho plazo (el primer párrafo del

apartado 4 del art. 27 de la Ley 19/1994). El mismo Tribunal Supremo parece entenderlo de este modo, lo que le lleva a mantener su criterio como algo novedoso y distinto a como lo había hecho la Audiencia Nacional. La confusión se debe, en nuestra opinión, a la propia sentencia de la Audiencia Nacional que resuelve la cuestión también de forma confusa, lo que hace que se susciten algunas dudas acerca de cual fue realmente su criterio sobre esta cuestión.

Porque la desestimación de la alegación del recurrente acerca de que *“la Administración Tributaria debió comprobar los ejercicios 2002-2003 y no 2003-2004, tal como se había efectuado, al haberse contabilizado las reservas para inversiones en los ejercicios 1999 y 2000, y tener que computarse el plazo máximo para la materialización de las inversiones desde la fecha del devengo del impuesto correspondiente al ejercicio en que tiene lugar la dotación”*, se hace por la Audiencia Nacional *“con independencia de los precedentes administrativos, económico-administrativos o de otros Tribunales*

¹⁵ 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, p. 209.

que cita la demandada (aunque la consulta de la DGT de 11.4.1995 sigue la tesis del recurrente), que no vinculan a esta Sala" (FJ. 4º).

Sin embargo, a continuación parece matizarse lo anterior porque se señala: "Pero lo cierto es que no puede desconocerse que la contabilización hecha por el acto ha operado en los ejercicios 1999 y 2000", que es lo que parece llevar a la Audiencia Nacional a identificar como "momento en que transcurre el plazo de materialización de las inversiones" la "fecha de 31 de diciembre de 2002 y 2003" (FJ. 4º), es decir, la fecha a que conducía la aplicación del criterio alegado por el recurrente.

En cualquier caso, lo que es claro es que éste es el criterio que se sostiene indudablemente por el Tribunal Supremo que tras introducir su argumentación en tal sentido¹⁶,

señala que "La aceptación de este criterio, que es el que defendió el recurrente, nos obliga a reconocer que la Inspección incurrió en error en la determinación de los periodos objeto de comprobación, porque si las dotaciones se hicieron en los años 1999 y 2000 el plazo para materializar las reservas terminaban el 31 de Diciembre de 2002 y 2003, afectando a esos ejercicios la regularización y no a los de 2003 y 2004 como entendió la Administración, aunque este pronunciamiento solo puede surtir efecto respecto a la liquidación de 2003, a que quedó limitada la admisión de la casación" (FJ. 4º).

¹⁶ "En el caso de las sociedades mercantiles se viene aceptando que el cómputo del plazo se inicia en el ejercicio siguiente a aquél en el que se obtiene el beneficio, que es cuando se aprueba la cuenta de resultados y su distribución y el balance, o sea cuatro años a partir de la fecha de devengo del impuesto, siendo éste también el criterio que, según la Administración, debe aplicarse a los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al quedar obligados a llevar en estos casos una contabilidad ajustada al Código de Comercio, derivándose del Plan General de Contabilidad que la contabilización de la distribución del resultado obtenido en cada ejercicio sólo puede hacerse una vez que el ejercicio está cerrado, con su cuenta de Pérdidas y Ganancias, lo que nos lleva como muy pronto al 1 de Enero del ejercicio siguiente.

No podemos mantener esta interpretación, tratándose de personas físicas, porque el texto de la norma es claro, al situar el inicio del plazo a partir de la fecha de devengo del impuesto en el que se ha obtenido el beneficio contable, sin que las razones dadas en relación con las sociedades para realizar el cómputo a partir del ejercicio siguiente a aquél en el que se obtiene el beneficio, puedan aplicarse para los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en cuanto pueden conocer perfectamente el resultado de un ejercicio al cierre del mismo, dependiendo la decisión final de ellos, sin necesidad de realización de trámite alguno externo".

B. El motivo alegado en el recurso de casación y su rechazo por el Tribunal Supremo: la trascendencia de la incorrecta imputación al ejercicio del IRPF por la liquidación administrativa

De todos modos, el recurrente alegaba también en este primer motivo del recurso de casación ante el Tribunal Supremo la trascendencia que tendría a efectos de la adecuación a Derecho de la liquidación administrativa impugnada el que dicha liquidación se hubiera efectuado en relación con un ejercicio que no era el correcto, como consecuencia de la aplicación del criterio acerca del cómputo del plazo de materialización de la RIC en los contribuyentes del IRPF. Además, con ello se ponía de relieve, en nuestra opinión, que la verdadera razón de la desestimación del recurso por la Audiencia Nacional radicaba en esta cuestión. Lo que debe entenderse en un contexto en el que pese a la aceptación por la Audiencia Nacional del criterio alegado por el recurrente acerca del cómputo de aquel plazo –pese a las dudas ya señaladas que suscita la propia sentencia-, no se producía en el caso enjuiciado la prescripción alegada por

el recurrente, dadas las fechas de comienzo de cómputo del plazo de prescripción, según el cuestionable criterio empleado por la Audiencia Nacional (31 de diciembre de 2002 y de 2003)¹⁷ –criterio que el Tribunal Supremo reitera- y el inicio de la actuación administrativa (6 de septiembre de 2006).

En este sentido, la afirmación de la Audiencia Nacional de que “*la aplicación de este criterio no origina indefensión al recurrente, al que le resulta indiferente la imputación a uno u otro ejercicio, si no ha justificado en modo alguno, la trascendencia de tal imputación, más allá de la prescripción invocada*” (FJ. 4º), era respondida por el recurrente con dos alegaciones en su recurso de casación, muy relacionadas entre así, recogidas en la sentencia del Tribunal Supremo.

Porque el recurrente, en primer lugar, “*discrepa de la falta de trascendencia a que alude la sentencia, aunque se aceptara la tesis del recurrente, porque si bien el inicio de las actuaciones inspectoras extiende sus efectos a todos los ejercicios no prescritos, en modo alguno la posibilidad de actuar*

¹⁷ SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, “Plazo de materialización y plazo de prescripción...”, pp. 209-212.

permite el que se pueda escoger el ejercicio que se comprueba, por lo que dado que la materialización de la dotación debía haberse efectuado hasta el ejercicio 2002, por lo que hace al ejercicio de 1999, es a este ejercicio de 2002 al que debería haberse referido la actuación inspectora y no al siguiente, con independencia de que la Inspección hubiera podido centrarse en uno o en otro ya que tenía posibilidad legal de hacerlo, toda vez que no estaban prescritos ninguno de los dos.

Finalmente –se añade–, rechaza la idea de que resulta indiferente el ejercicio en el que se impute la materialización de la dotación ya que esta manera de pensar resulta contraria a lo que dispone el art. 27 de la Ley 19/1994, concretándose la infracción de los arts. 64 y 66 de la Ley General Tributaria en el hecho de que por parte del Tribunal de instancia se hace una interpretación de la prescripción como si la misma estuviere en el ámbito de disposición de las partes”(FJ. 2º).

Sin embargo, el Tribunal Supremo no considera que el error en el ejercicio sobre el que recayó la liquidación administrativa esté dotado de trascendencia alguna, lo que se argumenta por el alto tribunal desde una doble perspectiva: por un lado, porque la prescripción del ejercicio 2002 no se habría producido¹⁸, aunque en realidad el propio recurrente reconocía en el recurso de casación que no se había producido la prescripción, como vimos; y, por otro lado, porque fuera de esa prescripción que no se produjo en el caso, no habría otra relevancia posible.

Así, puede el Tribunal Supremo señalar en relación con esta segunda perspectiva, que “*la imputación del incumplimiento a uno u otro ejercicio resulta irrelevante, en principio, dado que la consecuencia es la integración de la deducción que corresponde en el ejercicio en que se produce el incumplimiento, con los correspondientes intereses devengados por la pérdida del beneficio desde el fin del periodo*

¹⁸ Así, señala inicialmente que “*procede rechazar que el error del ejercicio de 2003 pueda comportar la prescripción del ejercicio de 2002, como se sostuvo en la instancia, toda vez que las actuaciones inspectoras comenzaron el 6 de Septiembre de 2006 y, por tanto, antes del transcurso del plazo de los cuatro años establecido que ha de contarse, a estos efectos, desde el fin del plazo de materialización de la inversión, en este caso, desde el 31 de Diciembre de 2002, en lo que afecta a la deducción de 1999, siguiendo el criterio del recurrente*” (FJ. 4º).

voluntario de declaración del IRPF del ejercicio en que se practicó la deducción hasta la fecha de la liquidación derivada del acta; en este caso, 16 de Agosto de 2007, de conformidad con el artículo 69 del Reglamento de Inspección aprobado por Real Decreto 939/1986, al tener que partirse de la cuota del acta, 192.240,88 euros” (FJ. 4º).

Confirmaba así el Tribunal Supremo lo ya resuelto por la Audiencia Nacional, aunque en base a unos argumentos no idénticos. Porque mientras la segunda había aludido simplemente a la inexistencia de indefensión en el recurrente, como vimos, el primero sostiene la irrelevancia de la *“imputación del incumplimiento a uno u otro ejercicio”* en que sea en un ejercicio o en otro, en todo caso se regulariza por la Administración Tributaria la deducción que tras su inicial aplicación por el contribuyente en su autoliquidación con posterioridad deviene improcedente (a *“la integración de la deducción que corresponde”* se refiere el tribunal); y, en que esa regularización, en uno u otro ejercicio, por parte de la Administración Tributaria, se ha de ver acompañada

de *“los correspondientes intereses devengados por la pérdida del beneficio”*, pero que son calculados *“desde el fin del periodo voluntario de declaración del IRPF del ejercicio en que se practicó la deducción hasta la fecha de la liquidación derivada del acta”* (FJ. 4º). Lo que supone una manifestación expresa de aceptar la idea que se ha consolidado en la aplicación administrativa y jurisprudencial del beneficio fiscal de la RIC, de tomar como base de cálculo de los intereses de demora en las regularizaciones administrativas de la RIC, el impuesto que no se pagó en su momento por la aplicación inicial del beneficio fiscal por el sujeto pasivo en su autoliquidación. Sin incluir, por tanto, los intereses de demora que debieron haber sido incluidos por aquél en la autoliquidación del ejercicio de incumplimiento, de haber regularizado dicho sujeto pasivo voluntariamente la pérdida del beneficio fiscal¹⁹.

Por tanto, ésta fue la auténtica *ratio decidendi* de la sentencia del Tribunal Supremo de 12 de diciembre de 2012: la irrelevancia de la imputación a uno u otro ejercicio del incumplimiento por el contribuyente

¹⁹ Véase, por todos, SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V.M., *Pérdida y regularización de la Reserva para Inversiones en Canarias*, Thomson-Aranzadi/Hacienda Canaria, Cizur Menor, 2008, pp. 217 y ss.

del IRPF del requisito de la materialización de la RIC, en cuanto resultado de la aplicación de uno u otro criterio acerca del cómputo del plazo para materializar la RIC, y, en consecuencia, la irrelevancia de la liquidación administrativa de uno u otro ejercicio; lo que encuentra su justificación, desde la óptica del Tribunal Supremo, en que en uno u otro caso se regulariza por la Administración Tributaria la deducción que tras su inicial aplicación por el contribuyente en su autoliquidación con posterioridad deviene improcedente, incluyéndose en todo caso en ella los correspondientes intereses de demora devengados por la pérdida del beneficio fiscal, que se calculan desde el fin del plazo para presentar la autoliquidación que lo aplicó inicialmente hasta la fecha de la liquidación administrativa. Puesto que fue este argumento o criterio el que condujo a que el Tribunal Supremo desestimara el recurso de casación presentado por el recurrente, que era el contribuyente afectado por la regularización administrativa.

Precisamente este argumento o criterio utilizado por el tribunal para resolver el recurso en sentido desestimatorio, es el que hizo desaparecer cualquier eventual trascendencia para el fallo del recurso

al criterio acerca del cómputo del plazo de tres años para materializar la RIC desde el devengo del impuesto correspondiente a los beneficios con los que se dota la RIC, que fue alegado en el recurso por el recurrente y admitido por el Tribunal Supremo, que por ello fue un simple *obiter dicta* en la sentencia de 12 de diciembre de 2012. Además, su posible relevancia para el fallo hubiera llevado a un fallo estimatorio del recurso.

4. Razón determinante de la decisión

Continuando con nuestra indagación acerca de lo que debe entenderse realmente por la *ratio decidendi* de una sentencia, debe señalarse ahora que una vez identificada la argumentación conducente a la estimación o desestimación del recurso de casación, y excluidos, por tanto, aquellos argumentos o criterios que hubieran conducido a un sentido distinto del fallo, no cualquier argumento o criterio que aparece en la argumentación de la sentencia forma parte de la *ratio decidendi*. Por el contrario, sólo "la razón básica para adoptar la decisión" (GULLÓN BALLESTEROS)²⁰, la "verdadera razón

²⁰ GULLÓN BALLESTEROS, en ... *Comentario...*, pp. 358-359.

decisiva del caso" o "del fallo" (PUIG BRUTAU)²¹, las "razones decisorias del recurso" (SÁINZ DE ROBLES RODRÍGUEZ)²² o las "razones básicas o sustanciales para adoptar la solución que se trate" (O'CALLAGHAN MUÑOZ)²³. Porque sólo entonces estaremos en presencia de "la regla o principio de Derecho que el juez tuvo en cuenta de una manera determinante para resolver el caso" (SILVING)²⁴.

Además, el carácter decisivo o determinante del argumento o criterio que constituye auténtica *ratio decidendi* de la sentencia se refleja en que es realmente "el argumento que sustenta el fallo, o, dicho de otra manera, el argumento sin el cual ese fallo no se hubiera producido. Sustraído al razonamiento judicial, la decisión hubiera sido distinta" (SÁINZ DE ROBLES RODRÍGUEZ)²⁵.

En consecuencia, puede destacarse también otra idea, a efectos de la tarea de deslindar la auténtica *ratio decidendi* del simple *obiter dicta*, la de que si un argumento o criterio no añade nada a la argumentación que en realidad conduce directamente a la decisión que se toma estimando o desestimando el recurso, no formará parte de la *ratio decidendi*, siendo sólo un mero *obiter dicta*. Y debe entenderse que aquel argumento o criterio no añade nada a la que es auténtica *ratio decidendi* de la sentencia cuando la decisión tomada, estimatoria o desestimatoria, también se hubiera producido, ante la ausencia de aquel argumento o criterio. Es aquí donde incluso con mayor claridad se aprecia la cualidad de esos argumentos o criterios como meros *obiter dicta* en cuanto "declaraciones auxiliares, innecesarias y, en tal caso,

²¹ PUIG BRUTAU, *Fundamentos...*, p. 248.

²² SÁINZ DE ROBLES RODRÍGUEZ, "La jurisprudencia...", p. 167.

²³ O'CALLAGHAN MUÑOZ, *Compendio...*, p. 82.

²⁴ Recogido en PUIG BRUTAU, *Fundamentos...*, p. 268.

²⁵ SÁINZ DE ROBLES RODRÍGUEZ, "La jurisprudencia...", pp. 167-168.

no decisivas" (DE CASTRO)²⁶ o "afirmaciones que el Tribunal Supremo puede haber hecho con carácter incidental o como argumentaciones subsidiarias o a mayor abundamiento" (GULLÓN BALLESTEROS)²⁷. Lo que es especialmente claro cuando aquel argumento o criterio que en realidad es un simple *obiter dicta* no se relaciona con el núcleo de la cuestión jurídica debatida, puesto que la doctrina legal o jurisprudencial como "motivo decisorio en las sentencias" "nace en la *quaestio iuris*" (DE CASTRO)²⁸ y no en otra cuestión jurídica distinta, que en realidad no era la que directamente se estaba planteando, por lo que el recurso a la misma no era necesario.

Esto es también lo que sucedió en una de las sentencias aquí examinadas, en este caso la de 3 de marzo de 2014, en relación con el criterio acerca del cómputo del plazo de materialización en el IRPF.

5. Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de marzo de 2014

A. El motivo alegado en el recurso de casación: la prohibición de la *reformatio in peius*

De acuerdo a los datos que aporta la sentencia, la mención en ella al criterio del cómputo del plazo de tres años para materializar la RIC desde el devengo del impuesto del ejercicio a cuyo cargo se dota la RIC se hace en la respuesta que da el Tribunal Supremo a los motivos tercero y cuarto del recurso de casación. En ellos se consideran infringidos los arts. 223.4 y 237.1 de la LGT, en cuanto establecen que las resoluciones de las reclamaciones y recursos económico-administrativos no pueden empeorar la situación inicial del reclamante. Esta *reformatio in peius* que se habría producido en las resoluciones del TEAR y del TEAC respecto del acto administrativo de liquidación impugnado, en opinión del recurrente –también en la sentencia de la Audiencia Nacional-, estaría motivado por el distinto criterio que introdujo el TEAR, y que el TEAC y la Audiencia Nacional mantienen

²⁶ DE CASTRO, *Derecho civil...*, p. 506.

²⁷ GULLÓN BALLESTEROS, en ... *Comentario...*, pp. 358-359.

²⁸ DE CASTRO, *Derecho civil...*, p. 506.

posteriormente, acerca del cómputo del plazo de materialización de la RIC, lo que determinó una fecha distinta del incumplimiento del requisito de la materialización de la RIC y, por consiguiente, un diferente ejercicio de incumplimiento por parte del sujeto pasivo, determinante del ejercicio que debió regularizar el sujeto pasivo y al no hacerlo el que debió ser objeto de regularización por la Administración Tributaria.

En este sentido, según se reproduce en la sentencia del Tribunal Supremo, en el acuerdo de liquidación se señalaba que *"En el presente caso atendiendo a la fecha de la última certificación de obra, 29 de diciembre de 1998, y que las primeras viviendas no se arriendan hasta diciembre de 1999, debe entenderse excedido el plazo de materialización que imperativamente impone la ley 19/1994, una vez que dicho plazo finalizó el 31 de diciembre de 1997. En consecuencia, el obligado tributario no ha acreditado la concurrencia de los requisitos exigibles respecto de la inversión controvertida resultando que la misma no es apta para la materialización de la reserva en cuanto dotada en 1994.*

El actuario expresa, en el Informe ampliatorio al acta de disconformidad de referencia –se añadía–, que entiende esta inversión

apta para como materialización de la Reserva para Inversiones en Canarias dotada en el ejercicio 1995, ya que, si bien es cierto que los contratos de arrendamiento se perfeccionan en diciembre de 1999, esto es, vencido el plazo de materialización (31/12/98), no lo es menos que no se ha podido comprobar que dichas viviendas no estuvieron ofertadas, y por tanto en "funcionamiento" antes de dicha fecha, por lo que no puede verificarse el incumplimiento de los requisitos de necesidad y utilización" (FJ. 5º).

Por tanto, a partir de lo anterior puede señalarse que la liquidación inspectora consideró incumplido el requisito de la materialización, en relación con la dotación de la RIC del ejercicio 1994, porque el plazo para materializar finalizaba el 31 de diciembre de 1997, al que se llegaba computando los tres años previstos en el apartado 4 del art. 27 de la Ley 19/1994 desde el momento del devengo del ejercicio con cargo a cuyos beneficios se dotaba la RIC, cuando, sin embargo, la materialización se entendía producida en diciembre de 1998, sin que parezca que se diera trascendencia al hecho de que el arrendamiento de las viviendas del edificio en que se materializó la RIC no se produjo hasta 1999.

"Ahora bien, tanto el TEAR como el TEAC –continúa la sentencia del Tribunal Supremo- *consideraron que el cómputo correcto de los plazos para materializar la reserva se extendía hasta el 31 diciembre de 1998 y 1999, respectivamente, corrigiendo en este aspecto el cálculo de la Inspección*". Pese a lo cual en las resoluciones económico-administrativas se sigue entendiendo incumplido el requisito de la materialización de la RIC. "El argumento del TEAC para alcanzar la conclusión combatida por el recurrente –se añade más adelante- *es el de que el inmueble construido en la calle Juan Rejón no llegó a utilizarse en actividad de alquiler de viviendas en el año 1998*" (FJ. 5º).

Fue concretamente el TEAR el que introduce el cambio de criterio en cuanto al cómputo del plazo de materialización, sin que se vuelva sobre esta cuestión en la resolución del TEAC y en la sentencia de la Audiencia Nacional que, por tanto, se limitan a confirmar implícitamente aquél. Así, el Tribunal Regional señaló, aunque sin acompañar una especial justificación o explicación al respecto, que *"el reclamante ha tenido un plazo de cinco años para la entrada en funcionamiento de la inversión (el año de obtención de los ingresos, el de dotación contable de la reserva y los tres siguientes a este último sin que*

ello ha sucedido así". Y al trasladar este criterio al supuesto enjuiciado, puede concluir: *"Como el incumplimiento de entrada en funcionamiento de la inversión se produce el 31 de diciembre de 1998, respecto a la dotación de 1994, y el 31 de diciembre de 1999, respecto a la dotación de 1995, fechas de terminación del plazo máximo, de acuerdo con el expresado precepto el ajuste debió realizarse en los ejercicios 1998 y 1999 y no en los de 1997 y 1998 como ha supuesto la Inspección, razón por la cual deben anularse el acta y liquidación impugnadas y practicarse una nueva con la indicada modificación"*.

B. La desestimación por el Tribunal Supremo de este motivo del recurso de casación

El Tribunal Supremo va a desestimar estos motivos del recurso de casación que eran –no puede olvidarse- los relativos al empeoramiento de la situación del recurrente en las resoluciones económico-administrativas –también en la sentencia de la Audiencia Nacional- respecto del acto de liquidación. Y esto se fundamenta concretamente al final de su argumentación, cuando señala el Tribunal *"que por vía diferentes, tanto en uno como en otro caso la situación*

de gravamen fiscal sobre el recurrente es la misma, lo que impide que aceptemos que por vía de sus propios recursos se le haya ubicado en una circunstancia de "reformatio in peius" (FJ. 5º).

"El acto liquidatorio -había señalado previamente-, porque aún reconociendo que el inmueble ya había entrado en funcionamiento en el año 1998, sin embargo entendió correctamente que el plazo de la inversión había terminado el 31 de diciembre de 1997, por ser su comienzo el del ejercicio en que se obtiene el beneficio a invertir.

La resolución del TEAC, por el contrario -debe entenderse también la del TEAR, así como también la de la Audiencia Nacional-, aplicó como plazo también el de tres años, pero contado a partir del año siguiente al de la obtención del beneficio, es decir, con final en 31 de diciembre de 1998, no obstante lo cual entendió que tampoco podía acoger el beneficio pretendido, porque retrasó en un año, a 1999, la fecha de entrada en funcionamiento del edificio" (FJ. 5º).

Dicho con otras palabras, que el Tribunal Supremo también recoge con anterioridad: *"tanto el acto administrativo de liquidación como [el] resolutorio de la reclamación económico-administrativa del TEAC -*

debe entenderse también el previo del TEAR - confirmado por la sentencia impugnada, niegan la posibilidad de calificar fiscalmente como RIC la dotación del año 1994 aplicada a la construcción del edificio de la calle Juan Rejón" (FJ. 5º).

C. El argumento acerca del cómputo del plazo de materialización de la Reserva para Inversiones en Canarias en el IRPF

En el contexto de este motivo del recurso de casación acerca de la prohibición de la *reformatio in peius* alegado por el recurrente mediante la vulneración de los arts. 223.4 y 237.1 de la LGT y en la desestimación del mismo resuelta por el Tribunal Supremo en los términos que acabamos de reproducir, no parece que fuera necesario entrar en cómo debía computarse ese plazo de materialización de la RIC en los empresarios o profesionales contribuyentes del IRPF.

El Tribunal Supremo, sin embargo, entra en esta cuestión con carácter previo a la argumentación decisiva y determinante de la desestimación de este motivo del recurso de casación que acabamos de examinar, quedando reflejado su novedoso criterio al respecto en dicha argumentación decisiva última

únicamente desde la óptica de señalar que el acto de liquidación entendió “correctamente” que el plazo de materialización “había terminado el 31 de diciembre de 1997, por ser su comienzo el del ejercicio en que se obtiene el beneficio a invertir”. Ello a diferencia de la resolución del TEAC – también la del TEAR y de la Audiencia Nacional- que, “por el contrario, aplicó como plazo también el de tres años, pero contado a partir del año siguiente al de la obtención del beneficio, es decir, con final en 31 de diciembre de 1998”. Pero ese entendimiento por la liquidación inspectora del plazo de materialización de la RIC “correctamente” frente a las resoluciones económico-administrativas y la sentencia de la Audiencia Nacional no influye en nada en el problema jurídico que se estaba cuestionando y que es resuelto en sentido negativo por el Tribunal Supremo que era el de la posible vulneración de la prohibición de la *reformatio in peius*.

En nuestra opinión, el Tribunal Supremo se dejó llevar en este caso por el que era identificado por PUIG BRUTAU como “impulso de la situación” al que en algunos casos los Tribunales obedecen por razones

comprensibles. Porque “es natural e incluso inevitable que se razone muchas veces con más amplitud que lo indispensable para dar una firme base a la decisión”²⁹. Esto es lo que, según nuestro parecer, ocurrió en la sentencia de 4 de marzo de 2014.

El motivo alegado era, como hemos visto, el relativo a un posible agravamiento de la situación jurídica del recurrente que se habría producido en las resoluciones del TEAR y del TEAC respecto del acto administrativo de liquidación impugnado –también en la sentencia de la Audiencia Nacional-, causado por el distinto criterio que introdujo el TEAR, y que el TEAC y la Audiencia Nacional mantienen posteriormente, acerca del cómputo del plazo de materialización de la RIC.

Sin embargo, el Tribunal Supremo parece olvidarse del aspecto central de la cuestión alegada cuando tras recoger ésta plantea la problemática señalando que “Quedamos así centrados en la última cuestión problemática del debate, esto es, si las inversiones correspondientes a ingresos producidos en el año 1994 invertidos en el edificio de la calle Juan Rejón son susceptibles de incluirse en el

²⁹ PUIG BRUTAU, *Fundamentos...*, p. 266.

beneficio fiscal acordado legalmente a las dotaciones a la Reserva de Inversiones en Canarias" (FJ. 5º).

Al haber realizado un planteamiento del problema de ese modo como si de la cuestión de fondo en su integridad se tratara, reproduce inicialmente las posiciones defendidas en el acto administrativo, primero, y en las resoluciones económico-administrativas y en la sentencia de la Audiencia Nacional, después.

"En una breve rememoración de los acontecimientos –continúa el Tribunal Supremo-, es de observar, primero, que la Oficina liquidadora aceptaba que la actuación en Juan Rejón podía considerarse materializada en el año 1998 pero que, no obstante, al ser el plazo legal el de tres años, la parte de la dotación invertida correspondiente al año 1994 no podía recibir la calificación fiscal de RIC; segundo, que el TEAC, enmendando en dos extremos al órgano liquidador, entendió que la inversión se había materializado en el año 1999, pero que a pesar de ello - confirmando en este punto la conclusión del acto de liquidación aunque variando el argumento- afirmó que el plazo para materializar la inversión era el de cuatro años, lo

que le condujo por eso también a la decisión de considerar que las cantidades de la dotación imputables al año de 1994 debían quedar excluidas de su calificación de RIC.

Ha de señalarse, por otra parte, que la Sala de instancia, al desestimar el recurso contencioso-administrativo, vino a ratificar los criterios del TEAC, tanto en el aspecto fáctico -fecha de materialización de la inversión- como en el jurídico -plazo legal para su realización-" (FJ. 5º).

Y tras ello, parece verse obligado a dar su opinión al respecto, cuando realmente el motivo alegado no era éste, sino el problema de la posible *reformatio in peius*. De ahí que pueda decirse que en realidad lo que sucede es que el Tribunal Supremo se deja llevar en este caso por el "impulso de la situación" al que se refería PUIG BRUTAU, razonando con más amplitud que lo indispensable para dar una base firme a su decisión³⁰.

"Por lo que se refiere al primer punto, el fáctico, nuestra posición casacional ha de ajustarse al razonado criterio probatorio adoptado por la Sala de instancia, en el sentido de que el funcionamiento del edificio

³⁰ PUIG BRUTAU, *Fundamentos...*, p. 266.

construido en la calle Juan Rejón no tuvo lugar hasta el año 1999, a pesar de que su construcción estaba concluida el 31 de diciembre de 1998.

Respecto al aspecto jurídico, relativo al plazo para consumir la inversión en el supuesto de inversores individuales -como lo es el recurrente-, debemos avalar la postura del acto de liquidación y contradecir, en consecuencia, la tesis desarrollada por los órganos de decisión de la reclamación económico-administrativa.

Esta cuestión la afrontamos en sentencia de 12 de diciembre de 2012 . En ella, respecto del cómputo del plazo para materializar la inversión tratándose de personas físicas, decíamos (...)” (FJ. 5º), reproduciendo a continuación el fragmento de dicha sentencia en el que se analiza tal cuestión.

Por tanto, en nuestra opinión, este criterio o argumento que el Tribunal Supremo señala acerca del modo de entenderse el cómputo del plazo de materialización de la RIC en el IRPF no era el básico, decisivo o determinante de su decisión acerca de entender que no se había producido un agravamiento de la posición jurídica del recurrente en la inicial resolución económico-administrativa, confirmada posteriormente por el

TEAC y la Audiencia Nacional. Se trata, por tanto, de un criterio o argumento que no añade nada a la argumentación verdaderamente determinante del fallo, que podía haberse producido de igual modo sin aquella referencia al criterio acerca del cómputo del plazo de materialización de la RIC en las personas físicas. Lo que se refleja también de forma clara en que es algo que no tenía relación alguna con la cuestión jurídica realmente debatida, que era la posible vulneración de la prohibición de la *reformatio in peius*. Por consiguiente, constituía de forma evidente un simple *obiter dicta*.

III. A MODO DE CONCLUSIÓN

Por consiguiente, podemos finalizar señalando que el criterio acerca del cómputo del plazo de materialización de la RIC para los empresarios o profesionales contribuyentes del IRPF establecido por el Tribunal Supremo, desde el devengo del impuesto correspondiente a los beneficios con los que se dota la RIC, no constituye la *ratio decidendi* de sus sentencias de 12 de diciembre de 2012 y de 3 de marzo de 2014:

- en el primer caso, porque el argumento o criterio que conduce realmente a la desestimación del recurso de

casación por el Tribunal Supremo es otro: la irrelevancia de la imputación a uno u otro ejercicio del incumplimiento por el contribuyente del IRPF del requisito de la materialización de la RIC, en cuanto resultado de la aplicación de uno u otro criterio acerca del cómputo del plazo para materializar la RIC, y, en consecuencia, la irrelevancia de la liquidación administrativa de uno u otro ejercicio; lo que encuentra su justificación, desde la óptica del Tribunal Supremo, en que en uno u otro caso se regulariza por la Administración Tributaria la pérdida del beneficio fiscal, incluyéndose en todo caso en ella los correspondientes intereses de demora, que se calculan desde el fin del plazo para presentar la autoliquidación que lo aplicó inicialmente hasta la fecha de la liquidación administrativa; precisamente este argumento o criterio utilizado por el tribunal para resolver el recurso en sentido desestimatorio, es el que hizo desaparecer cualquier eventual trascendencia para el fallo del recurso al criterio acerca del cómputo del plazo de tres años para materializar la RIC desde el devengo del impuesto correspondiente a los beneficios con los que se dota la

RIC, que fue alegado en el recurso por el recurrente y admitido por el Tribunal Supremo, que por ello fue un simple *obiter dicta*; además, su posible relevancia para el fallo hubiera llevado a un fallo estimatorio del recurso; y,

- en el segundo caso porque se trata de un argumento o criterio que no era el básico, decisivo o determinante de la decisión de la cuestión jurídica debatida que se resuelve negativamente acerca del posible agravamiento de la posición jurídico del recurrente en la inicial resolución económico-administrativa, confirmada después por el TEAC y la Audiencia Nacional, frente al inicial acto de liquidación, por el cambio de criterio acerca del cómputo del plazo para materializar la RIC (en la liquidación se computó desde el devengo del impuesto correspondiente a los beneficios con los que se dota la RIC; en las resoluciones económico-administrativas y de la Audiencia Nacional, por el contrario, desde el devengo del impuesto correspondiente al ejercicio en el que se realiza formalmente la dotación de la RIC, es decir, el ejercicio posterior); a la misma

decisión negativa sobre la posible *reformatio in peius* podía haberse llegado sin que el Tribunal Supremo hubiera manifestado su postura sobre dicha cuestión; su decisión se basa únicamente en que en la liquidación administrativa, de un lado, y en las resoluciones económico-administrativas y de la Audiencia Nacional, de otro, se entiende que la materialización de la RIC en un determinado inmueble no es correcta, aunque se haga en base a argumentos diferentes, que parten de un distinto criterio sobre el cómputo del plazo para materializar la RIC.

Por este motivo, en nuestra opinión, puede sostenerse que no existe una auténtica jurisprudencia sobre este tema, en el sentido estricto al que se refiere el artículo 1.6 del Código Civil, al menos en el momento actual.