

COMENTARIO DE JURISPRUDENCIA

Consecuencias del incumplimiento de la obligación de comunicar las inversiones anticipadas y de su sistema de financiación en relación con la Reserva para Inversiones en Canarias **(Comentario a la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 22 de julio de 2019).**

VÍCTOR MANUEL SÁNCHEZ BLÁZQUEZ

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Las Palmas de Gran Canaria

I. INTRODUCCIÓN

La sentencia del Tribunal Superior de Justicia (TSJ, en adelante) de Canarias de 22 de julio de 2019 (sala de lo contencioso-administrativo, Las Palmas de Gran Canaria, ponente D^a Inmaculada Rodríguez Falcón, rec. 359/2018) analiza una cuestión necesitada de clarificación en la práctica, dada la falta de una solución terminante expresa al respecto en su regulación normativa y en su aplicación por la doctrina administrativa y la jurisprudencia. Es la relativa a las consecuencias que se derivan, en el ámbito del beneficio fiscal de la Reserva para Inversiones en Canarias (RIC, en adelante), del incumplimiento por parte del contribuyente de la obligación de comunicar las inversiones anticipadas y de su sistema de financiación conjuntamente con la declaración del Impuesto sobre Sociedades (IS, en adelante), del Impuesto sobre la Renta de No Residentes o del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que fue regulada con efectos desde el 1 de enero de 2007 en el apartado 11 del artículo 27 de la Ley 19/1994 (Real Decreto-Ley 12/2006, de 29 de diciembre)¹.

¹ Anteriormente y con efectos desde el 1 de enero de 2003 (Ley 53/2002, de 30 de diciembre) lo hacía en el apartado 10 de este mismo precepto, si bien en un contexto normativo parcialmente diferente, como veremos.

El TSJ de Canarias llega a la conclusión de que dicho incumplimiento, en el caso enjuiciado y de acuerdo a las circunstancias concurrentes en él, no genera la pérdida del beneficio fiscal. Es decir, que las inversiones anticipadas realizadas son materializaciones válidas de la RIC, al no ser impedimento para ello que el contribuyente no comunicara dichas inversiones anticipadas y su sistema de financiación conjuntamente con la declaración del IS del ejercicio en el que se realizaron.

Nuestra intención es la de valorar si la conclusión alcanzada por el órgano jurisdiccional canario es correcta, así como también si lo son los argumentos empleados para llegar a la misma. Lo primero que debe hacerse es, no obstante, exponer lo señalado por el TSJ de Canarias en esta sentencia.

II. CONTENIDO DE LA SENTENCIA

Con el recurso contencioso-administrativo resuelto por el TSJ de Canarias en esta sentencia de 22 de julio de 2019 se impugnó la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias de 29 de junio de 2018 (rec. 35/01531/2015), que a su vez resolvió la reclamación económico-administrativa presentada por una sociedad frente a la liquidación del IS del período impositivo 2011. Dejando a un lado otras cuestiones de carácter procedimental que también se analizan en la sentencia, la discusión de fondo, que es la única sobre la que prestaremos nuestra atención, giraba en torno a la admisibilidad o no como materialización de la RIC, dotada con cargo a los beneficios del ejercicio 2007, de determinadas inversiones anticipadas que se produjeron en el mismo año 2007. De acuerdo a los datos que aporta la sentencia, el problema estaba en que al presentar la declaración del IS correspondiente al ejercicio 2007 no se cumplió por la sociedad la obligación de comunicar conjuntamente con la declaración del impuesto las inversiones anticipadas y su sistema de financiación prevista en el apartado 11 del artículo 27 de la Ley 19/1994. Parece que tampoco se contenía información alguna sobre las inversiones anticipadas ni en las partes del modelo de declaración del impuesto destinadas a tal fin, ni en la memoria, pese a que esto se exige por las previsiones normativas aplicables, tal como se verá con posterioridad.

Desde el primer momento en el que el TSJ entra en el fondo del asunto, que es resuelto a lo largo de todo el fundamento jurídico 2º de la sentencia, señala ya la conclusión a la que va a llegar, puesto que entonces afirma que “estimamos los argumentos del recurrente”.

No obstante, en primer lugar señala el tribunal canario que “(e)s 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 -señala a continuación-, en este caso la administración reconoce la aptitud de la inversión realizada para materializar anticipadamente la RIC, 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 -prosigue el tribunal- que debemos tener en cuenta las circunstancias del caso”, que son expuestas a continuación:

- “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”.

Recoge entonces el TSJ de Canarias los aspectos normativos que van a ser clave en su resolución, que se refieren al cambio legislativo producido a finales de 2006, de aplicación a partir del 1 de enero de 2007, relacionados con las consecuencias derivadas del incumplimiento de aquella obligación formal de comunicar las inversiones anticipadas y su sistema de financiación conjuntamente con la declaración del impuesto. Así, reproduce inicialmente la normativa vigente

hasta el 31 de diciembre de 2006, para luego copiar de igual modo la nueva regulación que entró en vigor desde el comienzo del año 2007.

“La redacción vigente del precepto hasta 31 de diciembre de 2006 -afirma el TSJ de Canarias- 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 2005.

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 de 31 de diciembre de 2006 -continúa el tribunal canario-, en virtud del Real Decreto-ley 12/2006, de 29 de diciembre (...), la redacción del precepto reenumerado fue la siguiente:

“27.11. Los contribuyentes 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 2020.

La 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”.

Y puesto que como se aprecia claramente a partir de la comparación entre una y otra versión de la normativa de las inversiones anticipadas, la regulación específica de las consecuencias del incumplimiento de los requisitos establecidos en dicha normativa desaparecen (el último párrafo del inicial apartado 10 ya no está en el apartado 11 que le sucedió), el TSJ de Canarias añade que “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 y 13, dará lugar a que el contribuyente 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.

En el caso del incumplimiento de la obligación del ejercicio de la opción de compra prevista en los contratos de arrendamiento financiero, la integración en la base imponible tendrá lugar en el ejercicio en el que contractualmente estuviera previsto que ésta debiera haberse ejercitado.

Se liquidarán intereses de demora en los términos previstos en la Ley 58/2003 y en su normativa de desarrollo”.

A partir de esta exposición del cambio normativo producido y de la reproducción literal de los preceptos que serían relevantes, el tribunal canario comienza a ir concretando los resultados a los que lo todo anterior le conduciría: “La conclusión a la que llegamos -afirma con claridad- es que el Real Decreto-ley 12/2006 (...) 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 sobre 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 -continúa el TSJ de Canarias- 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”.

A continuación, y como refuerzo concreto de lo que había señalado con anterioridad, cita el tribunal canario a contestación a una consulta vinculante V0933/2010, de 12 de mayo, en la que respecto a la no presentación de un plan de inversiones se señala la comisión de una infracción tributaria específica, “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 en canarias (...) pero no la integración en la base imponible de las cantidades que redujeron la base”.

Y termina el TSJ de Canarias como empezó: “Se aceptan, por tanto, las conclusiones del demandante” Si bien lo hace “(a)ñadiendo a los argumentos expuesto, que las citadas obligaciones fueron finalmente cumplidas si bien de forma extemporánea”.

III. COMENTARIO

1. Planteamiento

Desde nuestro punto de vista, la conclusión a la que llega el TSJ de Canarias en esta sentencia de 22 de julio de 2019 es correcta. Porque también en nuestra opinión, que no difiere esencialmente de la que manifestamos en el año 2008 en nuestro estudio sobre la *Pérdida y regularización de la Reserva para Inversiones en*

Canarias,² puede entenderse que bajo la regulación normativa sobre las inversiones anticipadas vigente en el período impositivo 2007, y de acuerdo a las circunstancias concurrentes en el caso particular enjuiciado por el tribunal canario, el incumplimiento de la obligación de comunicar conjuntamente con la declaración del IS las inversiones anticipadas y su sistema de financiación del apartado 11 del artículo 27 de la Ley 19/1994, no debe traer consigo la consecuencia de que aquellas no sean consideradas materializaciones válidas de la RIC y, por tanto, que se produzca la pérdida del beneficio fiscal en lo que afecta a las mismas.

Además, entendemos que el argumento empleado por el TSJ de Canarias acerca del cambio normativo producido desde el originario apartado 10 del artículo 27 vigente a partir del 1 de enero de 2003 hasta el apartado 11 de dicho precepto que le sucedió con efectos desde el 1 de enero de 2007, y que fue el aplicable al supuesto sometido a su consideración, es totalmente acertado. También creemos que es igualmente adecuado aquel otro argumento que utiliza el tribunal canario conectado con las circunstancias del caso en el que aquella obligación formal vulnerada en un principio fue finalmente cumplida, aunque de forma extemporánea, si bien como veremos en la resolución judicial objeto de nuestra atención se hace referencia en realidad a varias obligaciones formales incumplidas posteriormente subsanadas.

Sin embargo, en esta sentencia, según nuestro parecer, en el marco de una cierta falta de claridad en un determinado pasaje de la misma, no se afronta el principal problema que suscita la normativa al respecto y que, sin embargo, no puede ser obviado para resolver de forma convincente y completa la cuestión que se planteaba: el que no se mencione expresamente en el apartado 16 del artículo 27, al prever los apartados de este artículo que recogen determinados requisitos que no producen la pérdida del beneficio fiscal de la RIC, al apartado 11 de dicho precepto, que es el que regula la obligación formal de comunicar conjuntamente con la declaración del impuesto las inversiones anticipadas y su sistema de financiación³. Aunque de esta falta de claridad, desde nuestro punto de vista, adolece también la propia normativa, con lo que esta puede ser la causante última de aquella, tal como pondremos igualmente de relieve.

² SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V.M., *Pérdida y regularización de la Reserva para Inversiones en Canarias*, Thomson-Aranzadi/Hacienda Canaria, Cizur Menor, 2008, pp. 65-71.

³ Así lo poníamos de relieve en SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, *Pérdida...*, pp. 65-71, donde comenzamos el análisis de esta problemática calificando de “supuesto dudoso” este de la comunicación de las inversiones anticipadas y su sistema de financiación.

2. La modificación legislativa con efectos desde el 1 de enero de 2007: del anterior apartado 10 al nuevo apartado 11 del artículo 27 de la Ley 19/1994

Efectivamente, el TSJ de Canarias acierta de modo pleno, en nuestra opinión, cuando se fija en “una modificación legislativa que -como señala él mismo de modo expreso- consideramos importante a los efectos de tomar una decisión”, y que entró en vigor el 1 de enero de 2007.

Así, en el apartado 10 del artículo 27 de la Ley 19/1994 resultante de la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, que introdujo en la regulación de este beneficio fiscal, con efectos desde el 1 de enero de 2003, la posibilidad de realizar inversiones anticipadas de posteriores dotaciones de la RIC, se disponía de modo expreso que 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”, en el que se preveía la debida integración en la base imponible del ejercicio de incumplimiento de las cantidades que redujeron la base imponible cuando del IS se trata, que era al que se refería el supuesto enjuiciado. Y de una atenta lectura a dicho apartado 10 se deduce que el principal requisito que en él se establecía, al ser el más específico en relación con esta nueva posibilidad de materialización que se había introducido, era el relativo a la obligación de comunicar las inversiones anticipadas y su sistema de financiación conjuntamente con la declaración del impuesto.

Por esta razón, parecía no ofrecer duda alguna que su incumplimiento, al menos a partir de la literalidad de la norma, producía el no posible disfrute del beneficio fiscal en lo relativo a dichas inversiones anticipadas. De ahí que el tribunal canario señale que la “redacción vigente del precepto hasta el 31 de diciembre de 2006, sí que establecía como sanción la pérdida del beneficio fiscal, en caso de incumplimiento de la obligación de realizar la comunicación”.

Sin embargo, esta previsión de las consecuencias del incumplimiento de requisitos recogida específicamente en relación con las inversiones anticipadas no se encuentra ya en el apartado 11 de dicho artículo 27, tras la reforma a través del Real Decreto-Ley 12/2006, con efectos a partir de 1 de enero de 2007. Por este motivo, una interpretación del nuevo apartado 11 del artículo 27, a la luz de sus antecedentes

normativos, el anterior apartado 10 de este precepto, muestra que el silencio existente en la nueva norma frente a la regulación específica en el apartado precedente es un silencio revelador: con la nueva regulación específica sobre las inversiones anticipadas, el incumplimiento de aquella obligación de comunicar dichas inversiones anticipadas y su sistema de financiación no traía consigo ya la pérdida del beneficio fiscal.

3. El nuevo modelo legal sobre los incumplimientos formales de la RIC con efectos desde el 1 de enero de 2007: la imposición de sanciones y no la pérdida del beneficio fiscal

Esta conclusión, además, encaja perfectamente con la idea directiva que inspira la reforma de la regulación de la RIC que se llevó a cabo a finales de 2006 y con efectos desde el 1 de enero de 2007 en relación con las cuestiones formales que rodean a este beneficio fiscal, y que es recogida también con precisión por el TSJ de Canarias cuando alude al “fin de la reforma según su exposición de motivos”: “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 -añade el tribunal canario, después de haber reproducido el texto anterior de la exposición de motivos del real decreto-ley de reforma- que se imponen sanciones por los citados incumplimientos pero no la pérdida del beneficio”.

Es decir, el cambio de modelo en la nueva regulación en el aspecto que aquí nos interesa es que los incumplimientos de determinadas obligaciones formales previstas en relación con la RIC, algunas de las cuales se establecieron novedosamente también con aquella reforma, no generaban la pérdida del beneficio, sino la imposición de determinadas sanciones. Lo que es valorado de forma muy positiva por el TSJ de Canarias, de modo totalmente acertado en nuestra opinión, porque dicha pérdida del beneficio fiscal es una “(c)onsecuencia que es extremadamente gravosa, cuando en el caso -se está refiriendo aquí, por tanto, al supuesto concreto enjuiciado-, lo que consta es un incumplimiento formal, puesto que se acepta por la administración que la materialización y dotación se realizó correctamente”.

4. Dudas sobre las cuestiones formales relacionadas con las inversiones anticipadas

Sin embargo, el pasaje de la sentencia que recoge el nuevo sistema introducido con la reforma mediante el Real Decreto-Ley 12/2006 en relación con las cuestiones formales del beneficio fiscal de la RIC, suscita algunas dudas acerca de su preciso entendimiento al referirse el tribunal canario a las obligaciones formales cuyo incumplimiento no traía consigo la pérdida del beneficio fiscal, sino la imposición de determinadas sanciones. Lo que debe conectarse con los incumplimientos formales relacionados con las inversiones anticipadas que se habrían producido en el supuesto enjuiciado, a los que el TSJ de Canarias se había referido al comienzo de su argumentación y que tampoco están claros del todo.

Si bien no debemos dejar de reconocer que la principal causante de estas incertidumbres es la propia regulación normativa en el artículo 27 de la Ley 19/1994, acompañada de los desarrollos reglamentarios que son relevantes, que han ido creando un panorama normativo en relación estas cuestiones formales de las inversiones anticipadas que es susceptible de generar ciertas dudas. Así lo revelan también algunas de las aproximaciones a esta problemática que se han llevado a cabo por personas vinculadas a la práctica profesional, bien desde el ámbito del asesoramiento fiscal⁴, bien desde la propia Administración Tributaria⁵, que a pesar de no ser coincidentes entre sí tienen un elemento en común: a partir de la regulación normativa aplicable, específica o general, no están del todo claros la precisa identidad, alcance y concreto modo de cumplimiento de estas exigencias formales, así como los efectos que se derivarían de los posibles incumplimientos, en sus diversas variedades posibles, de las mismas.

Comenzando por los incumplimientos formales relacionados con las inversiones anticipadas que se habrían producido en el caso sometido a consideración del TSJ de Canarias en esta sentencia, parece que no se realizó solo el incumplimiento de la

⁴ Nos estamos refiriendo a diversas publicaciones al respecto de Salvador Miranda Calderín. Dentro de su análisis más amplio sobre las inversiones anticipadas, en *La planificación fiscal de la Reserva para Inversiones en Canarias*, DAR Escuela de Negocios/Hacienda Canaria, Las Palmas de Gran Canaria, 2005, pp. 223-229, y en *Manual de la Reserva para Inversiones en Canarias*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2012, pp. 799-824 (en esta última obra, también dentro de su examen de los planes de inversión, pp. 1083.y ss). Más recientemente, de forma específica sobre las consecuencias del incumplimiento de la obligación de comunicación del apartado 11 del artículo 27 de la Ley 19/1994, en MIRANDA CALDERÍN, S., DORTA VELÁZQUEZ, J.A. y DÉNIZ MAYOR, J.J. (Coord.), *La actualización del REF. La ultraperiféricidad atlántica: medidas económicas y fiscales*, Universidad de Las Palmas de Gran Canaria. Servicio de Publicaciones, Las Palmas de Gran Canaria, 2019, pp. 257-261.

⁵ Se trata del “Comentario personal” de Roque Florido Caño a la consulta V0364-14, de 12 de febrero de 2014, en *Hacienda Canaria*, núm. 41, 2014, pp. 145-148.

obligación de comunicar conjuntamente con la declaración del IS las inversiones anticipadas y su sistema de financiación, prevista en el apartado 11 del artículo 27 de la Ley 19/1994, a realizar en relación con el período 2007 mediante una documentación adicional que debía acompañarse al modelo de declaración del impuesto⁶. Porque la exposición de las circunstancias del caso que hace el tribunal canario muestra que se habrían producido al menos dos incumplimientos más: el relativo a la debida inclusión en el modelo de declaración del impuesto, aprobado en cumplimiento de la habilitación legal al respecto en la normativa general del IS⁷, de determinados datos sobre las inversiones anticipadas, aunque deba destacarse que es reiterativo, al menos parcialmente, respecto de lo exigido en aquella documentación adicional que tiene que presentarse, además, simultáneamente; y, el atinente a la obligada mención de determinadas cuestiones sobre las inversiones anticipadas en la memoria de las cuentas anuales, de acuerdo a lo previsto en el apartado 13 del artículo 27 de la Ley 19/1994⁸, que igualmente coincide en parte con lo requerido a través del modelo de declaración del impuesto y la documentación adicional que debía acompañarle.

En concreto, esto es lo que podría deducirse de que se señale en la sentencia que la administración “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”. Con lo que, por otra parte, surge la duda de qué es lo que sucedió en el supuesto enjuiciado con la obligación de presentar el plan de inversiones, según lo previsto en el apartado 10 del artículo 27 de la Ley 19/1994, resultante de la reforma a través del Real Decreto-Ley 12/2006, que también “se referirá a las inversiones anticipadas que se hubieran realizado con anterioridad a la dotación de la reserva, en los términos previstos en el apartado 11 de este artículo”, puesto que el tribunal canario guarda silencio absoluto al respecto.

Debe tenerse en cuenta que de acuerdo a la regulación reglamentaria de desarrollo de la Ley 19/1994 en el Real Decreto 1758/2007, de 28 de diciembre, ese

⁶ Así lo exigía la letra f) del apartado 5 del artículo 2 de la Orden EHA/1420/2008, de 22 de mayo.

⁷ Artículo 136.1 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

⁸ En la letra d) de dicho precepto se establece que habrá de hacerse constar en la memoria la siguiente información: “El importe y la fecha de las inversiones anticipadas a la dotación, previstas en el apartado 11 de este artículo, lo que se hará constar a partir de la memoria correspondiente al ejercicio en que las mismas se materializan”.

plan de inversiones, que debía presentarse “en todo caso por vía telemática, dentro de los plazos de declaración del impuesto en el que se practique la reducción (...) correspondiente a la reserva para inversiones en Canarias y a través del formulario que figure en la página de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en Internet, www.aeat.es (...)” (artículo 32), tenía que incluir la información, entre otras, de las “(i)nversiones anticipadas que se hubieran realizado con anterioridad a la dotación de la reserva con indicación del precio de adquisición y las fechas de entrada en funcionamiento” [letra e) del apartado 1 del artículo 33]. Lo que afectaba también al período impositivo 2007, que es el que es objeto de enjuiciamiento por el TSJ de Canarias en esta sentencia, al producirse la entrada en vigor de “la obligatoriedad de presentación de los planes de inversión regulados en el capítulo II del título IV” “en la fecha en la que entre en vigor la Orden ministerial por la que se determine la forma de presentar la declaración del Impuesto sobre Sociedades para los periodos impositivos iniciados en 2007” (disposición final única del mencionado Real Decreto 1758/2007).

Esta orden ministerial, que fue la Orden EHA/1420/2008, de 20 de mayo, entró en vigor, salvo en relación con determinadas disposiciones que aquí no nos afectan, a los veinte días de su publicación en el Boletín Oficial del Estado, produciéndose esta última el 26 de mayo de 2008⁹.

En cualquier caso, con independencia de los concretos incumplimientos relacionados con las inversiones anticipadas que se habrían producido exactamente en el caso particular, que no conocemos con total certeza, lo cierto es que el TSJ de Canarias, tras destacar el silencio del nuevo apartado 11 frente al anterior apartado 10 en relación con las consecuencias del incumplimiento de la obligación de comunicar las inversiones anticipadas y su sistema de financiación, centra su atención allí donde en la nueva normativa se recogerían estas consecuencias, aunque en el marco de una unitaria regulación respecto a todos los incumplimientos de los requisitos de la RIC: el apartado 16, que reproduce. Pero es aquí, dejando a un lado la errata sin trascendencia de mencionar el artículo 26 y no el artículo 27 de la Ley 19/1994, donde surgen algunas dudas acerca de aquello a lo que se estaría refiriendo realmente el tribunal canario (¿no realizar el plan de inversiones? ¿no incluirlo...en el balance?) y sobre si las menciones que realiza permiten solucionar el problema

⁹ La obligación de presentar este plan de inversiones fue suprimida por la reforma de la Ley 19/1994 a través del Real Decreto-Ley 15/2014, de 29 de diciembre, desapareciendo también la regulación reglamentaria al respecto a través del Real Decreto 1022/2015, de 13 de noviembre.

principal que se planteaba en el supuesto enjuiciado en el que no se había cumplido aquella obligación específica de comunicación relacionada con las inversiones anticipadas, aunque hubiera habido también otros incumplimientos.

Porque señala el tribunal: "La conclusión a la que llegamos es que el Real Decreto-ley 12/2006 (...) 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 sobre 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".

Y es que, en efecto, como ya anticipamos, el TSJ de Canarias en esta sentencia no afronta el principal problema que suscita la normativa al respecto y que, sin embargo, no puede ser obviado para resolver de forma convincente y completa la cuestión que se planteaba: el que no se mencione expresamente en el apartado 16 del artículo 27, al prever los apartados de este artículo que recogen determinados requisitos que no producen la pérdida del beneficio fiscal de la RIC, al apartado 11 de dicho precepto, que es el que regula la obligación formal de comunicar conjuntamente con la declaración del impuesto las inversiones anticipadas y su sistema de financiación.

Centrando nuestra atención en esta última obligación y prescindiendo ahora de las obras obligaciones formales que afectan parcialmente también a las inversiones anticipadas, la solución, desde nuestro punto de vista, tal como pusimos de relieve en su momento¹⁰, pasa por realizar una interpretación finalista de la norma que haga prevalecer la idea general que inspira el nuevo modelo en relación con los incumplimientos formales de la RIC, conforme al cual las irregularidades formales producidas no impiden el disfrute del beneficio fiscal sino solo determinadas consecuencias sancionadoras. Lo que confirmaría la conclusión interpretativa ya mencionada anteriormente, puesta de relieve de forma acertada por el TSJ de Canarias en esta sentencia, a la que lleva el cambio normativo desde el inicial apartado 10 resultante de la Ley 53/2002 hasta el posterior apartado 11 de la Ley 19/1994 derivado de la reforma de finales de 2006.

¹⁰ SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, *Pérdida...*, p. 70.

La no mención específica en el apartado 16, dentro de los requisitos cuyo incumplimiento no genera la pérdida de la RIC, a los contenidos en el apartado 11 del artículo 27, en nuestra opinión, se debe al error que se incurre a veces con la técnica de la remisión que en este caso se debió posiblemente a mencionar solo aquellos apartados (el 3, el 10 y el 13) que regulan de modo exclusivo determinadas exigencias u obligaciones formales: la contabilización de la RIC con absoluta separación y título adecuado, inicialmente y manteniéndola durante todo el período exigido; la presentación de un plan de inversiones; y; la constancia en la memoria de las cuentas anuales de determinada información¹¹.

Y la falta de previsión en la normativa de la RIC de una infracción tributaria específica para la no comunicación de las inversiones anticipadas y su sistema de financiación, según nuestro parecer, podría suplirse por la normativa general en materia de infracciones y sanciones tributarias, al poderse encajar en el tipo infractor del artículo 199 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT, en adelante) de “presentar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos autoliquidaciones o declaraciones (...) siempre que no se haya producido o no se pueda producir perjuicio económico a la Hacienda Pública”. Deben tenerse en cuenta, en este sentido, los conceptos amplios de declaración tributaria y de autoliquidación tributaria de los artículos 119 y 120 de la LGT, en los que cabría incluir también determinada documentación adicional con un contenido informativo a acompañar al modelo de declaración, como ha entendido en ocasiones la jurisprudencia¹².

Además, finalmente, las circunstancias del caso particular ocupan aquí un papel importante¹³, como lo fueron para el TSJ de Canarias en esta sentencia cuando cierra

¹¹ Un olvido similar en el apartado 16 se produce en relación con las obligaciones de información entre entidad suscriptora y emisora de las acciones o participaciones objeto de materialización de la RIC, aunque en este caso sí se recoge una infracción tributaria específica en el apartado 17. Véase SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, *Pérdida...*, pp. 62-65.

¹² En este sentido, la sentencia de la Audiencia Nacional de 3 de octubre de 2013 (rec. 277/2010, ponente D^a Esperanza Córdoba Castroverde), en relación con determinadas previsiones de información adicional contenidas en los apartados 6 y 7 del art. 2 de la Orden EHA 1338/2010, de 13 de mayo de 2010, que aprobó los modelos de declaración del IS del ejercicio 2009, que debían presentarse no solo en un formulario independiente, sino también con carácter previo a la presentación del modelo de declaración.

¹³ Aunque no parece que fue lo que ocurrió en el supuesto enjuiciado, puede ser muy relevante que a pesar de no presentarse como documentación adicional a acompañar al modelo de declaración la comunicación de las inversiones anticipadas y su sistema de financiación exigida por el apartado 11 del artículo 27 de la Ley 19/1994, la Administración Tributaria pueda conocer las inversiones anticipadas a través de la información sobre las mismas a incluir en la memoria de las cuentas anuales (apartado 13 del artículo 27) o en el plan de inversiones (apartado 10 del mismo artículo), tal como pusimos de relieve en su momento: SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, *Pérdida...*, p. 70. También en el modelo de

su argumentación "(añadiendo que las citadas obligaciones fueron finalmente cumplidas si bien de forma extemporánea". Aunque no conocemos los detalles acerca de qué obligaciones fueron las que finalmente se cumplieron fuera de plazo (¿la comunicación de las inversiones anticipadas y su sistema de financiación como documentación separada, la información sobre dichas inversiones anticipadas en el modelo de declaración, en la memoria de las cuentas anuales, en el plan de inversiones?) ni, por tanto, sobre el modo concreto en que se llevó a cabo ese cumplimiento tardío.

5. A modo de conclusión

El TSJ de Canarias, en esta sentencia de 20 de julio de 2019, llega a la conclusión de que el incumplimiento que se produjo por una sociedad en el período impositivo 2007 de la obligación de comunicar las inversiones anticipadas y su sistema de financiación conjuntamente con la declaración del IS (apartado 11 del artículo 27 de la Ley 19/1994, tras el Real Decreto-Ley 12/2006), en el caso enjuiciado y de acuerdo a las circunstancias concurrentes en él, no impide que dichas inversiones anticipadas sean materializaciones válidas de la RIC y, por tanto, no se produce en un supuesto como este la pérdida del beneficio fiscal en relación con las mismas.

En nuestra opinión, se trata de una conclusión correcta, como también entendemos adecuados dos de los argumentos empleados por el tribunal canario: el cambio normativo producido desde el originario apartado 10 del artículo 27 vigente a partir del 1 de enero de 2003 hasta el apartado 11 de dicho precepto que le sucedió con efectos desde el 1 de enero de 2007, y que fue el aplicable al supuesto sometido a su consideración, que hizo desaparecer la mención a las consecuencias de los incumplimientos de los requisitos de la regulación específica sobre las inversiones anticipadas; las circunstancias del caso en el que aquella obligación formal vulnerada en un principio fue finalmente cumplida, aunque de forma extemporánea, si bien aquí se hace referencia a varias obligaciones formales incumplidas posteriormente subsanadas (también las de incluir determinada información sobre las inversiones anticipadas en el modelo de declaración y en la memoria de las cuentas anuales), aunque se guarda silencio sobre otra adicional que estaba vigente entonces (la de

declaración del impuesto, de acuerdo a como suele ser configurado en las órdenes ministeriales anuales correspondientes, en cumplimiento de la habilitación legal al respecto.

presentar el plan de inversiones, que debía incluir igualmente determinada información sobre las inversiones anticipadas).

Sin embargo, en esta sentencia se echa en falta afrontar el principal problema que suscita la normativa al respecto y que, sin embargo, no puede ser obviado para resolver de forma convincente y completa la cuestión que se planteaba: el que no se mencione expresamente en el apartado 16 del artículo 27, al prever los apartados de este artículo que recogen determinados requisitos que no producen la pérdida del beneficio fiscal de la RIC, al apartado 11 de dicho precepto, que es el que regula la obligación formal de comunicar conjuntamente con la declaración del impuesto las inversiones anticipadas y su sistema de financiación. Aunque de esta falta de claridad, según nuestro parecer, adolece también la propia normativa, con lo que esta puede ser la causante última de aquella.

La solución, desde nuestra perspectiva, pasa por realizar una interpretación finalista de la norma que haga prevalecer la idea general que inspira el nuevo modelo en relación con los incumplimientos formales de la RIC, conforme al cual las irregularidades formales producidas no impiden el disfrute del beneficio fiscal sino solo determinadas consecuencias sancionadoras. Lo que confirmaría la conclusión interpretativa ya mencionada anteriormente, puesta de relieve de forma acertada por el TSJ de Canarias en esta sentencia, a la que lleva el cambio normativo desde el inicial apartado 10 resultante de la Ley 53/2002 hasta el posterior apartado 11 de la Ley 19/1994 derivado de la reforma de finales de 2006. También en esta problemática siempre deben ser relevantes las circunstancias del caso, como lo fueron para el TSJ de Canarias en esta sentencia, según se señaló con anterioridad.