



Roj: **SAN 2716/2021 - ECLI:ES:AN:2021:2716**

Id Cendoj: **28079230072021100313**

Órgano: **Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **7**

Fecha: **08/06/2021**

Nº de Recurso: **1091/2019**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **JUAN CARLOS FERNANDEZ DE AGUIRRE FERNANDEZ**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **SAN 2716/2021,**  
**ATS 8331/2022**

## **AUDIENCIA NACIONAL**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

### **SECCIÓN SÉPTIMA**

**Núm. de Recurso:** 0001091 /2019

**Tipo de Recurso:** PROCEDIMIENTO ORDINARIO

**Núm. Registro General:** 05939/2019

**Demandante:** ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE ASESORES FISCALES

**Procurador:** D<sup>a</sup> SILVÍA VÁZQUEZ SENÍN

**Demandado:** MINISTERIO DE HACIENDA

**Abogado Del Estado**

**Ponente Ilmo. Sr.:** D. JUAN CARLOS FERNÁNDEZ DE AGUIRRE FERNÁNDEZ

### **SENTENCIA Nº :**

**Ilmo. Sr. Presidente:**

D. JUAN CARLOS FERNÁNDEZ DE AGUIRRE FERNÁNDEZ

**Ilmos. Sres. Magistrados:**

D<sup>a</sup>. BEGOÑA FERNANDEZ DOZAGARAT

D. JOSÉ GUERRERO ZAPLANA

D. LUIS HELMUTH MOYA MEYER

D<sup>a</sup>. YOLANDA DE LA FUENTE GUERRERO

Madrid, a ocho de junio de dos mil veintiuno.

### **HECHOS**

**VISTOS** por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional el recurso contencioso-administrativo 1091/2019, promovido por la Procuradora de los Tribunales doña Silvia Vázquez Senín, en nombre y representación de la Asociación Española de Asesores Fiscales, contra la Orden HAC/277/2019 del Ministerio de Hacienda, sobre modelos de declaración del IRPF e Impuesto sobre el Patrimonio.



Ha sido parte recurrida la Administración General del Estado representada por la Abogacía del Estado.

## ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.-** Por Orden HAC/277/2019 del Ministerio de Hacienda se aprueban los modelos de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio, ejercicio 2018, se determinan el lugar, forma y plazos de presentación de los mismos, se establecen los procedimientos de obtención, modificación, confirmación y presentación del borrador de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se determinan las condiciones generales y el procedimiento para la presentación de ambos por medios telemáticos o telefónicos y por la que se modifica la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre, por la que se regulan los procedimientos y las condiciones generales para la presentación de determinadas autoliquidaciones, declaraciones informativas, declaraciones censales, comunicaciones y solicitudes de devolución, de naturaleza tributaria.

Contra dicha Orden la representación procesal de la Asociación Española de Asesores Fiscales interpuso recurso contencioso-administrativo.

Por auto de 4 de junio de 2019 la Sala denegó la suspensión de la vigencia de los artículos 9, apartado 1, y 15, apartados 1 y 4, y disposición final primera de la Orden impugnada.

Reclamado el expediente a la Administración y siguiendo los trámites legales, se emplazó a la parte recurrente para la formalización de la demanda, lo que verificó mediante escrito que obra en autos, en el que termina solicitando a la Sala que dicte sentencia por la que, "estimando el recurso contencioso-administrativo, con arreglo a los argumentos vertidos en el cuerpo de la demanda, se declare la anulación de los preceptos y del Anexo A.2, epígrafe Reserva para Inversiones en Canarias (Ley 19/1994), objetos de controversia de la disposición general impugnada, con todos los pronunciamientos accesorios que resulten pertinentes y con expresa imposición de costas a la Administración demandada por su notoria temeridad y mala fe".

**SEGUNDO.-** Emplazada la Abogacía del Estado para que contestara a la demanda, así lo hizo en escrito en el que, tras expresar los hechos y fundamentos de derecho que estimó convenientes, terminó solicitando que se dictara una sentencia por la que "desestime el recurso, confirmando íntegramente la resolución impugnada, con expresa imposición de costas a la parte recurrente".

**TERCERO.-** En virtud de providencia de 12 de diciembre de 2019 se tuvo por reproducido el expediente administrativo y por incorporados los documentos aportados.

**CUARTO.-** Practicadas las pruebas se dio traslado a las partes para la presentación de conclusiones sucintas acerca de los hechos alegados, las pruebas practicadas y los fundamentos jurídicos en que apoyaron sus pretensiones.

**QUINTO.-** Concluidas las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, el cual tuvo lugar el día 1 de junio de 2021.

Ha sido Ponente el Ilmo. Sr. Magistrado don Juan Carlos Fernández de Aguirre, quien expresa el parecer de la Sala.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-** Constituye el objeto del presente recurso contencioso administrativo determinar si es o no conforme a Derecho la Orden HAC/277/2019 del Ministerio de Hacienda por la que se aprueban los modelos de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio, ejercicio 2018, se determinan el lugar, forma y plazos de presentación de los mismos, se establecen los procedimientos de obtención, modificación, confirmación y presentación del borrador de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se determinan las condiciones generales y el procedimiento para la presentación de ambos por medios telemáticos o telefónicos y por la que se modifica la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre, por la que se regulan los procedimientos y las condiciones generales para la presentación de determinadas autoliquidaciones, declaraciones informativas, declaraciones censales, comunicaciones y solicitudes de devolución, de naturaleza tributaria.

**SEGUNDO.-** Tras exégesis de los antecedentes, la representación procesal de la Asociación Española de Asesores Fiscales formula las siguientes alegaciones:

1. Carácter contra legem de los artículos 9, apartado 1, y 15, apartados 1 y 4, y disposición final primera de la Orden impugnada.

Expone que la Orden establece con carácter obligatorio la presentación de la declaración del IRPF por medios electrónicos a través de Internet, proscribiendo la presentación en papel, posibilidad permitida hasta la fecha, lo que implica una alteración in malam partem en el conjunto de los contribuyentes y una innovación que no debe hacerse por vía reglamentaria.

Señala que la norma elimina el derecho a la desconexión digital, teniendo en cuenta que muchos ciudadanos no disponen de conexión a Internet, ni este instrumento llega a todos los lugares, generando una pesada carga para un sector importante de contribuyentes.

Manifiesta que la innovación reglamentaria carece de base legal y contraviene las previsiones establecidas en el artículo 14 de la Ley 39/2015

2. Carácter interpretativo extra legem del apartado "Reserva para Inversiones en Canarias -Anexo 2", Modelo de declaración/liquidación.

Alega que "al aprobar los modelos de declaraciones o autoliquidaciones el Ministro de Hacienda transforma o traduce la regulación sustantiva del tributo convirtiendo aquella -se entiende que la Orden- en una serie de apartados, casillas o espacios a rellenar por los contribuyentes y en esa tarea realiza una interpretación de la norma sustantiva".

Expone que la Orden ejecuta la Ley del IRPF en una materia concreta -el modelo de declaración 2018- que es de observancia general y cuyo incumplimiento puede dar lugar a la comisión de una infracción tributaria, vulnerándose así el principio de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos - artículo 9.3 CE-, el artículo 22.3 de la LO 3/1980, los principios de seguridad jurídica, confianza legítima y jerarquía normativa, la doctrina reiterada del Tribunal Económico Administrativo Central y la sentencia de esta Sala de 27 de mayo de 2019, dictada en el recurso 437/2017.

Tras concretar el objeto litis y las pretensiones de la recurrente, la Abogacía del Estado se opone al recurso alegando que la "confección de declaraciones en papel, entendida como cumplimentación manual por parte de los contribuyentes de los impresos de la declaración del IRPF, desapareció como opción, definitivamente, en el año 2014" y que "la eliminación de los impresos en papel se estableció en la Orden HAP/455/2014, de 20 de marzo"; y añade que "desde el año 1999 hasta ese año 2014 se simultaneó la presentación en papel de las declaraciones manualmente cumplimentadas con las obtenidas mediante la utilización del módulo de impresión del Programa PADRE, de ayuda para la cumplimentación de la declaración del Impuesto sobre la Renta; programa de ayuda -éste último- que desaparece en 2017 (esto es, para la campaña del Renta del ejercicio 2016) al ser sustituido por el servicio denominado `Renta Web`, de modo que desde la campaña de renta 2016 la cumplimentación de la declaración solo es posible de forma electrónica.

Expone que para la campaña de Renta 2018 la Orden mantiene la posibilidad de presentar telemáticamente la declaración con domiciliación del ingreso hasta el 26 de junio, o con resultado a devolver hasta el último día de la campaña, y después, cuando no se opte por domiciliar, a través de la Renta Web, radicando la única diferencia respecto de campañas anteriores en que "la presentación se producía en el momento de efectuar el ingreso efectivo en la entidad colaboradora y había que acudir con la declaración completa impresa a través del servicio de impresión del Servicio de Renta Web, mientras que en esta campaña la presentación se produce en un momento previo cuando se genera el documento de ingreso a través de Renta Web y ya no es necesario acudir con toda la declaración impresa, solamente con el citado documento u hoja de ingreso".

Manifiesta que para las personas físicas que no se encuentren incluidas en el ámbito del artículo 14 de la Ley 39/2015, la Agencia Tributaria pone a su disposición medios de ayuda y que la Agencia tiene competencia para aprobar modelos y sistemas normalizados de presentación de autoliquidaciones y declaraciones - artículos 96.5 y 97 de la Ley 35/2006, 98.3 LGT, 117 del Real Decreto 1065/2007 y disposición adicional primera de la Ley 39/2015. En suma, que la presentación en papel de la declaración del IRPF se encuentra amparada por la ley.

Refiere la problemática existente con ocasión de declaraciones presentadas ante entidad bancaria -confusión, duplicidades, etc.-, las herramientas y refuerzos puestos a disposición de los contribuyentes con dificultades de acceso a Internet - cita previa presencial, "le llamamos".

En lo atinente al apartado Reserva para Inversiones en Canarias, Anexo 2, refiere el acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Central de 8 de febrero de 2018 y estima que el citado Anexo es conforme a Derecho.

**TERCERO.-** La Orden HAC/277/2019 establece en el artículo 9 -"Forma de presentación de las declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas"-, número 1, en lo que aquí interesa, que

"Las declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, así como el correspondiente documento de ingreso o devolución, se presentarán, de acuerdo con lo previsto en los apartados a), c) y d) del artículo 2 de la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre, por la que se regulan los procedimientos y las



condiciones generales para la presentación de determinadas autoliquidaciones, declaraciones informativas, declaraciones censales, comunicaciones y solicitudes de devolución, de naturaleza tributaria, con la siguiente especialidad...

El artículo 15 de la Orden, bajo la rúbrica "Habilitación y condiciones para la presentación electrónica de las declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio", dispone que

"1. Con carácter general, los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas podrán presentar por medios electrónicos la declaración correspondiente a este Impuesto, con sujeción a las condiciones establecidas en el artículo 6 de la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre, por la que se regulan los procedimientos y las condiciones generales para la presentación de determinadas autoliquidaciones, declaraciones informativas, declaraciones censales, comunicaciones y solicitudes de devolución, de naturaleza tributaria.

"Cuando los contribuyentes deban acompañar a la declaración la documentación adicional que se indica en el artículo 10 de esta orden y, en general, cualesquiera documentos, solicitudes o manifestaciones de opciones no contemplados expresamente en los propios modelos oficiales de declaración, la presentación electrónica de la declaración requerirá que la citada documentación adicional se presente, en forma de documentos electrónicos, a través del registro electrónico de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, regulado mediante Resolución de 28 de diciembre de 2009, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

"4. La presentación electrónica de las declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio se realizará con sujeción a las formas de presentación establecidas en el artículo 2 de la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre, por la que se regulan los procedimientos y las condiciones generales para la presentación de determinadas autoliquidaciones, declaraciones informativas, declaraciones censales, comunicaciones y solicitudes de devolución, de naturaleza tributaria. En particular, serán admitidos, los siguientes sistemas electrónicos de identificación, autenticación y firma...

Finalmente, la disposición final primera de la Orden, "Modificación de la Orden HAP/ 2194/ 2013, de 22 de noviembre, por la que se regulan los procedimientos y las condiciones generales para la presentación de determinadas autoliquidaciones, declaraciones informativas, declaraciones censales, comunicaciones y solicitudes de devolución, de naturaleza tributaria", dispone que

"Se introducen las siguientes modificaciones en la Orden HAP/ 2194/ 2013, de 22 de noviembre, por la que se regulan los procedimientos y las condiciones generales para la presentación de determinadas autoliquidaciones, declaraciones informativas, declaraciones censales, comunicaciones y solicitudes de devolución, de naturaleza tributaria:

"Uno. Se modifica la redacción de la letra b) del artículo 2, que queda redactado como sigue:

"b) Presentación mediante papel impreso generado exclusivamente mediante la utilización del servicio de impresión desarrollado a estos efectos por la Agencia Tributaria en su sede electrónica solo en el supuesto de los modelos de autoliquidación 111, 115, 122, 130, 131,136, 303 y 309.

La Orden HAP/2194/2013, en la versión vigente hasta el 14 de marzo de 2019, establecía en el artículo 2, bajo la rúbrica "Formas de presentación de las autoliquidaciones", que

"La presentación de las autoliquidaciones podrá ser realizada de las siguientes formas:

"b) Presentación mediante papel impreso generado exclusivamente mediante la utilización del servicio de impresión desarrollado a estos efectos por la Agencia Tributaria en su Sede Electrónica solo en el supuesto de los modelos de autoliquidación 100, 111, 115, 122, 130, 131,136, 303 y 309.

Con objeto de situar el marco normativo de la controversia comencemos por señalar que en el Preámbulo de la Orden HAC/277/2019 se expone que

"Respecto del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, los apartados 5 y 6 del citado artículo 96 de la Ley 35/2006 y el apartado 5 del artículo 61 del Reglamento del Impuesto disponen que la declaración se efectuará en la forma, plazos e impresos que establezca el Ministro de Economía y Hacienda, quien podrá aprobar la utilización de modalidades simplificadas o especiales de declaración y determinar los lugares de presentación de las mismas, los documentos y justificantes que deben acompañarlas, así como los supuestos y condiciones para la presentación de las declaraciones por medios telemáticos. Respecto del Impuesto sobre el Patrimonio, el artículo 38 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, dispone que la declaración se efectuará en la

forma, plazos y modelos que establezca el titular del Ministerio de Economía y Hacienda, que podrá establecer los supuestos y condiciones de presentación de las declaraciones por medios telemáticos;

"Respecto a la presentación de la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, este año desaparece la posibilidad de obtener la declaración y sus correspondientes documentos de ingreso o devolución en papel impreso generado a través del Servicio de tramitación del borrador/declaración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. En su lugar, la declaración deberá presentarse por medios electrónicos a través de internet, en la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a través del teléfono, o en las oficinas de la Agencia Estatal de Administración Tributaria previa solicitud de cita, así como en las oficinas habilitadas por las Comunidades Autónomas, ciudades con Estatuto de Autonomía y Entidades Locales para la confirmación del borrador de declaración; si la declaración fuera a ingresar el contribuyente podrá domiciliar el ingreso, ingresar obteniendo un número de referencia completo (NRC) de su entidad bancaria o bien podrá efectuar el pago a través de un documento para el ingreso en una entidad colaboradora que deberá imprimir y proceder a efectuar dicho ingreso;

"Por último, esta orden ministerial modifica la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre, por la que se regulan los procedimientos y las condiciones generales para la presentación de determinadas autoliquidaciones, declaraciones informativas, declaraciones censales, comunicaciones y solicitudes de devolución, de naturaleza tributaria;

"Esta modificación se debe a la supresión de la posibilidad de presentación mediante papel impreso generado exclusivamente mediante la utilización del servicio de impresión desarrollado a estos efectos por la Agencia Tributaria en su sede electrónica del modelo 100, declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas;

"Las habilitaciones al Ministro de Hacienda y al Ministro de Economía y Hacienda anteriormente citadas deben entenderse conferidas en la actualidad a la Ministra de Hacienda, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 5 y en la disposición final segunda del Real Decreto 355/2018, de 6 de junio, por el que se reestructuran los departamentos ministeriales.

En este contexto, el artículo 14 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, tras señalar en el apartado 1 que "Las personas físicas podrán elegir en todo momento si se comunican con las Administraciones Públicas para el ejercicio de sus derechos y obligaciones a través de medios electrónicos o no, salvo que estén obligadas a relacionarse a través de medios electrónicos con las Administraciones Públicas" y concretar en el apartado 2 los sujetos que, en todo caso, "estarán obligados a relacionarse a través de medios electrónicos con las Administraciones Públicas para la realización de cualquier trámite de un procedimiento administrativo", establece en el número 3 que "Reglamentariamente, las Administraciones podrán establecer la obligación de relacionarse con ellas a través de medios electrónicos para determinados procedimientos y para ciertos colectivos de personas físicas que por razón de su capacidad económica, técnica, dedicación profesional u otros motivos quede acreditado que tienen acceso y disponibilidad de los medios electrónicos necesarios".

La disposición adicional primera de esta Ley, bajo la rúbrica "Especialidades por razón de la materia", establece que

"1. Los procedimientos administrativos regulados en leyes especiales por razón de la materia que no exijan alguno de los trámites previstos en esta Ley o regulen trámites adicionales o distintos se regirán, respecto a éstos, por lo dispuesto en dichas leyes especiales.

"2. Las siguientes actuaciones y procedimientos se regirán por su normativa específica y supletoriamente por lo dispuesto en esta Ley:

"a) Las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en materia tributaria y aduanera, así como su revisión en vía administrativa.

A estos efectos, el artículo 96.5 de la Ley 35/2005, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las personas Físicas, dispone que "Los modelos de declaración se aprobarán por el Ministro de Economía y Hacienda, que establecerá la forma y plazos de su presentación, así como los supuestos y condiciones de presentación de las declaraciones por medios telemáticos".

El artículo 98 LGT, por su parte, establece que

"3. La Administración tributaria podrá aprobar modelos y sistemas normalizados de autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones, solicitudes o cualquier otro medio previsto en la normativa tributaria para los casos en que se produzca la tramitación masiva de las actuaciones y procedimientos tributarios. La



Administración tributaria pondrá a disposición de los obligados tributarios los modelos mencionados en las condiciones que señale la normativa tributaria.

"4. En el ámbito de competencias del Estado, el Ministro de Hacienda podrá determinar los supuestos y condiciones en los que los obligados tributarios deberán presentar por medios telemáticos sus declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones, solicitudes y cualquier otro documento con trascendencia tributaria".

En consonancia con este precepto el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, bajo la rúbrica "Presentación de declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos y solicitudes de devolución", señala en su artículo 117 que

"1. A efectos de lo previsto en el artículo 98.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en el ámbito de competencias del Estado, los modelos de declaración, autoliquidación y comunicación de datos se aprobarán por el Ministro de Economía y Hacienda, que establecerá la forma, lugar y plazos de su presentación y, en su caso, del ingreso de la deuda tributaria, así como los supuestos y condiciones de presentación por medios electrónicos, informáticos y telemáticos.

"Asimismo, podrá aprobar la utilización de modalidades simplificadas o especiales de declaración, autoliquidación o comunicación de datos y los supuestos en los que los datos consignados se entenderán subsistentes para períodos sucesivos, si el contribuyente no comunica variación en los mismos.

"2. Cada Administración tributaria podrá aprobar modelos de solicitud de devolución. En las solicitudes de devolución para las que no exista un modelo o formulario específicamente aprobado al efecto, el obligado tributario hará constar los datos necesarios de la devolución que se solicita mediante escrito que deberá presentarse en el lugar y plazos establecidos en la normativa del tributo o por medios electrónicos, informáticos o telemáticos cuando éstos estén disponibles.

Atendidos presupuestos que anteceden la Sala no puede acoger las alegaciones de la Asociación recurrente, pues como señala la Abogacía del Estado no existe una actuación contra legem, una deslegalización, ni cabe estimar vulnerado el artículo 14 de la Ley 39/20015 ni ningún precepto constitucional. Como ya se dijo en la sentencia de esta Sala de 21 de mayo de 2020, dictada en el recurso 802/2017, bien conocida por las partes personadas, resolviendo sobre un modelo de declaración referente al Impuesto sobre Sociedades, "No hay infracción del principio de legalidad, pues la reserva de ley en materia tributaria exige que la creación ex novo" de un tributo y la determinación de los elementos esenciales del mismo debe llevarse a cabo mediante una ley. Se trata de una `reserva relativa, en la que, aunque los criterios o principios que han de regir la materia deben contenerse en una ley, resulta admisible la colaboración del reglamento".

Corresponde al Ministerio de Economía y Hacienda la determinación de cómo se regula la presentación de la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, regulación que viene establecida en la Orden Ministerial cuestionada en consonancia con lo dispuesto en el artículo 96.5 de la Ley 35/2005 y normativa concordante según se ha expuesto.

**CUARTO.**- En lo atinente a "Reserva para Inversiones en Canarias -Anexo 2", Modelo de declaración/liquidación, esta Sala ya se ha pronunciado a este respecto en sentencias de 27 de mayo de 2019, dictada en el recurso 437/2017, y 17 de febrero de 2020, dictada en el recurso 707/2018, resolviendo idéntica cuestión. Por unidad de criterio, y porque no se aprecian términos hábiles que permitan modificar el criterio sustentado en las indicadas sentencias, a ellas hemos de remitirnos en lo menester. Como entonces se dijo y ahora reiteramos,

"La parte actora es concedora de que esta Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional dictó sentencia respecto de la Orden del Ministerio de Hacienda y Función Pública 255/2017, de 21 marzo que aprueba el modelo de declaración-liquidación del IRPF 2016, `Reserva para Inversiones en Canarias. En esa sentencia dictada en el recurso contencioso administrativo 437/2017 de fecha 27 mayo 2019, se discutía respecto la Orden del Ministerio de Hacienda y Función Pública 255/2017, de 21 marzo, que aprueba el modelo de declaración-liquidación del IRPF 2016, modelo que incluye en el último apartado de su Anexo 2 varias casillas o espacios que deben cumplimentar los contribuyentes relativos al beneficio de reserva fiscal `Reserva para Inversiones en Canarias, Ley 19/1994. Bajo el encabezamiento `Dotaciones, materializaciones e inversiones anticipadas se recogen cuatro columnas divididas en distintas casillas o espacios donde deben especificarse:

"El importe de las dotaciones de la RIC ejercicios 2013, 2014, 2015 y 2016 (casillas 656, 659, 663 y 667 de la 1 columna).

En nuestro caso ejercicios 2015, 2016, 2017 y 2018 (casillas 735, 738, 742 y 746 de la primera columna)



"El importe de las inversiones efectuadas en 2016 en relación con cada una de las dotaciones de los ejercicios 2013 al 2016, especificadas en la 1 columna, separando 2 grupos de inversiones: las previstas en las letras A, B, B bis y D (1º) del art. 27.4, de un lado (casillas 657, 660, 664 y 668) y las previstas en las letras C y D (2º a 5º) del art. 27.4, y de otro lado (3 columna, casillas 658, 661, 665 y 669).

En nuestro caso el importe de las inversiones efectuadas en 2018 en relación con cada una de las dotaciones de los ejercicios 2015 a 2018, especificadas en la primera columna, separando dos grupos de inversiones previstas en las letras A, B, Bbis y D (1) del artículo 27.4, de un lado (casillas 736, 739, 743 y 747) y las previstas en las letras C y D (2 a 5), y de otro lado (columna 3, casillas 737, 740, 744 y 748).

"En relación con cada una de las dotaciones de los ejercicios 2014, 2015 y 2016 el importe "Pendiente de materializar" (4 columna, casillas 662, 666, y 670).

En nuestro en relación con cada una de las dotaciones de los ejercicios 2016, 2017 y 2018 el importe "Pendiente de materializar" (columna 4, casillas 741, 745 y 749).

"Pues bien, como puede apreciarse el presente recurso contencioso administrativo gira en torno a la misma cuestión, pero referida al modelo ejercicio 2017 (en nuestro caso ejercicio 2018). En consecuencia, este tribunal va a emplear los mismos argumentos vertidos en la referida sentencia a la que nos remitimos de manera íntegra, y así en ella se decía

"La RIC constituye un específico beneficio fiscal que se estructura temporalmente en distintas fases, en cada una de las cuales el sujeto pasivo que aspira a acogerse al mismo ha de cumplir con ciertas cargas y condiciones realizándolas en el plazo de tres años desde la fecha del devengo del impuesto correspondiente al periodo en que practicó la dotación (artículo 27.4).

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

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

"Así en la Disposición transitoria única (artículo único) se dice: `Reserva para inversiones en Canarias.

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

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

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

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

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



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

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

Aplicando las anteriores sentencias al presente caso, es necesario estimar el presente recurso contencioso administrativo aunque solo e parte.

**QUINTO.**- Sin costas -ex artículo 139 LRJCA.

**VISTOS** los preceptos citados y demás de general y pertinente aplicación,

## FALLAMOS

**PRIMERO.**- Estimar en parte el recurso contencioso administrativo promovido por la representación procesal de la Asociación Española de Asesores Fiscales contra la Orden HAC/277/2019 del Ministerio de Hacienda.

**SEGUNDO.**- Anular y dejar sin efecto el Anexo A2, epígrafe Reserva para Inversiones en Canarias (Ley 19/1994). Dotaciones, materializaciones e inversiones anticipadas.

**SEGUNDO.**- Sin costas.

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