



Roj: **STS 947/2014 - ECLI:ES:TS:2014:947**

Id Cendoj: **28079130022014100113**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **03/03/2014**

Nº de Recurso: **5085/2008**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **RECURSO CASACIÓN**

Ponente: **RAMON TRILLO TORRES**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **SAN 2415/2008,**  
**STS 947/2014,**  
**ATS 4827/2014**

## **SENTENCIA**

En la Villa de Madrid, a tres de Marzo de dos mil catorce.

**Visto** por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo el presente recurso de casación núm. **5085/2008**, interpuesto por don Miguel , representado por el Procurador de los Tribunales don Francisco de Paula Martín Fernández, contra la sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, de fecha 19 de junio de 2008 , dictada en el recurso de dicho orden jurisdiccional seguido ante la misma bajo el núm. 324/2005, a instancia de el mismo recurrente, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC, en lo sucesivo), de 21 de abril de 2005, en materia de liquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en ejercicio 1997.

Ha sido parte recurrida el Abogado del Estado en la representación que legalmente ostenta de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO.

## **ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.-** En el recurso contencioso-administrativo nº 324/2005 seguido en la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso- Administrativo de la Audiencia Nacional, con fecha 19 de junio de 2008, se dictó sentencia cuya parte dispositiva es del siguiente tenor literal: "**FALLO: Que debemos desestimar y desestimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Procurador Don Francisco de Paula Martín Fernández, en nombre y representación de DON Miguel , contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 21 de abril de 2005, estimatoria en parte del recurso de alzada interpuesto contra la resolución de 20 de febrero de 2002, dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias, que a su vez había estimado, también parcialmente, las reclamaciones acumuladas nº NUM000 y NUM001 , interpuestas frente a liquidaciones correspondientes al IRPF, ejercicios 1997 y 1998, sin que proceda hacer mención especial sobre las costas procesales devengadas, al no haber méritos para su imposición**".

**SEGUNDO.-** El Procurador don Francisco de Paula Martín Fernández en representación de don Miguel , presentó con fecha 2 de septiembre de 2008 escrito de preparación del recurso de casación.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo -Sección Segunda- de la Audiencia Nacional acordó por Providencia de fecha 12 de septiembre de 2008 tener por preparado el recurso de casación, remitir los autos jurisdiccionales de instancia y el expediente administrativo a la Sala Tercera del Tribunal Supremo y emplazar a las partes interesadas ante dicha Sala Tercera.



**TERCERO.-** La parte recurrente, presentó con fecha 3 de noviembre de 2008 escrito de formalización e interposición del recurso de casación, en el que solicitó dicte Sentencia por la que, estimando el motivo de impugnación, case y anule dicha sentencia y, en su lugar dicte otra por la que, estimando la disconformidad a derecho de los actos recurridos, los anule y deje sin efecto.

**CUARTO.-** La ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por el Abogado del Estado, compareció y se personó como parte recurrida.

**QUINTO.-** La Sala Tercera -Sección Primera- acordó, por Auto de fecha 30 de abril de 2009, acordó: *"Declarar la inadmisión del recurso de casación interpuesto por don Miguel, contra la sentencia de 19 de junio de 2008, de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional (Sección Segunda), dictada en el recurso número 342/2005, en relación con la liquidación correspondiente al IRPF del ejercicio 1998, declarando la firmeza de la sentencia recurrida respecto a este último; y, la admisión del recurso con relación a la liquidación correspondiente al IRPF del ejercicio 1997, con remisión de las actuaciones a la Sección Segunda, de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, de conformidad con las reglas de reparto"*.

**SEXTO.-** Dado traslado del escrito de formalización e interposición del recurso de casación, al Abogado del Estado, en representación de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, parte recurrida, presentó en fecha 23 de julio de 2009 escrito de oposición al recurso, formulando los argumentos de contrario que consideró convenientes a su derecho, suplicando a la Sala dicte sentencia declarando inadmisibles o, en su defecto, desestimando el recurso.

**SÉPTIMO.-** Con fecha de primero de marzo de 2012 se dictó sentencia declarando inadmisibles el recurso de casación, al considerar que se había admitido por el Auto antes referenciado exclusivamente con relación a la liquidación correspondiente al IRPF del ejercicio 1997, mientras que en los motivos de casación solo se planteaba cuestión con respecto al ejercicio de 1998.

**OCTAVO.-** En 20 de diciembre de 2012, la Sección Primera de la Sala dictó Auto resolutorio de incidente promovido por la representación procesal de don Miguel, en el que resolvió:

*<<1.- Rectificar el inciso final de los Razonamientos Jurídicos primero y tercero del Auto de 30 de abril de 2009 en los términos del Razonamiento Jurídico quinto de la presente resolución, así como su parte dispositiva, que queda redactada de la siguiente manera: "Declarar la inadmisión del recurso de casación interpuesto por la representación procesal de D. Miguel contra la Sentencia de 19 de junio de 2008, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (Sección Segunda), dictada en el recurso número 342/2005, en relación con la liquidación correspondiente al IRPF del ejercicio 1999, declarando la firmeza de la sentencia recurrida respecto a este último, y la admisión del recurso con relación a la liquidación correspondientes al IRPF del ejercicio 1998; con remisión de las actuaciones a la Sección Segunda, de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, de conformidad con las reglas de reparto">>.*

**NOVENO.-** Recibidas las actuaciones en la Sección Segunda, en Auto de 21 de mayo de 2013 acordó:

*<<Declarar la nulidad de la sentencia dictada en este recurso de casación el primero de marzo de 2012, con reposición de las actuaciones para que por la Sección se proceda a nuevo pronunciamiento, teniendo en cuenta lo acordado en el Auto de la Sección Primera de 20 de diciembre de 2012. Sin costas>>.*

**DÉCIMO.-** Terminada la sustanciación del recurso, y llegado su turno, se señaló para deliberación, votación y fallo el día 29 de enero de 2014, fecha en la que tuvo lugar el acto.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. RAMÓN TRILLO TORRES,

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-** Se interpone recurso de casación contra una sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 19 de junio de 2008, desestimatoria del recurso interpuesto por don Miguel contra una resolución del TEAC de 21 de abril de 2005, que estimó la alzada formulada contra decisión del TEAR de Canarias, que también había estimado parcialmente las reclamaciones acumuladas presentadas correspondientes al IRPF, ejercicios 1997 y 1998.

En el fundamento segundo de la sentencia recurrida se encuentran, entre otros, los siguientes hechos a tener en cuenta en la resolución de este recurso:

*"La Inspección de los Tributos de la Delegación en Las Palmas de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, formalizó el 5 de abril de 2000 el acta A02, de disconformidad, nº NUM002, por el concepto impositivo y ejercicios citados, en la que se hacía constar que el sujeto pasivo ejerce la actividad de farmacia y presentó declaración individual, así como que se puso de manifiesto el incumplimiento del requisito de materialización"*



de la Reserva para Inversiones en Canarias. En el Informe ampliatorio se detallan las cifras dotadas con fondos procedentes de 1994 y 1995, así como su materialización, que consiste en mejoras en la farmacia de que el sujeto pasivo es titular y en la suscripción de participaciones en la mercantil NAFARCA, S.L., que asume el compromiso de inversión; se detallan las inversiones efectuadas para materializar la reserva, que son el inmueble de la calle Juan Rejón (1994 y 1995) y el solar de la calle Mario César, 39 (1995); iniciada la construcción del primero de los inmuebles el 11 de abril de 1997, no termina hasta el 29 de diciembre de 1998 y según diligencia de 25 de enero de 2000, el edificio pretende destinarse al arrendamiento de sus 10 viviendas, que se cuenta con local y personal asalariado, resultando que sólo constan dos contratos de alquiler de diciembre de 1999. En cuanto al segundo, el contribuyente adquirió dos solares contiguos el 25 de octubre de 1996 y el 9 de enero de 1998, respectivamente, con la intención de construir otro edificio de viviendas, pero que según diligencia de 25-1-2000, se constata que todavía no ha empezado la construcción. Al no haberse cumplido el requisito temporal de materialización de la Reserva (fondos de 1994, en lo referente al edificio de la c/ Juan Rejón y de 1995 en cuanto al solar de la c/ Mario César), se propone regularizar la situación tributaria del interesado. A la vista del acta y alegaciones, el Inspector Jefe dictó liquidación confirmatoria del acta, salvo en lo relativo a los intereses de demora".

Dejaremos constancia, finalmente, de que la sentencia impugnada nos enseña que

*"Debe señalarse, de forma previa, que el único punto litigioso que se mantiene en la demanda, en la que se reducen sustancialmente los motivos de nulidad opuestos en su día frente a los actos administrativos combatidos, es el referido a la improcedencia de la dotación a la reserva para inversiones en Canarias por no haberse respetado el plazo máximo de materialización de la inversión en activos fijos radicados en el archipiélago -tres años- a que se refiere el artículo 27.4 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias "*

**SEGUNDO.-** El recurso de casación se funda en cuatro motivos, en ninguno de los cuales se hace explícita la letra del artículo 88.1 de la LJC a los que se acogen, lo que conduce al Abogado del Estado a patrocinar un pronunciamiento de inadmisibilidad, alegando que es doctrina recaída en interpretación y aplicación de las normas de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa que regulan el recurso de casación ordinario, la que exige que el escrito de interposición, esto es, el que contempla el artículo 92 de la repetida Ley, fije el motivo o motivos en que se fundamenta el recurso, con expresión del apartado o apartados correspondientes del artículo 88 de aquella Ley que los amparen; expresando igualmente, si se articula el del apartado 4º, cuál es la norma jurídica o jurisprudencia que se considera infringida o inaplicada por la sentencia. Exigencia a cumplir en aquel escrito que pervive, tal y como matiza aquella doctrina, aunque en el escrito de preparación, esto es, en el que contempla el artículo 89, se hubiera hecho cita del artículo 88 y de sus apartados; pues uno y otro escrito contemplan cargas procesales que cada uno singularmente debe satisfacer, sin que los defectos del de interposición puedan entenderse subsanados a la vista del contenido del de preparación ni a la inversa.

En sentencia de primero de diciembre de 2011, dictada en el recurso de casación 3197/2007, hemos dejado dicho que

*"Es jurisprudencia reiterada la necesidad de señalar a cuál de los apartados comprendidos en el art. 88.1 de la LJCA se acogen los motivos en que se basa el recurso de casación, en aplicación de lo establecido en el art. 92.1 de la citada Ley procesal, a cuyo tenor, «dentro del término del emplazamiento, el recurrente habrá de personarse y formular ante la Sala de lo Contencioso- administrativo del Tribunal Supremo el escrito de interposición del recurso, en el que se expresará razonadamente el motivo o motivos en que se ampare, citando las normas o la jurisprudencia que considere infringidas».*

*Como señala la Sentencia de este Tribunal de 10 de noviembre de 2004 (rec. cas. núm. 6149/2001 (7)), « sin duda el cumplimiento natural y lógico de las previsiones legales requiere la cita expresa del apartado correspondiente del artículo 95.1 de la Ley de la Jurisdicción (del artículo 88.1 en el texto de 1.998). Sin embargo, entiende la Sala que el escrito de interposición está correctamente formulado y respeta la exigencia legal de expresar razonadamente el motivo de casación en aquellos supuestos en los que, pese a omitirse la cita literal del apartado correspondiente del artículo 95.1 de la Ley de la Jurisdicción ) (o del artículo 88.1 en el texto actualmente en vigor), del tenor de la redacción del escrito de interposición se deduzca de forma evidente y sin género de dudas a qué motivo o motivos legales se acoge el recurrente para articular el recurso de casación. En tales casos la Sala ha aplicado hasta el momento el criterio más rigorista de considerar que se había incumplido la obligación legal de "expresar razonadamente" el motivo al que se acoge el recurso. Entendemos ahora, sin embargo, en una interpretación más próxima al sentido del derecho a la tutela judicial efectiva, que tal obligación legal ha quedado cumplida puesto que, pese a la omisión de la cita del apartado en cuestión, el motivo en que se basa el recurso se comprende prima facie e inequívocamente, sin suscitar dudas sobre cuál de los cuatro motivos enumerados por la Ley es el que se encuentra "expresado razonadamente" en el escrito de interposición.*



*Será la Sala la que, en el obligado examen que realiza del cumplimiento de los requisitos legales a que está sometido el escrito de interposición, determinará cuando, en los casos en los que se haya omitido la mención expresa del apartado correspondiente del artículo 95.1 de la Ley de la Jurisdicción (o del 88.1 en el texto de la Ley de 1998), deba entenderse que se ha cumplido la exigencia legal de expresar razonadamente el motivo o motivos a los que acoge el recurrente, atendiendo al tenor del escrito de interposición del recurso de casación y, en concreto, de cómo se formula el motivo casacional".*

En aplicación de esta doctrina, destacaremos que en el caso de autos, debemos entender que los motivos se formulan por el cauce de la letra d) -así se refiere en el escrito de preparación-, habida cuenta de que se invoca en los mismos la infracción del artículo 27.4 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, incluida una posible "reformatio in peius" (en el mismo sentido, la sentencia de esta Sala de 7 de julio de 2011, recurso de casación núm. 5417/2009, FJ4). En consecuencia, rechazamos dicha indmisibilidad.

**TERCERO.**- La sentencia recurrida nos informa de que el único punto litigioso que se mantuvo en la demanda es el referido a la improcedencia de la dotación a la reserva para inversiones en Canarias por no haberse respetado el plazo máximo de materialización de la inversión de activos fijos radicados en el archipiélago a que se refiere el artículo 27.4 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, según el cual las cantidades destinadas a la reserva "deberán materializarse en el plazo máximo de tres años, contados desde la fecha del devengo del impuesto correspondiente al ejercicio en el que se ha dotado la misma, en la realización de alguna de las siguientes inversiones:

a) La adquisición de activos fijos situados o recibidos en el archipiélago canario, utilizados en el mismo y necesarios para el desarrollo de actividades empresariales del sujeto pasivo ...".

Para pronunciarse sobre la cuestión, la Sala de instancia se preguntó si el periodo de materialización de la inversión exigiría no solo la realización por adquisición o adaptación de los activos, sino también que dentro de ese plazo se hubiera producido su puesta en funcionamiento al servicio de la actividad del empresario, interrogante al que se contestó a si misma en favor de la segunda de la tesis indicadas:

*<<(…), parece claro que, con la salvedad que se podría reconocer en favor de la incorporación a la reserva de bienes e instalaciones de particular complejidad, casos en los que sería francamente difícil reconocer el potencial derecho a la inversión, el plazo de tres años lo es para materializar, esto es, para hacer efectiva la inversión, que necesariamente habrá de proyectarse sobre activos fijos, es decir, sobre elementos del activo destinados positivamente al funcionamiento de la actividad empresarial de que se trate, bien sea la del inversor, bien lo sea de la empresa respecto de la cual se adquieren participaciones o títulos representativos del capital.*

*De aceptarse la maximalista tesis de la demanda, extraordinariamente extensiva, bastaría con que se hubiera iniciado mínimamente la inversión -como claramente sucede en el segundo de los inmuebles adquiridos, que ni siquiera había comenzado a erigirse a la finalización del periodo trienal- para postergar sine die la incorporación de la instalación o edificación a la actividad empresarial. En tal caso, no habría plazo alguno para la puesta en funcionamiento, sino sólo para efectuar la inversión que, en la tesis que luce en la demanda, tampoco exigiría que, cuando ésta ha de verificarse a lo largo del tiempo - como sucede con las edificaciones, por ejemplo- se encontraran terminadas las obras o, al menos, se hubiera llevado a cabo una parte sustancial de la inversión, pues lo que aquí se defiende es que, para una obra que debía estar concluida en 1999, en la calle Mario César, no se habría incumplido el plazo por el mero hecho, abiertamente equívoco respecto del destino y finalidad empresarial del solar aun no construido, de que se habían iniciado algunas tareas como las de demolición, proyección arquitectónica y pago de tasas municipales.*

*La propia dicción legal permite establecer que, la regulación de la reserva para inversiones en Canarias, (RIC) supera uno de los defectos que adolecía inicialmente el antiguo Fondo de Previsión para Inversiones (FPI), cual era la inexistencia de una limitación temporal para efectuar la materialización definitiva de la previsión. Ahora sí se establece, de forma bien precisa, no sólo porque se fija un plazo de tres años, sino porque se incorpora la mención al dies a quo a partir del cual dicho periodo se computa, el del devengo y, además, porque la alusión a los "activos fijos situados o recibidos en el archipiélago canario, utilizados en el mismo y necesarios para el desarrollo de actividades empresariales del sujeto pasivo" sólo podría hacer alusión a la total materialización de la inversión, lo que exige la disposición o aptitud del bien o activo en que se ha plasmado la inversión para ser destinado de forma inmediata y completa a la actividad empresarial.*

*Además, ha de tenerse en cuenta que determinados bienes, por sus características esenciales, sólo podrían inequívocamente adscribirse a determinadas tareas productivas, industriales o comerciales, en tanto que otros, como sucede con los inmuebles destinados a vivienda, son equívocos por razón de su naturaleza y características, pues tanto se podrían eventualmente destinar a su arrendamiento a terceros, tal como aquí sucede, con lo cual mantendrían la consideración de activos fijos empresariales, en los términos a que se refiere*





*el citado artículo 27.4, como afectarse a su venta, actividad que con toda nitidez los excluiría de la consideración de inmovilizado fijo para llevarlos a la de activo circulante o existencias, con completa ineptitud para servir de fundamento a la materialización de la inversión.*

*De ahí que sea necesario que al término de los tres años -con la salvedad aludida- se haya culminado la inversión mediante la puesta en funcionamiento de los bienes en que ésta se ha concretado, la cual únicamente podría posponerse en el tiempo cuando, de un lado, la inversión estuviera ya efectuada, no en mero curso de realización; y, de otro, la naturaleza y funcionalidad de los bienes permitiera inequívocamente considerarlos como activos fijos y no como meras existencias>> .*

El criterio que establece la Sala de instancia es el que ha sido avalado por nuestra jurisprudencia, que en sentencia de 2 de febrero de 2012 (recurso de casación 1490/2009), en la que se acoge doctrina manifestada en una de 27 de diciembre de 2010 (recurso de casación para la unificación de doctrina 86/2007), hemos resaltado la necesidad de que la puesta en funcionamiento del activo en que se materialice la inversión se produzca en el plazo de tres años, al mismo tiempo que reconocíamos la posibilidad de que en determinados casos de inversión especialmente compleja pudiera resultar materialmente imposible cumplir la exigencia temporal por causas objetivas y ajenas a la voluntad del sujeto pasivo, lo que no impediría en estos supuestos disfrutar del beneficio fiscal, aún cuando se hubiere excedido el plazo de materialización.

**CUARTO.-** La exposición realizada en el fundamento de derecho anterior lleva implícita la desestimación del primer motivo del recurso de casación, en el que precisamente se cuestiona la afirmación de que la entrada en funcionamiento de la inversión esté sometida al plazo de los tres años, postulando, por el contrario, que la regla general sería la de que ante la ausencia de término estricto, lo único exigible al contribuyente sería una conducta razonable y diligente para la necesaria puesta en marcha de la inversión ya realizada, tesis que -como queda dicho- no ha sido aceptada por nuestra jurisprudencia, que solamente aprecia esa posibilidad para los supuestos de especial complejidad y de objetiva imposibilidad material.

Y por los mismos argumentos debe desestimarse también el segundo motivo, en el que el recurrente aduce que la sentencia contradice el principio de los actos propios al basar su decisión en una resolución del TEAC cuyo criterio ha sido modificado en resoluciones posteriores por el propio órgano administrativo.

Recogía nuestra sentencia citada en el fundamento de derecho anterior, " *que en determinados casos puede resultar materialmente imposible cumplir tal exigencia temporal por causas objetivas y ajenas a la voluntad del sujeto pasivo. Cuando esto ocurra no podrá exigirse que los activos fijos entren en funcionamiento antes de transcurrido el plazo general de tres años, pues no sería acertado interpretar que la Ley haya querido excluir del beneficio de la RIC a las grandes inversiones o a las más complejas; por el contrario, la realidad económica de Canarias demanda una singular atención a las mismas. Así pues, no cabe apreciar incumplimiento alguno de los requisitos temporales cuando el sujeto pasivo, pese a tener una intención seria, confirmada por elementos objetivos (programa de inversiones, adquisiciones de bienes o servicios correspondientes al mismo...) de materializar la RIC de manera inmediata o dentro del plazo de los tres años, se lo impiden las características del bien en que se materializa la inversión o las especiales circunstancias que concurren en su proceso de producción*".

Pero esos supuestos eran los relativos a grandes inversiones o a las más complejas, caso de un hotel, como así sucede con la enjuiciada en la resolución del TEAC de 25 de noviembre de 2005 que se acompaña a la demanda, a la que hace referencia el recurso y donde no resulta incardinable, aunque se halle en pleno centro urbano de las Palmas, la construcción de un edificio de diez viviendas (cinco plantas) con local, pues no es una inversión compleja ni por la naturaleza e importancia económica ni por la clase de actividad a que va dirigida, tal como establece la sentencia recurrida.

Por otra parte, el carácter de la inversión realizada es una cuestión fáctica, como acertadamente expone el Abogado del Estado, cuya valoración corresponde al Tribunal de instancia, salvo supuestos excepcionales que aquí no concurren, por lo que no puede ser revisada en casación.

**QUINTO.-** Los motivos tercero y cuarto del recurso tienen que ver con el acuerdo de la Inspectora Jefe de 14 de junio de 2000, de la que traen causa las actuaciones posteriores. A juicio de la parte, éstas, -incluyendo la propia sentencia-, suponen un empeoramiento de su situación inicial declarada por la Inspección, que había fijado la entrada en funcionamiento del edificio Juan Rejón en el ejercicio 1998.

En el acuerdo de liquidación se señalaba al respecto " *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, 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".

Ahora bien, tanto el TEAR como el TEAC 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.

Como hemos indicado, la parte recurrente aduce que su situación al finalizar la vía económica-administrativa era peor que al empezar la misma y que esta situación ha sido confirmada por la sentencia impugnada, con infracción de los artículos 223.4 y 237.1 de la Ley General Tributaria, en cuanto establecen que las resoluciones de las reclamaciones y recursos económicos- administrativos no pueden empeorar la situación inicial del reclamante, así como el 319 de la LEC, que fija la fuerza probatoria de los documentos públicos.

El argumento del TEAC para alcanzar la conclusión combatida por el recurrente 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.

Sobre el particular razona la sentencia en su fundamento de derecho quinto

*<<(…), no ha habido prueba alguna que desvirtúe las conclusiones a que llega el TEAC. De los dos inmuebles cuya inversión sirvió de base a la deducción que se pretende, el primero de ellos, sito en la calle Juan Rejón, si bien había finalizado la construcción en 1998, no dio lugar a algunos contratos de arrendamiento hasta 1999, rebasado ya el límite temporal. Señala la parte recurrente, a este respecto, que la obra edificatoria finalizó en el edificio 1998 y no se pudo comprobar por la Inspección su no entrada en funcionamiento antes del 31 de diciembre de 1998.*

*Sin embargo, esta circunstancia, que se tuvo en cuenta como el primero de los puntos de hecho respecto a los cuales se interesó el recibimiento del proceso a prueba, no dio lugar, extrañamente, a petición específica alguna en el momento procesal idóneo para ello, el de la proposición, pues una vez abierto el periodo probatorio, la parte demandante, extrañamente, renunció a la acreditación de los extremos reflejados en el primer otrosí de la demanda, limitándose a una tan escueta como innecesaria solicitud de que se tuvieran pro reproducidos los documentos integrados en el expediente administrativo y los unidos a la demanda, petición que, de haberse conocido antes, habría determinado sin duda la denegación, por innecesario, del recibimiento a prueba.*

*Pero lo cierto es que ha quedado ayuno de toda prueba el hecho de que, en relación con el edificio de la calle Juan Rejón de Las Palmas de Gran Canaria, la inversión se hubiera materializado ya a la finalización de 1998, pues aunque se admitiera que la adscripción o dedicación a la actividad empresarial pudiera ser anterior a la de concertación de los primeros contratos de arrendamiento, la realidad de dicha afectación efectiva correspondía probarla al interesado, lo cual no hubiera sido difícil trayendo a la vista determinados elementos de convicción, como ofertas, publicidad u otras, que revelasen la dedicación al arrendamiento del inmueble. Sin embargo, falta toda prueba de tal circunstancia, que debía emprender el recurrente y no ha hecho por inactividad que le es completamente imputable>>.*

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 beneficio fiscal acordado legalmente a las dotaciones a la Reserva de Inversiones en Canarias.

En una breve rememoración de los acontecimientos, 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-.

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 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

*<<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>>.*

Alcanzamos así una misma conclusión, aunque con argumentación diferente: tanto el acto administrativo de liquidación como resolutorio de la reclamación económico-administrativa del TEAC 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.

El acto liquidatorio, 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, 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.

Es así, entonces, 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".

**SEXTO.-** Desestimando el recurso, procede que impongamos las costas a la parte recurrente, con el límite de dos mil euros por todos los conceptos (art. 139 de la LJC).

Por lo expuesto, en nombre del Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del Pueblo español, nos confiere la Constitución,

## FALLAMOS

**Declaramos no haber lugar al recurso de casación interpuesto por don Miguel contra una sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 19 de junio de 2008, dictada en el recurso 324/2005. Con imposición de las costas a la parte recurrente.**

Así por esta nuestra sentencia, que deberá insertarse en la Colección Legislativa, lo pronunciamos, mandamos y firmamos Rafael Fernandez Montalvo Manuel Vicente Garzon Herrero Emilio Frias Ponce Joaquin Huelin Martinez de Velasco Jose Antonio Montero Fernandez RAMÓN TRILLO TORRES Manuel Martin Timon Juan Gonzalo Martinez Mico **PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr.



Magistrado Ponente D. RAMÓN TRILLO TORRES, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Secretario, certifico.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ