EL RÉGIMEN DE LA DEDUCCIÓN POR INVERSIONES EN CANARIAS: UNA INTERPRETACIÓN

Carlos Cabrera Padrón

Abogado del Estado en excedencia

SUMARIO

I. Introducción.
II. Evolución normativa.
III. Normativa aplicable: diferentes interpretaciones.
IV. Proyección práctica de la solución a adoptar.

Resumen del contenido:

El presente trabajo tiene por objeto abordar la incidencia que una defectuosa técnica legislativa puede generar en el tratamiento de un instrumento fiscal de especial relevancia para la economía canaria. Los defectos que se ponen de relieve son determinantes de una significativa inseguridad jurídica, con la trascendencia que ello tiene en el ámbito tributario en el que nos movemos. Los defectos señalados tienen como origen una desmedida proliferación normativa y una ausencia de coordinación entre el contenido de las distintas disposiciones normativas que a tal efecto se han ido dictando. El resultado del escenario descrito nos conduce necesariamente a abordar las diferentes interpretaciones que sobre el régimen normativo aplicable entendemos como susceptibles de invocar, señalando a tal efecto los argumentos a favor y en contra que permitan sostener una u otra posición. El indicado examen no se limita a unas consideraciones meramente teóricas, sino que pretende proyectarse en la aplicación práctica que las soluciones estudiadas puedan tener sobre distintos elementos del instrumento fiscal de referencia.

I. INTRODUCCIÓN

Por todos es conocido, y así aparece consagrado constitucionalmente, que uno de los principios básicos de cualquier sistema normativo es el de la seguridad jurídica. Este principio cobra especial relevancia en aquellos sectores en los que se ha venido entendiendo que el grado de incidencia de las normas sobre la esfera personal y patrimonial tiene trascendencia en atención a los bienes jurídicos protegidos. Este ha sido el sentir que históricamente se ha proyectado en torno tanto al ámbito penal como al tributario.

Centrándonos en este segundo sector –tributario– y más singularmente en su aplicación para el territorio de la Comunidad Autónoma de Canarias, tristemente debe afirmarse que en relación con los principales instrumentos de incentivos fiscales que se han establecido para esta Comunidad Autónoma, el principio de seguridad jurídica viene brillando por su ausencia, ausencia ésta que lógicamente incide de modo negativo en la aplicación efectiva de instrumentos tales como la reserva para inversiones en Canarias o la que será examinada, como es la deducción para inversiones en Canarias.

La debilidad del principio referido no sólo se sitúa en el estricto campo de la certidumbre que pueda aportar el contenido de la norma –aspecto éste que para bien o para mal cabe proyectarlo respecto del ejercicio general de la potestad legislativa–, sino que en el caso que nos ocupa incorpora un elemento adicional cual es el empleo de mecanismos que podemos calificar como contradictorios con las exigencias propias de la técnica legislativa.

No se pretende en este artículo abordar los distintos aspectos de instrumentos fiscales como la RIC, pero sí debemos señalar que ejemplos de la más absoluta contradicción con las exigencias de seguridad y certeza jurídica los encontramos en supuesto tales como la ausencia de desarrollo normativo de las previsiones legisla-

tivas que sobre dicho instrumento fiscal vino a establecer la Ley 19/1994, y ello a pesar de constituir una fuente de constante polémica en los más diversos ámbitos (doctrinal, empresarial ...) a lo largo de estos años. La falta de desarrollo normativo ha sido la constante, adentrándonos en el peligroso proceso de tener que examinar y definir los ámbitos competenciales correspondientes a cada uno de los poderes del Estado, por cuanto asistimos a que bajo el socaire de una supuesta interpretación normativa, se vienen adoptando por quien carece de competencias decisiones con una clara vocación normativa. Situación que se agrava cuando la adopción de dichos criterios resulta contradictoria con los términos literales fijados por el legislador.

Ejemplo de este peculiar y peligroso modo de proceder lo encontramos se produce cuando en el año 2000, y siendo consciente de la tan señalada inseguridad jurídica, se pretende por la vía de un informe secretaria de Estado del Ministerio de Hacienda –con la dificultad añadida de su catalogación desde una perspectiva jurídico–normativa– conformar el complemento del contenido legislativo del artículo 27 de la Ley 19/1994.

Pero si la ausencia de desarrollo normativo ha sido determinante de la inseguridad jurídica reseñada dicha inseguridad también ha encontrado acomodo en causas opuestas a la indicada, es decir frente a la ausencia del ejercicio de la potestad normativa nos encontramos con el escenario de una actividad desmesurada y constante en el ejercicio de dicha potestad, con la inseguridad que genera entre otras razones por la necesidad de su conocimiento por el ciudadano, así como por los graves problemas de coordinación con otras normas, a lo que se une en ocasiones el empleo de técnicas legislativas poco aconsejables, como es el acudir a la técnica de la remisión normativa (utilizando dicho instrumento de forma nominal –especificando la Ley– e incluso singularizando con la expresión del artículo de la misma a la que se remite). Ni que decir tiene que la técnica de remisión viene siendo rechazada por la doctrina en cuanto técnica difícilmente compatible con la seguridad jurídica y especialmente en aquellos casos en los que entran en juego los efectos derogatorios sobre la norma remitida.

Este segundo supuesto determinante de inseguridad jurídica es el escenario con el que nos encontramos al examinar el régimen de deducciones por inversiones en Canarias, donde el tratamiento normativo se fundamenta en una regulación expresa y directa sobre determinados puntos, pero con un complemento basado en la citada técnica de remisión normativa, técnica que como se ha señalado incorpora efectos perniciosos cuando el precepto al que se remite por un lado ha sido objeto de derogación expresa (en cuanto integrante de una Ley derogada) y además ha sufrido sucesivas modificaciones (una por año). Lo expuesto queda además agravado por el empleo de conceptos jurídicos indeterminados a la hora de definir el régimen normativo aplicable, como se deriva del ejemplo que refleja la Disposición Transitoria Cuarta *"un sistema sustitutorio equivalente"*, en los términos que posteriormente referiremos.

II. EVOLUCIÓN NORMATIVA

El régimen de las deducciones por inversiones en Canarias, toma punto de partida la Ley 20/1991 (disposición adicional 4ª de la Ley 19/1994) de 7 de junio y más en concreto lo dispuesto en el artículo 94:

1. "A. Las Sociedades y demás Entidades jurídicas sujetas al Impuesto sobre Sociedades, con domicilio fiscal en Canarias, podrán acogerse a partir del primer ejercicio económico cerrado con posterioridad a 31 de diciembre de 1991, y en relación a las inversiones realizadas y que permanezcan en el Archipiélago, al régimen de deducción previsto en el artículo 26 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, de acuerdo con las siguientes peculiaridades:

a) Los tipos aplicables sobre las inversiones realizadas serán superiores en un 80 por 100 a los del régimen general, con un diferencial mínimo de 20 puntos porcentuales.

b) La deducción por inversiones tendrá como límite máximo el porcentaje que a continuación se indica de la cuota líquida resultante de minorar la cuota íntegra en el importe de las deducciones por doble imposición y, en su caso, las bonificaciones previstas en el artículo 25 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre del Impuesto sobre Sociedades. Tal porcentaje será siempre superior en un 80 por 100 al que para cada modalidad de la deducción por inversiones se fije en el régimen general con un diferencial mínimo de 35 puntos porcentuales.

2. El régimen de deducción por inversiones del presente artículo será de aplicación a las Sociedades y demás Entidades jurídicas que no tengan su domicilio fiscal en Canarias, respecto de los establecimientos permanentes situados en este territorio y siempre que las inversiones correspondientes se realicen y permanezcan en el Archipiélago.

En este caso el límite máximo de deducción sobre la cuota líquida a que se refiere la letra b) del número 1 anterior, se aplicará con independencia del que corresponda por las inversiones acogidas al régimen general.

Igual criterio se seguirá respecto a las inversiones realizadas en territorio peninsular o Islas Baleares, mediante establecimientos permanentes, por las Entidades domiciliadas en Canarias.

Asimismo, dicho régimen de deducción por inversiones será de aplicación a las personas físicas que realicen actividades empresariales o profesionales en Canarias, con los mismos condicionantes y restricciones que establezca la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, para la aplicación a los sujetos pasivos de dicho Impuesto de los incentivos o estímulos a la inversión establecidos en el Impuesto sobre Sociedades.

3. Además de los elementos que dan derecho a la deducción en el régimen general, las inversiones podrán efec-

tuarse igualmente en elementos de activo fijo usados, que no hubieran gozado anteriormente de la deducción por inversiones en el resto del territorio nacional, cuando supongan una evidente mejora tecnológica para la empresa, en la forma y con los requisitos que se determinen reglamentariamente.

4. En lo que no se oponga a lo establecido en los números anteriores del presente artículo, se estará a lo dispuesto en la normativa general de la deducción para inversiones regulada en la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades y disposiciones complementarias˝.

El siguiente punto relevante lo proporciona la Ley 19/1994 de 6 de julio al establecer en su Disposición Transitoria cuarta que *"Régimen de deducción por inversiones en Canarias. En el supuesto de supresión del Régimen General de Deducción por Inversiones regulado por la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, su aplicación futura en las islas Canarias, mientras no se establezca un sistema sustitutorio equivalente, continuará realizándose conforme a la normativa vigente en el momento de la supresión."*

La promulgación de la Ley 43/1995 deroga la Ley 61/1978 *("A la entrada en vigor de la presente Ley quedarán derogadas las siguientes normas:... La Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.")*, si bien se destaca a los efectos de su incidencia en la Deducción por inversiones en Canarias los siguientes preceptos:

- Disposición Adicional duodécima:

Deducción por inversiones en elementos nuevos del inmovilizado material.

1. Con efectos para los períodos impositivos que se inicien dentro de 1996, los sujetos pasivos podrán deducir de la cuota íntegra el 5 por 100 del importe de las inversiones en elementos nuevos del inmovilizado material, excluidos los terrenos, afectos al desarrollo de la explotación económica de la entidad, que sean puestos a disposición del sujeto pasivo dentro de dichos períodos impositivos.

2. La base de la deducción será el precio de adquisición o coste de producción.

3. Será requisito para el disfrute de la deducción por inversiones que los elementos permanezcan en funcionamiento en la empresa del mismo sujeto pasivo durante cinco años, excepto que su vida útil conforme al método de amortización, de los admitidos en el artículo 11.1 de esta Ley, que se aplique, fuera inferior.

4. Una misma inversión no podrá dar lugar a la aplicación de la deducción en más de una entidad.

5. Serán acogibles a la deducción a que se refiere el apartado 1 las inversiones realizadas en régimen de arrendamiento financiero, a excepción de los edificios.

6. La deducción por inversiones será incompatible para los mismos elementos con:

a) Las establecidas en la Ley 31/1992, de 26 de noviembre (RCL 1992\2513), de Incentivos Fiscales aplicables a la realización del Proyecto Cartuja, 93.
b) La reinversión de los beneficios acogidos a la bonificación establecida en el apartado 1 del artículo 32 de esta Ley.
c) La exención por reinversión establecida en el artículo 127 de esta Ley, respecto de los elementos en los que se reinvierta el importe de la transmisión.
7. El importe de la deducción no podrá exceder del 15 por 100 de la cuota íntegra, minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y las bonificaciones.
Las cantidades no deducidas podrán aplicarse, respetando igual límite, en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los cinco años inmediatos y sucesivos, entendiéndose que esas cantidades están incluidas entre las deducciones a que se refiere el apartado 4 de la disposición transitoria undécima.

- La Disposición Derogatoria única apartado 2.9:

"No obstante lo previsto en el apartado anterior, conservarán su vigencia:... 9.–Los artículos 93 y 94 de la Ley 20/1991, de 6 de junio (RCL 1991\1459 y 2551), de Modificación de los Aspectos del Régimen Económico Fiscal de Canarias."

Finalmente la Ley 40/1998 de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, en su disposición derogatoria única vuelve a declarar vigente el referido artículo 94 de la Ley 20/1991 *("No obstante lo previsto en el apartado anterior, conservarán su vigencia:...5. Los artículos 93 y 94 de la Ley 20/1991, de 6 de julio, de Modificación de los Aspectos Fiscales del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.")*

III. NORMATIVA APLICABLE: DIFERENTES INTERPRETACIONES

A) Antes de abordar cuál sería el régimen normativo aplicable para las deducciones por inversiones en Canarias, y muy especialmente la interpretación que deba hacerse de la Disposición Transitoria cuarta de la Ley 19/1994, se estima necesario, y en consonancia con el estudio sobre la evolución normativa de la regulación "directa" del régimen de deducciones que examinamos, abordar igualmente la evolución del artículo 26 de la Ley 61/1978 del Impuesto de Sociedades, por cuanto a dicho artículo (nominalmente expresado) se remite la redacción del citado artículo 94 de la Ley 20/1991 *"Las Sociedades y demás Entidades jurídicas sujetas al Impuesto sobre Sociedades, con domicilio fiscal en Canarias, podrán acogerse a partir del primer ejercicio económico cerrado con posterioridad a 31 de diciembre de 1991, y en relación a las inversiones realizadas y que permanezcan en el Archipiélago, al régimen de deducción previsto en el artículo 26 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, de acuerdo con las siguientes peculiaridades"*.
El estudio de la evolución del contenido de dicho precepto adquiere relevancia en fun-

ción de la solución que se adopte en cuanto al régimen normativo aplicable, en los términos que ulteriormente se abordan.

El señalado artículo 26 de la Ley 61/1978 es un claro ejemplo de lo manifestado al comienzo del presente artículo, en el sentido de representar un claro ejemplo de "inseguridad jurídica" derivado de su falta de coordinación con otros preceptos normativos y especialmente representar el ejemplo más claro de una actividad prolífica del legislador.

En efecto el artículo 26 de la Ley 61/1978 del Impuesto de Sociedades en su redacción originaria establecía:

> *"Deducción por inversiones.–1. Los sujetos pasivos podrán deducir de la cantidad líquida que resulte de efectuar las deducciones a que se refiere el artículo 25 de esta Ley el 10 por ciento del importe de las inversiones que efectivamente realicen en activos fijos nuevos, en la suscripción de valores mobiliarios de Sociedades que tengan cotización calificada en Bolsa y en los conceptos a que se refieren los apartados 2, 3 y 4 de este artículo.*
>
> *Si el sujeto pasivo no reduce por decisión propia su plantilla de personal durante los dos ejercicios posteriores a contar desde aquel en que realice la inversión, el porcentaje señalado en el párrafo anterior será del 15 por 100.*
>
> *La deducción establecida en el párrafo 1 será de aplicación a aquellas Sociedades que incrementen su plantilla de personal, siempre que dicho incremento se mantenga, al menos, durante dos ejercicios, calculándose el 10 por 100 de deducción sobre el importe de los sueldos, salarios y cargos sociales que por un período de dos años se abonen en relación con el nuevo personal. Esta deducción se aplicará en la cuota correspondiente al ejercicio en que se den por transcurridos los dos años indicados.*
>
> *Los porcentajes de deducción sobre la cuantía de la inversión y sobre los sueldos y salarios se aplicarán conjuntamente.*
>
> *2. Dan derecho a la deducción a que se refiere el párrafo 1 del apartado anterior las cantidades que las Empresas editoriales destinen a la creación, proyecto o diseño de libros y los prototipos que guarden directa relación con la actividad de edición de libros, siempre que dichas cantidades figuren contabilizadas como inversiones.*
>
> *3. Igualmente dan derecho a la deducción a que se refiere el párr. 1.º del apartado 1 de este artículo las cantidades que las Sociedades exportadoras destinen a:*
>
> *a) La creación de sucursales o establecimientos permanentes en el extranjero, así como la adquisición de participaciones de Sociedades extranjeras o constitución de filiales, directamente relacionadas con la actividad exportadora, siempre que la participación sea, como mínimo, del veinticinco por ciento del capital social de la filial.*

b) La satisfacción en el extranjero de los gastos de propaganda y publicidad de proyección extra-anual para el lanzamiento de productos, apertura y prospección de mercados y las de concurrencia a ferias, exposiciones y otras manifestaciones análogas.
Para el disfrute de esta exención las Sociedades exportadoras habrán de contabilizar estos pagos como inversiones.

4. También dan derecho a la deducción a que se refiere el párr. 1.º del apartado 1 de este artículo las cantidades destinadas a llevar a cabo programas de investigación o desarrollo de nuevos productos o procedimientos industriales y siempre que se contabilicen como tales inversiones.
5. En ningún caso se considerarán activos fijos nuevos los terrenos.

Se considerará inversión a estos efectos la cantidad satisfecha para la adquisición de la propiedad en los contratos de arrendamiento financiero siempre que se contabilice como inversión.

6. La deducción a que se refieren los párrafos 1.º y 3.º del apartado 1 de este artículo tendrá un máximo del veinte por ciento de la cuota que resulte después de efectuar las deducciones reguladas en el artículo 25 de esta Ley.

Cuando sea de aplicación lo previsto en el párrafo 2.º del apartado 1 el límite global será del veinticinco por ciento, y cuando lo sea lo previsto en el párrafo 4.º, el límite global será del treinta por ciento.

La cantidad deducible que exceda de los límites sobre la cuota prevista en este artículo podrá deducirse sucesivamente de las cuotas correspondientes a los dos ejercicios siguientes, con respeto, en todo caso, de dichos límites.

7. Los Bancos industriales podrán deducir de la cuota la cantidad que resulte de aplicar el tipo de gravamen al 95 por ciento de los incrementos de patrimonio que obtengan por enajenación de las acciones de las Sociedades en que participen cuando dicha enajenación tenga lugar dentro del plazo de ocho años a partir de su adquisición, siempre que dicho incremento se reinvierta íntegramente en el mismo ejercicio de la suscripción de acciones. Esta deducción se aplicará al 75 por ciento si la enajenación tiene lugar dentro del noveno año; al 50 por ciento si se realiza en el décimo, y al veinticinco por ciento dentro del undécimo año, a partir del cual no se aplicará deducción alguna.

El importe de las acciones objeto de la reinversión tributará por este Impuesto en el ejercicio en que se enajenen siempre que no se reinviertan dentro del mismo ejercicio. Esta norma será de aplicación a las sucesivas enajenaciones de las acciones en que aparezcan materializadas las inversiones acogidas a esta deducción.

8. Lo dispuesto en el apartado anterior será igualmente aplicable a aquellas Sociedades que tengan por objeto exclusivo la promoción o fomento de Empresas mediante participación temporal en su capital"

Se modifica dicho artículo en primer lugar mediante el Real Decreto-Ley 24/1982 de 29 de diciembre, cuyo artículo 15 señala:

"Los sujetos pasivos podrán deducir de la cantidad líquida resultante de minorar la cuota íntegra en el importe de las deducciones por doble imposición y, en su caso, las bonificaciones, el diez por ciento del importe de las inversiones que efectivamente realicen en activos fijos nuevos y en los conceptos a que se refieren los aps. 2, 3 y 4 de este artículo".

Con posterioridad a este Real Decreto-ley se producen diversas modificaciones, entre otras por leyes 5/1983, 44/1983, 50/1984, 33/1987, 37/1988..., y por el Real Decreto-ley 7/1989 de 29 de diciembre que en su artículo 23 señala:

"Deducciones por inversiones y creación de empleo.-Con efectos para los ejercicios que se inicien dentro de 1990 el artículo 26 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre (RCL 1987\2837 y ApNDL 1975-85, 7226), del Impuesto sobre Sociedades, quedará redactado como sigue:...

«Cuatro. Serán requisitos para el disfrute de la deducción por inversiones:

...b) Cuando se trate de activos fijos nuevos, que los elementos permanezcan en funcionamiento en la Empresa del mismo sujeto pasivo durante cinco años, como mínimo, o durante su vida útil, si fuera inferior, sin ser objeto de transmisión, arrendamiento o cesión a terceros para su uso.»

Asimismo, mediante el artículo 72 de la Ley 31/1991 de 30 de diciembre, se introducen las siguientes modificaciones en el artículo 26 con efectos para los ejercicios que se inicien dentro de 1992:

«Uno. Los sujetos pasivos podrán deducir de la cuota líquida resultante de minorar la cuota íntegra en el importe de las deducciones por doble imposición y, en su caso, las bonificaciones a que se refiere el artículo 25 de la Ley, las siguientes cantidades:

Primero. El 5 por 100 del importe de las inversiones que efectivamente realicen en:

a) Activos fijos materiales nuevos, afectos al desarrollo de la actividad empresarial de la Entidad, sin que se consideren como tales los terrenos...

Cuatro. Serán requisitos para el disfrute de la deducción por inversiones:

a) Que se contabilicen dentro del inmovilizado las cantidades invertidas, salvo las que se refieren a conceptos, que tengan la naturaleza de gastos corrientes.

b) Cuando se trate de activos fijos nuevos, que los elementos permanezcan en funcionamiento en la Empresa del mismo sujeto pasivo durante cinco años como mínimo o durante su vida útil si fuera inferior, sin ser objeto de transmisión, arrendamiento o cesión a terceros para su uso.

Los sujetos pasivos que se dediquen, a través de una explotación económica, al arrendamiento o cesión a terceros para su uso de activos fijos podrán disfrutar de la deducción por inversiones por los activos fijos nuevos, siempre que cumplan los requisitos previstos en los apartados anteriores y no exista vinculación, directa o indirecta, con los arrendatarios o cesionarios de dichos bienes ni se trate de operaciones de arrendamiento financiero.

El plazo a que se refiere esta letra b) será de tres años cuando se trate de activos fijos nuevos incluidos en los artículos 6 y 21 de la Ley 12/1988, de 25 de mayo (RCL 1988\1137).

La Ley 39/1992 de 29 de diciembre le dio una nueva redacción al artículo 26, pero no modificó en nada los puntos que aquí interesan, no así la Ley 21/1993, de 29 de diciembre en relación al apartado uno:

Los sujetos pasivos podrán deducir de la cuota líquida resultante de minorar la cuota íntegra en el importe de las deducciones por doble imposición y, en su caso, las bonificaciones a que se refiere el artículo 25 de la Ley, las siguientes cantidades:

Primero.

a) El 5 por 100 del importe de las inversiones que efectivamente se realicen en activos fijos materiales nuevos, afectos al desarrollo de la actividad empresarial de la entidad, sin que se consideren como tales los terrenos y en la edición de libros que permita la confección de un soporte físico, previo a su producción industrial seriada.
b) El 10 por 100 del importe de las inversiones que efectivamente se realicen en las producciones cinematográficas o audiovisuales españolas que permitan la confección de un soporte físico, previo a su producción industrial seriada.

Posteriormente la ley 41/1994 de 30 de diciembre con efectos para los ejercicios que se inicien dentro de 1995, introduce modificaciones que no afectan a los apartados señalados, en cuanto que el apartado uno conserva su redacción y el apartado cuatro se convierte en el cinco pero sin variación en cuanto a su contenido.

B) Una vez definido el conjunto normativo susceptible de aplicación en relación con el régimen de deducciones por inversiones en Canarias, la cuestión que trata de desentrañar este estudio se centra en aportar elementos de certidumbre de cara a fijar cuál, a la vista de los presupuestos expuestos, debe ser el marco normativo regulador del señalado instrumento

fiscal. Eje central para la consecución de la solución referida es el contenido de la Disposición Transitoria cuarta de la Ley 19/1994. En dicho precepto, se establece un sistema que, con vocación de permanencia, singularidad, a la par que seguridad jurídica, pretende que el régimen de deducciones por inversiones en Canarias no sufra alteración *"mientras no se establezca un sistema sustitutorio equivalente"*.

La cuestión por tanto habrá de centrarse en si el régimen de Deducción por inversiones en Canarias vigente al promulgarse dicha disposición transitoria ha sido objeto de sustitución.

Frente a dicho interrogante cabe exponer dos soluciones:

1. Quienes abogan por considerar que a partir de la nueva Ley del Impuesto de Sociedades 43/1995 el sistema de deducciones por inversiones en Canarias estaría conformado por el artículo 94 de la Ley 20/1991 en combinación con la regulación establecida en la propia Ley 43/1995 (Disposición Adicional Duodécima). Véase en este sentido la consulta número 989/2000 de 27 de abril de 2000 en la que se señala:

> *"La disposición transitoria cuarta de la Ley 19/1994... establece que en el supuesto de supresión del régimen general de deducción por inversiones regulado por la Ley 61/1978..., su aplicación futura en las islas Canarias, mientras no se establezca un sistema sustitutorio equivalente, continuará realizándose conforme a la normativa vigente en el momento de su supresión.*
> *...el Capítulo IV del Título VI de la Ley del IS regula una serie de deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades y... su disposición adicional duodécima regula para dichos períodos impositivos la deducción por inversiones en elementos nuevos del inmovilizado material...*
> *Por lo que se refiere a los períodos impositivos iniciados a partir de 1997, en la medida en que la Ley 43/1995 suprime la deducción por inversiones en activos fijos nuevos en dichos períodos, de acuerdo con lo establecido en la mencionada disposición transitoria cuarta de la Ley 19/1994... en los períodos impositivos que se inicien a partir de 1997 continuará aplicándose en Canarias la deducción contenida en la disposición adicional duodécima de la Ley 43/1995, con las referidas particularidades contenidas en el artículo 94 de la Ley 20/1991".*

En idéntica línea la Consulta de la Dirección General de Tributos número 1384/1999 expone *"Este Centro Directivo viene entendiendo que el régimen general de deducción por inversiones en activos fijos nuevos vigente en el momento de su supresión es el contenido en la disposición adicional duodécima de la Ley 43/1995...y por las particularidades contenidas en el artículo 94";* consulta número 1407/2000: *"La disposición transitoria cuarta de la Ley 19/1994... establece que en el supuesto de supresión del régimen general de deduc-*

ción por inversiones reglado por la Ley 61/1978..., su aplicación futura en las islas Canarias, mientras no se establezca un sistema sustitutorio equivalente, continuará realizándose conforme a la normativa vigente en el momento de su supresión.

La Ley 61/1978 es derogada por la Ley 43/1995... la nueva Ley contiene en el Capítulo IV del Título VI, una serie de deducciones por inversiones entre las que no se encuentra el supuesto de la adquisición de activos fijos nuevos, que es recogido, tan sólo para los períodos impositivos iniciados en 1996 por la disposición adicional duodécima...

Por lo tanto, tras la entrada en vigor de la Ley del IS, el 1 de enero de 1996, la normativa general a la que se han de remitir las especialidades que para las inversiones en activos fijos nuevos realizadas en Canarias se establecen en la Ley 20/1991... son los siguientes: .... en los períodos iniciados después del 1 de enero de 1997 será de aplicación el sistema deducción establecido exclusivamente para los ejercicios iniciados en 1996 por la disposición adicional duodécima...")

2. A los referidos pronunciamientos de la Dirección General de Tributos, cabe formular determinados reparos que sirven de base a una segunda posición que difiere de la anterior conclusión entendiendo que el régimen normativo vendrá conformado por el artículo 94 de la Ley 20/1991 complementado no con las referencias a la Ley 43/1995 y sí al artículo 26 de la Ley 1978 cuyo contenido quedaría vigente a los solos efectos del artículo 94 de la Ley 19/1991.

La presente posición toma como dato relevante, la circunstancia de que la Ley 43/1995 declara expresamente vigente del artículo 94 de la Ley 20/1991 *("No obstante lo previsto en el apartado anterior, conservarán su vigencia:... 9.-Los artículos 93 y 94 de la Ley 20/1991, de 6 de junio (RCL 1991\1459 y 2551), de Modificación de los Aspectos del Régimen Económico Fiscal de Canarias")* circunstancia que se reitera en la Ley 40/1998 *("No obstante lo previsto en el apartado anterior, conservarán su vigencia:...5. Los artículos 93 y 94 de la Ley 20/1991, de 6 de julio, de Modificación de los Aspectos Fiscales del Régimen Económico y Fiscal de Canarias."*

La Ley 43/1995, a pesar de la derogación expresa que lleva a cabo de la Ley 61/1978 salva el específico y concreto régimen previsto en el artículo 94, ello al margen de que dicho régimen se construyera en base a la técnica de la remisión normativa, entendiendo que con la declaración de vigencia y la ausencia de cualquier otra referencia al régimen de deducciones por inversiones en Canarias viene a ratificar la posición expuesta. Posición que queda consolidada cuando con posterioridad la Ley 40/1998 vuelve a declarar expresamente dicha vigencia sin formular reparo o consideración alguna respecto a la remisión nominal que dicho artículo contenía respecto al citado artículo 26 sin introducir referencia alguna a la aplicación del régimen de deducciones establecido en la Ley 43/1995.

Lo expuesto se complementaría con la interpretación sistemática y teleológica de

la Disposición Transitoria cuarta de la Ley 19/1994, por cuanto de la lectura de la misma se estima difícil alcanzar la conclusión de la Dirección General de Tributos. Atendiendo a la literalidad del precepto cabe preguntarse si la Ley 43/1995 establece un *"sistema sustitutorio equivalente",* por cuanto de no ser así *"continuará realizándose conforme a la normativa vigente en el momento de la supresión"*. En relación con dicho interrogante, no cabe entender que la regulación normativa que introduce la Ley 43/1995 pueda calificarse como un "sistema sustitutorio equivalente", por cuanto con independencia del ámbito objetivo de su contenido –lo cual podría discutirse en relación con el previsto en el artículo 94 de la Ley 20/1991– no cabe desconocer que dicha disposición transitoria cuarta nace bajo la vocación de proporcionar seguridad jurídica, certeza y voluntad de permanencia, no de otra manera puede ser entendida los términos en los que aparece redactada dicha disposición transitoria. Vocación de seguridad y permanencia difícilmente compatible con el sistema que previene la Ley del Impuesto de Sociedades, que en lo referente a lo que pudiera calificarse como sistema equivalente, limita su vigencia temporal a *"los períodos impositivos que se inicien dentro de 1996"* (Disposición Adicional duodécima).

Por tanto será difícilmente conciliable el establecimiento de un sistema sustitutorio equivalente con una limitación temporal como la antes referida. En consecuencia y al negar la presencia de un sistema sustitutorio equivalente *"continuará realizándose conforme a la normativa vigente en el momento de la supresión"* momento éste que no es otro que el establecido por el artículo 94 de la Ley 20/1991 con el complemento (vía remisión) del artículo 26 de la Ley 61/1978 –ello al margen de dilucidar cuál de los contenidos del artículo 26 (en atención a sus múltiples modificaciones) se tome en consideración–.

IV. PROYECCIÓN PRÁCTICA DE LA SOLUCIÓN A ADOPTAR

Sin ánimo de entrar en un exhaustivo y casuístico examen sobre lo que es el contenido en sí del régimen de deducciones por inversiones en Canarias, por cuanto el presente artículo tiene como objetivo abordar el régimen normativo aplicable a partir de las diversas posiciones referidas, sí son destacables determinados aspectos –de especial incidencia cuantitativa y cualitativa– donde la proyección de uno u otro régimen normativo puede alcanzar especiales consecuencias jurídicas en cuanto al tratamiento de dicha materia.

Dentro de tal examen y como ejemplificación de lo expuesto cabe referirse al empleo de la figura del "leasing" de cara a la deducción por inversiones en Canarias.

En esta materia se debe señalar que la legislación ha sido oscilante tal como expresa la sentencia del Tribunal Supremo de 8 de marzo de 2002:

> *"Lo que ocurría antes de la reforma del art. 26, efectuada por la Ley 33/1987, es que existía un precepto expreso que prohibía que la misma deducción pudiera efectuarse a la vez por dos contribuyentes diferentes (arts. 201.3 y 220.2º del Reglamento, antes citado), a la vez que el art. 26.5*

de la Ley 61/1978 la atribuía expresamente a los arrendatarios.

La Ley 33/1987 marcó, en definitiva, dos épocas perfectamente diferenciadas y que tienen su vértice en el 1 de enero de 1988. En los ejercicios anteriores la deducción por inversiones en activos fijos adquiridos en régimen de leasing sólo podían hacerla los arrendatarios. En los posteriores, sólo la pueden hacer los arrendadores.

Finalmente... el legislador ha seguido posteriormente un camino oscilante, volviendo a atribuir la deducción de forma inequívoca a los arrendatarios en los artículos 11.3 y 128 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades 43/1995, de 27 de diciembre".

A la luz de esta sentencia, se puede concluir que el arrendatario, tiene derecho a dicha deducción.

Esta solución no plantea problemática alguna en relación con la primera de la hipótesis expresada sobre el régimen normativo aplicable encontrando su fundamento en la disposición adicional duodécima apartado 5 de la Ley 43/1995. Igual solución, aunque bien es cierto que no obtenida de una forma directa y expresa como lo sería con la otra hipótesis, podría aplicarse también para la segunda de las tesis sostenidas sobre el régimen normativo aplicable que tendría su fundamento en el criterio de supletoriedad que establece el artículo 94.4 de la Ley 20/1991 *En lo que no se oponga a lo establecido en los números anteriores del presente artículo, se estará a lo dispuesto en la normativa general de la deducción para inversiones regulada en la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades y disposiciones complementarias,* sin que ello sea incompatible con el hecho de que se remita nominalmente (para la aplicación de la supletoriedad) a lo dispuesto en la Ley 61/1978, por cuanto ésta quedo derogada expresamente por la Ley 43/1995 que a estos efectos entendemos como pacífica su aplicación.

Otro de los supuestos que pudieran ser generadores de soluciones contradictorias, o al menos crear confusión dependiendo del régimen normativo aplicable, es el relativo a la exigencia de que el objeto de inversión permanezca en funcionamiento en la empresa del mismo sujeto pasivo durante cinco años. En efecto la Disposición Adicional duodécima de la Ley 43/1995 establece que *"Será requisito para el disfrute de la deducción por inversiones que los elementos permanezcan en funcionamiento en la empresa del mismo sujeto pasivo durante cinco años, excepto que su vida útil conforme al método de amortización, de los admitidos en el artículo 11.1 de esta Ley, que se aplique, fuera inferior*". Frente a dicha regulación y atendiendo a la segunda hipótesis cabe examinar el tratamiento que sobre esta materia establece el artículo 26 de la Ley 61/1978 –ello al margen de las sucesivas modificaciones que dicho precepto sufre en relación con la cuestión que abordamos–.

Es decir la exigencia de que los elementos objeto de inversión *"permanezcan*

en funcionamiento en la empresa del mismo sujeto pasivo durante cinco años". La disposición adicional después de expresar la exigencia que los elementos objeto de inversión *"permanezcan…"* no formula pronunciamiento alguno sobre la cesión o arrendamiento a terceros.

El texto originario del citado artículo 26, y en cuanto al requisito examinado (permanencia o vinculación al funcionamiento de la empresa) ninguna previsión se establecen al respecto, al margen de la exigencia general de realización y permanencia en el archipiélago que establece el artículo 94 de la Ley 20/1991.

La situación descrita cambia con la nueva redacción que introduce el Real Decreto Ley 7/1989 *("Cuando se trate de activos fijos nuevos, que los elementos permanezcan en funcionamiento en la Empresa del mismo sujeto pasivo durante cinco años, como mínimo, o durante su vida útil, si fuera inferior, sin ser objeto de transmisión, arrendamiento o cesión a terceros para su uso").*

Adquiriendo un especial giro, con la redacción que del artículo 26 introduce el artículo 72 de la Ley 31/1991:

> *"Cuando se trate de activos fijos nuevos, que los elementos permanezcan en funcionamiento en la Empresa del mismo sujeto pasivo durante cinco años, como mínimo, o durante su vida útil, si fuera inferior, sin ser objeto de transmisión, arrendamiento o cesión a terceros para su uso.*

Para añadir:

> *Los sujetos pasivos que se dediquen, a través de una explotación económica, al arrendamiento o cesión a terceros para su uso de activos fijos podrán disfrutar de la deducción por inversiones por los activos fijos nuevos, siempre que cumplan los requisitos previstos en los apartados anteriores y no exista vinculación, directa o indirecta, con los arrendatarios o cesionarios de dichos bienes ni se trate de operaciones de arrendamiento financiero.*
>
> *El plazo a que se refiere esta letra b) será de tres años cuando se trate de activos fijos nuevos incluidos en los artículos 6 y 21 de la Ley 12/1988, de 25 de mayo.*

Se abre de esta forma a través del párrafo segundo de dicho apartado b la posibilidad de arrendamientos o cesión a terceros cuando se cumplan los requisitos expuestos, es decir:

a) Dedicación, a través de explotación económica, al arrendamiento a terceros

b) Inexistencia de vinculación directa o indirecta con los arrendatarios

c) No se trate de operaciones de arrendamiento financiero.

Debe destacarse que la reseñada redacción no se vio afectado ni por la Ley 39/1992, 21/1993, 41/1994 –ley ésta última que precede a la Ley 43/1995 reguladora del Impuesto sobre sociedades (con los efectos ya estudiados sobre la Ley 61/1978)–.

En consecuencia nos encontramos con una redacción del artículo 26 que hasta el 1 de enero de 1992 prohíbe cesiones o arrendamientos a terceros, tal y como de modo expreso lo viene a recoger la sentencia de 28 de enero 2000:

> *...La idea que se deduce del texto del artículo 26, apartado 2, letra b), de la Ley 61/1978, según la redacción dada por el artículo 46 de la Ley 45/1985, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1986,... es que los activos fijos nuevos adquiridos o construidos por las empresas deben ser utilizados por ellas mismas en sus propias explotaciones económicas, para así conseguir el efecto multiplicador de la inversión por los activos fijos adquiridos de otras empresas, y el aumento de la producción y del empleo no sólo de las vendedoras, sino también de las que adquieren los activos fijos nuevos, lo cual lleva indefectiblemente a que dichos activos sean utilizados por ellas mismas durante al menos cinco años, de ahí que no puedan trasmitirse durante dicho período ni la titularidad dominical, ni el uso de dichos activos, mediante su arrendamiento o mediante el derecho real de uso o por cualquier otra fórmula jurídica.*
>
> *...Pese a que la interpretación, mantenida por esta Sala, del artículo 26, apartado 2, letra b), del artículo 26 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, según la redacción iniciada por la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1984 (RCL 1983\2861), excluye de la deducción por inversiones los activos fijos que se arriendan, no puede negarse que hubo interpretaciones distintas basadas en la idea de que dichos elementos de activo permanecían, no obstante, en funcionamiento de la empresa, mediante la actividad de arrendamiento de dichos activos.*
>
> *Ante esta situación, el Real Decreto Ley 7/1989, de 29 de diciembre ... amplió el texto del precepto, en el sentido siguiente: «Cuatro. Serán requisitos para el disfrute de la deducción por inversiones: (...) b) Cuando se trate de activos fijos nuevos, que los elementos permanezcan en funcionamiento en la Empresa del mismo sujeto pasivo durante cinco años, como mínimo, o durante su vida útil, si fuera inferior, sin ser objeto de transmisión, arrendamiento o cesión a terceros para su uso», texto que disipa radicalmente toda duda sobre la cuestión suscitada....*

Sin embargo el criterio anterior se ve atenuado a partir del 1 de enero de 1992 (Ley 31/1991), al admitir expresamente, si bien con los condicionantes expuestos, la cesión o arrendamiento a terceros.

A partir de lo expuesto, y de tomar como referente la primera de las hipótesis (aplicación de la Disposición Adicional Duodécima de la Ley 43/1995) cabría extraer una respuesta negativa a la posibilidad de cesión o arrendamiento a terceros, y ello tanto por el criterio interpretativo

que se deriva de la posición del Tribunal Supremo, como por la propia circunstancia de omitir cualquier referencia en dicho texto, que adquiere más relevancia si se tiene en cuenta que sí se mencionaba expresamente en la redacción del artículo 26 de la Ley 61/1978.

De tomar en consideración como régimen normativo aplicable el constituido por el artículo 94 de la Ley 20/1991 con el complemento de lo dispuesto en el artículo 26, la respuesta exige, como presupuesto previo el delimitar cuál de los múltiples contenidos del citado artículo 26 sería aplicable, por cuanto tal como se ha venido exponiendo dicho artículo 26 ha sufrido múltiples variaciones que precisamente han afectado directamente a la cuestión examinada.

En efecto dicho artículo 26, a partir del Real Decreto Ley 7/1989, establece la prohibición expresa "de transmisión, arrendamiento o cesión a terceros para su uso", siendo la Ley 31/1991 en su artículo 72 quien introduce por primera vez la admisión expresa de que *"Los sujetos pasivos que se dediquen, a través de una explotación económica, al arrendamiento o cesión a terceros para su uso de activos fijos podrán disfrutar de la deducción por inversiones por los activos fijos nuevos, siempre que cumplan los requisitos previstos en los apartados anteriores y no exista vinculación, directa o indirecta, con los arrendatarios o cesionarios de dichos bienes ni se trate de operaciones de arrendamiento financiero."*

Se abre de esta forma a través del párrafo segundo de dicho apartado b la posibilidad de arrendamientos o cesión a terceros cuando se cumplan los requisitos expuestos.

Cabe destacar que la reseñada redacción no se vio afectada ni por la Ley 39/1992, ni por la Ley 21/1993, ni por la Ley 41/1994, ley ésta última que precede a la Ley 43/1995 reguladora del Impuesto sobre sociedades (con los efectos ya estudiados sobre la Ley 61/1978).

En consecuencia nos encontramos con una redacción del artículo 26 que hasta el 1 de enero de 1992 es impeditiva de cesiones o arrendamientos a terceros. Admitiendo la excepción vista a partir de la referida fecha.

Entre dos opciones –en cuanto al contenido del artículo 26 que deba tomarse como referente en la remisión que efectúa el artículo 94 de la Ley 20/1991–, nos debemos inclinar por la redacción del artículo 26 que estuviera vigente al tiempo en que se produce dicha remisión, y que en el caso que nos ocupa es la de 1 de enero de 1992, fecha coincidente en cuanto entrada en vigor tanto del artículo 94 de la Ley 20/1991 como la redacción que a dicho artículo 26 proporciona la Ley 31/1991.