JURISPRUDENCIA

Sección coordinada por

HELMUTH MOYA MEYER

INTRODUCCIÓN

En el presente número de la revista ofrecemos a nuestros lectores, como principal novedad, una reseña de las sentencias dictadas por la Sala de lo Contencioso-Administrativo en los asuntos en los que había planteado cuestión de inconstitucionalidad en relación con el Impuesto General Indirecto Canario, una vez que aquéllas han sido resueltas por la sentencia 62/2003, de 27 de marzo.

El comentario de jurisprudencia se refiere esta vez a una sentencia dictada por la Audiencia Nacional en relación a si los profesionales podían acogerse al RIC antes de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, y cuestiona que la doctrina del Tribunal Supremo relativa al Fondo de Previsión para Inversiones pueda aplicarse para resolver el problema. Recordemos a nuestros lectores que sobre esta materia se ha pronunciado la Sala de lo Contencioso-Administrativo de Santa Cruz de Tenerife en numerosas ocasiones y ha sostenido un criterio contrario al que defiende la Audiencia Nacional (véase la sección de jurisprudencia del número dos de la revista).

CRITERIOS JURISPRUDENCIALES RELATIVOS AL NUEVO RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL DE CANARIAS

HELMUTH MOYA MEYER

Magistrado del Tribunal Superior de Justicia de Canarias
(Sala de lo Contencioso Administrativo de Santa Cruz de Tenerife)

RESEÑAS JURISPRUDENCIALES

I. IMPUESTO GENERAL INDIRECTO CANARIO

A) Constitucionalidad y normativa reguladora

- La Sala desestima el recurso interpuesto contra el Decreto 182/1992, de 15 de diciembre, por el que se aprueban normas de gestión, liquidación reclamación e inspección del Impuesto General Indirecto Canario y la revisión de los actos dictados en aplicación del mismo. Planteada por la Sala cuestión de inconstitucionalidad por no respetar la Ley 20/1991 del Impuesto General Indirecto Canario las exigencias constitucionales del régimen económico-fiscal de Canarias la misma fue desestimada por la sentencia del Tribunal Constitucional número 62/2003. En cuanto a la infracción del principio de audiencia corporativa sostiene que su omisión determinaría la nulidad de pleno derecho del reglamento, pero considera probado que sí se dio el trámite de audiencia (TSJC, Sala de Las Palmas de Gran Canaria, st. 17.9.2003).

- La Sala desestima el recurso interpuesto contra el Decreto 182/1992 y 183/1992, éste último sobre aspectos procedimentales y formales del Impuesto General Indirecto Canario. Las dudas sobre la constitucionalidad de la Ley 20/1991 ya fueron resueltas por la sentencia número 62/2002 del Tribunal Constitucional, por lo que se pronuncia sobre el motivo relativo a la omisión de la audiencia corporativa y sostiene que ésta es preceptiva sólo en relación con asociaciones o colegios profesionales que no sean de adscripción voluntaria. Como las Cámaras de Comercio no tienen un régimen de adscripción obligatoria concluye diciendo que no era necesaria la audiencia (TSJC, Sala de Las Palmas de Gran Canaria, st. 17.10.2003 y 9.1.2004).

- La Sala desestima el recurso interpuesto contra el Decreto 93/1994, de 27 de mayo, por el que se modifica el Decreto 182/1992, de 15 de diciembre, por el que se aprobaron las normas de gestión, liquidación, reclamación e inspección del Impuesto General Indirecto Canario y la revisión de los actos dictados en aplicación del mismo, toda vez que el mismo se basaba en el cuestionamiento de la constitucionalidad de

la Ley 20/1991 del Impuesto General Indirecto Canario por vulnerar las exigencias constitucionales respecto del régimen económico-fiscal de Canarias, habiéndose desestimado las cuestiones de constitucionalidad planteadas por la Sala en la sentencia del Tribunal Constitucional número 62/2003, de 27 de marzo (TSJC Sala de Las Palmas de Gran Canaria, st. 27.9.2003 y 30.9.2003, entre otras muchas).

- Despejadas las dudas sobre la constitucionalidad del Impuesto General Indirecto Canario el Tribunal aborda la cuestión relativa a el gravamen establecido sobre las importaciones de productos son contrarias a los artículos 30 y 95-actuales artículos 28 y 90, respectivamente- del Tratado de Roma. La Sala recuerda la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea que dice que un gravamen que recae sobre un producto de otro Estado miembro no constituye una exacción equivalente a un derecho de aduana- prohibido por los citados preceptos- sino un tributo interno si pertenece a un régimen general de cánones internos que recaen sistemáticamente sobre categorías de productos en función de criterios objetivos aplicados con independencia del origen del producto, lo que sucede en el caso del Impuesto General Indirecto Canario que grava indistintamente cualesquiera entregas de bienes o mercancías, con importación o sin ella, incluidas las producidas o que tienen su origen en Canarias, no discriminando, por tanto, los productos en función de su origen (TSJC, Sala de Las Palmas de Gran Canaria, st. 24-9-2003).

B) Hecho imponible

- La adjudicación mediante subasta judicial de los bienes de una entidad mercantil está sujeta al Impuesto General Indirecto Canario y no al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, pues el artículo 6.2 de la Ley 20/1991 considera entrega de bienes las transacciones de bienes en virtud de una norma o de una resolución administrativa o jurisdiccional. Dicha transacción debe entenderse realizada por el ejecutado, sin perjuicio de que sea ordenada por el Juez (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st.6.4.2004, es firme).

C) Exención en operaciones internas

- La adquisición por la entidad religiosa de un inmueble no está exenta del Impuesto General Indirecto Canario. La Ley 24/1992, de 10 de noviembre, al regular las exenciones de las que se benefician dichas entidades no recoge la relativa al Impuesto General Indirecto Canario, por lo que no es posible hacer una interpretación extensiva de los beneficios que contempla. Tampoco establece la exención la ley 20/1991, que en su artículo 10.1.12 se refiere a los servicios y entregas de bienes realizados por entidades religiosas a sus miembros (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. 21.4.2004, no es firme).

D) Infracciones y sanciones

- La tipificación como infracción leve de la conducta de dejar de presentar en el plazo

reglamentario la declaración de operaciones con terceros, a efectos del Impuesto General Indirecto Canario, está amparada por lo dispuesto en el artículo 63.1 de la Ley 20/1991 y el artículo 78.1 de la Ley General Tributaria, en la medida en que el primero remite a la Ley General Tributaria a los efectos de la calificación y sanción de las infracciones, sin perjuicio de la regulación contenida en la Ley 20/1991, y el segundo califica como infracción simple el incumplimiento de obligaciones o deberes tributarios exigidos a cualquier persona, cuando no constituya infracción grave y no opere como elemento de graduación de la sanción (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. 20.1.2004, es firme).

- La Sala desestima el recurso interpuesto contra un acto sancionador por concepto del Impuesto General Indirecto Canario, al considerar que la aplicación de lo dispuesto en el artículo 61.3 Ley General Tributaria exige que concurran los siguientes requisitos: uno objetivo, consistente en un ingreso fuera de plazo sin previo requerimiento de la Administración tributaria, y otro subjetivo, que se concreta en que el sujeto pasivo realice el ingreso exteriorizando de forma inequívoca, mediante la presentación de la declaración complementaria correspondiente al período que ingresa, su voluntad de regularizar la relación jurídico tributaria (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st.12.2.2004, es firme).

E) Régimen transitorio y disposiciones transitorias

- La modificación del número 5 del artículo 6 del Decreto 183/1992, realizada por el Decreto 11/1993, de 14 de enero, debe entenderse referida tanto al plazo que los empresarios y profesionales tienen para la presentación de declaraciones censales como al plazo para solicitar las deducciones del régimen transitorio, pues entiende la Sala que la razón que llevó a la ampliación del plazo fue la inseguridad jurídica producida con la entrada en vigor del Impuesto General Indirecto Canario, que no sólo impidió el cumplimiento de los deberes censales sino también el ejercicio del derecho a la deducción, que no podía producirse sin la previa presentación de las declaraciones censales (TSJC, Sala de Las Palmas de Gran Canaria, st. 24.9.2003 y 30.9.2003).

- La Sala niega a la demandante la posibilidad de acogerse al régimen transitorio de los bienes de inversión previsto en el artículo 66.1 de la Ley 20/1991, por considerar que los inmuebles adquiridos por la entidad demandante no eran bienes de inversión por estar destinados a ser vendidos y no a ser utilizados como medios de explotación. Asimismo considera que la Administración tributaria aplicó correctamente la regla de prorrata, porque la ausencia en la contabilidad de la empresa de un desglose entre los costes de producción de la actividad constructora, que sí permite la deducción de las cuotas soportadas, y la actividad de arrendamiento de inmuebles, que no la permite, exige aplicar lo dispuesto en el artículo 34.1, párrafo segundo (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. 5.2.2004, es firme).

- La Sala no reconoce el derecho de la demandante a acogerse al régimen transitorio de los bienes de inversión regulado en el artículo 66 de la Ley 20/1991, por haberse adquirido el bien en el año 1991, y no cumplirse el requisito temporal del apartado tercero de dicho precepto, que reconoce el derecho de deducción a las adquisiciones de bienes efectuadas durante el año anterior a la entrada en vigor del Impuesto General Indirecto Canario, y lo cierto es que la entrada en vigor de la ley fue aplazada por el Real Decreto Ley 5/1991, de 20 de diciembre, hasta el 1 de enero del 1993, (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st.26.3.2004, no es firme).

II. INCENTIVOS FISCALES CONTENIDOS EN LA LEY 19/1994, DE 6 DE JULIO, DE MODIFICACIÓN DEL RÉGIMEN ECONÓMICO FISCAL DE CANARIAS

- La Sala desestima el recurso interpuesto por considerar que los solares adquiridos no pueden considerarse bienes de inversión. Además de no haber sido puestos en funcionamiento con carácter inmediato, los mismos fueron enajenados sine haber sido destinados a ser utilizados como instrumentos de trabajo o medios de explotación. Concluye la sentencia diciendo que la adquisición de los solares no podía acogerse a lo previsto en el artículo 25 de la Ley 19/1994, de 6 de julio (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. 13.1.2004, es firme).

- La Sala estima en parte el recurso interpuesto y considera que uno de los bienes adquiridos si debe ser calificado como bien de inversión por considerar acreditado que fue puesto en funcionamiento con carácter inmediato. Respecto a la adquisición de una vivienda unifamiliar en zona turística se rechaza que pueda acogerse a lo dispuesto en el artículo 25 de la Ley 19/1994, por no guardar relación con el objeto social de la empresa, que es la comercialización de muebles. También se niega la posibilidad de obtener los beneficios citados a la adquisición de suelo urbanizable, ya que no podía obtenerse licencia para construir (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st.22.1.2004, es firme).

- Una vez más la Sala considera necesario que se cumpla el requisito de la inmediatez para que la adquisición de un bien pueda acogerse a los beneficios del artículo 25 de la Ley 19/1994. En este caso no se consideró acreditado que la empresa constructora hubiese solicitado sin solución de continuidad los permisos necesarios para empezar la edificación (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. 23.1.2004, es firme).

- La Sala considera que la contabilización de los bienes adquiridos como inmovilizado material no es suficiente prueba de que hayan sido destinados con carácter inmediato a servir de medios de explotación o instrumentos de trabajo, por lo que no pueden acogerse las adquisiciones de los mismos a los beneficios del artículo 25 de la Ley 19/1994 (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. 12.3.2004, es firme).

- La Audiencia Nacional considera que entre el Fondo de Previsión de Inversiones

y la Reserva para Inversiones en Canarias no existen diferencias sustanciales como para que la doctrina establecida por el Tribunal Supremo en la sentencia de 24 de enero del 2000 pierda su valor como consecuencia de un cambio normativo. La interpretación literal que propugna la Administración es rechazada y recuerda que ya la Ley 30/1972 contenía términos como "establecimiento" y "beneficios", nociones ligadas a la actividad empresarial, y, a pesar de ello el Alto Tribunal entendió que también los profesionales podían acogerse al Fondo de Previsión para Inversiones (Audiencia Nacional, Sección Segunda, st. 6.4.2004, no es firme).

- La opción de compra de un bien no puede equipararse a su adquisición, por lo que no es aplicable el beneficio previsto en el artículo 25 de la Ley 19/1991 (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. 15.4.2004, es firme).

COMENTARIO JURISPRUDENCIAL

VÍCTOR MANUEL SÁNCHEZ BLÁZQUEZ

Doctor en Derecho. Profesor de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Las Palmas de Gran Canaria

¿EFECTOS EXTENSIVOS DE LA JURISPRUDENCIA SOBRE EL FONDO DE PREVISIÓN DE INVERSIONES A LA RESERVA PARA INVERSIONES EN CANARIAS?: EL CASO DE LOS PROFESIONALES (COMENTARIO A LA SENTENCIA DE LA AUDIENCIA NACIONAL DE 6 DE ABRIL DE 2004)

I. INTRODUCCIÓN

La Sentencia de la Audiencia Nacional de 6 de abril de 2004 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Segunda) se enfrenta al problema de la posibilidad o no de que los profesionales puedan beneficiarse de la deducción en la cuota del IRPF en concepto de Reserva para Inversiones en Canarias (RIC), regulada en el art. 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio. Se trata ésta de una cuestión que había sido planteada ya al Tribunal Superior de Justicia de Canarias en diversas ocasiones, tal como ha quedado recogido en esta revista, y se le había dado, en la mayoría de los casos, una respuesta negativa [1].

[1] Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Canarias (Sala de lo Contencioso-Administrativo de Santa Cruz de Tenerife) de 5 de diciembre de 2001, de 10 de abril, de 15 de mayo, de 19 de junio de 2002 (en *Normacef Fiscal*; la segunda de ellas se recoge también en *Hacienda Canaria*, núm. 3, pp. 228-230), de 20 de marzo y de 18 de octubre de

Sin embargo, la Audiencia Nacional llega a la solución contraria, puesto que, en su opinión, los profesionales sí podrían aplicar este beneficio fiscal. Concretamente, en cuanto al IRPF ejercicio 1994, lo que es un dato que siempre ha de precisarse en esta materia. Y, además, y éste es quizá su contenido más destacable, lo hace amparándose en una Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de enero de 2000, que ya había seguido este mismo criterio con anterioridad, pero en el ámbito del Fondo de Previsión para Inversiones (FPI), confirmando así la Sentencia de la Audiencia Nacional de 11 de octubre de 1994, que había sido recurrida en casación por la Abogacía del Estado [2].

La problemática principal que se suscita en esta sentencia es, por tanto, la eventual extensión de la jurisprudencia sobre el FPI a la RIC. Constituye éste un tema de gran actualidad y con una amplia trascendencia. Además, la actualidad y trascendencia de esta materia van más allá del específico ámbito en el que se plantea en esta sentencia, esto es, en el de la aplicabilidad o no de la RIC a las actividades profesionales. De hecho, existe ya una extendida opinión acerca de la posibilidad de trasladar a la RIC lo resuelto en torno al FPI por la jurisprudencia, particularmente la del Tribunal Supremo, en relación con otras cuestiones problemáticas que han surgido en la aplicación del beneficio fiscal estrella del actual Régimen Económico y Fiscal de Canarias [3].

Antes de entrar en el análisis de esta sentencia, sintetizaremos la doctrina sentada por la Audiencia Nacional en ella.

II. LA DOCTRINA DE LA AUDIENCIA NACIONAL

A) EL PUNTO DE PARTIDA BÁSICO: LA NO DIFERENCIA SUSTANCIAL ENTRE LA REGULACIONES DEL FPI Y DE LA RIC

La Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional plantea inicialmente el problema que se suscita y la

2003 [reseñadas en *Hacienda Canaria*, núms. 4 (p. 176) y 7 (p. 211)]. También había llegado a una respuesta negativa el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias en sus Resoluciones de 27 de enero, 31 de mayo de 2000, y 11 de octubre de 2001 (en *Normacef Fiscal*). Distinto fue el criterio seguido por la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 18 de octubre de 2000, que reconoció el derecho de los profesionales de dotar la Reserva en atención a los criterios mantenidos por el Tribunal Supremo, en su sentencia de 28 de febrero de 2000, según recoge PASCUAL GONZÁLEZ, M., *Las ayudas de Estado de carácter fiscal. Su incidencia en el Régimen Económico y Fiscal de Canarias*, Consejería de Economía, Hacienda y Comercio. Gobierno de Canarias, Las Palmas de Gran Canaria, 2003, p. 264.

[2] Existen tres sentencias adicionales del Tribunal Supremo, en lo que conocemos, que confirman el criterio seguido en ésta: las de 28 de febrero de 2000, de 29 de junio de 2002, y de 20 de mayo de 2003 (en *Normacef Fiscal*). Este criterio es defendido también, en relación con el FPI, por la Sentencia de la Audiencia Nacional de 18 de mayo de 1999 (en *Canarias Fiscal*, núm. 3, pp. 84-88).

[3] Así, por ejemplo, MIRANDA CALDERÍN, S., "Crónica de la RIC en 2003", en *Hacienda Canaria*, núm. 7, 2004, p. 118, defiende la aplicación a la RIC de la doctrina de la Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de junio de 2003, en relación con las dotaciones con cargo a los resultados extraordinarios.

postura defendida por la Inspección de los Tributos, de quien procedía el acto liquidatorio impugnado (FF. JJ. 1° y 2°): la posibilidad o no de que un "agente de aduanas con despacho abierto en las Canarias" aplique la deducción en la cuota del IRPF por la RIC. Una respuesta negativa, tal como se expone en la sentencia, fue la dada por la Inspección de los Tributos, que había regularizado la situación tributaria de aquél, rectificando su autoliquidación. Ello encontraba su fundamento en "la improcedencia de que los profesionales puedan gozar de tal beneficio fiscal, establecido en el artículo 27. 9, en relación con los apartados 1 y 3 a 8 del mismo artículo, de la Ley 19/1994, de 5 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, precisamente por estar reservado el derecho a la deducción a los empresarios, atendido el tenor literal del precepto, con exclusión de los profesionales"[4].

La Audiencia Nacional se enfrenta a la problemática suscitada acudiendo directamente a la "Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de enero de 2000, invocada en la demanda a favor de su tesis". Lo que estaría motivado inicialmente, según se pone de relieve, en que dicha sentencia "resuelve la cuestión relativa a la pretendida equiparación de los profesionales a los empresarios, a los efectos de la deducción por inversiones en Canarias, con la diferencia de que la doctrina establecida lo es con respecto a la regulación económico y fiscal de Canarias anterior a la Ley 19/94" (FJ. 3°, párr. 1°).

El tratarse de una sentencia aplicando una normativa anterior a la de la Ley 19/1994 no es un obstáculo para que la Audiencia Nacional acuda a ella, pero necesita una explicación. Así se hace más adelante. Porque después de transcribir dicha sentencia en su integridad (FJ. 3°), así como sintetizar su contenido (FJ. 4°, párr. 1°), se afirma que "la fórmula legal empleada en la Ley 30/1972, del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, y la plasmada en el art. 27. 9 de la Ley 19/94, que la modifica, no difieren en forma sustancial como para que la doctrina que establece la sentencia del Tribunal Supremo a que nos hemos referido pierda su valor como consecuencia del cambio normativo experimentado –es de recordar que la Ley de 1972 hablaba de "establecimientos" y de "beneficios", nociones que, en principio, parecen privativas de la actividad empresarial, puesto que la "ratio decidendi" de la sentencia no se limita a verificar una interpretación literal de las normas, sino que aborda su verdadero sentido a través de la exposición histórica del régimen de deducción por inversiones (...)" (FJ. 4°, párr. 2°).

[4] También se señala al final del FJ. 2° que la Inspección "considera que el inciso final del primer párrafo del artículo 27. 1 (...) significa la exclusión de los profesionales, ya que la norma es clara a la hora de limitar este beneficio fiscal a los rendimientos procedentes de la actividad empresarial, sustancialmente distinta de la profesional, al menos hasta la entrada en vigor de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que a efectos del impuesto y, singularmente, en lo relativo a las deducciones en la cuota por inversiones, equipara la actividad empresarial y la profesional bajo la rúbrica común de "actividades económicas"".

B) LAS INTERPRETACIONES HISTÓRICA, SISTEMÁTICA Y TELEOLÓGICA: LA IGUALDAD DE REGÍMENES ENTRE LOS PROFESIONALES Y LOS EMPRESARIOS

El Tribunal continúa refiriéndose a las pautas interpretativas que conducirían a defender una igualdad de regímenes entre los profesionales y los empresarios, que son las que habría empleado el Tribunal Supremo en su sentencia. "(...) Las interpretaciones histórica, sistemática y teleológica –se añade– respaldan la posibilidad de extender los beneficios que ahora son controvertidos a los profesionales, mediante una exégesis extensiva de la norma, favorecida y autorizada, más allá de su tenor literal, por las normas que, en conjunto, dan cabida a la igualdad de regímenes, a los efectos que aquí interesan, entre los profesionales y los empresarios".

C) LA FINALIDAD DE LA LEY: LA EXPOSICIÓN DE MOTIVOS DE LA LEY 19/1994

Lo anterior quedaría reforzado, a juicio de la Audiencia Nacional, desde una indagación en la finalidad de la ley a partir de lo dispuesto en la Exposición de Motivos de la Ley 19/1994. "Refuerza esta interpretación –se afirma– lo que señala la Exposición de Motivos de la Ley 19/1994, de la que no cabe inferir un respaldo a la tesis reductora propiciada aquí por la Administración. Baste con señalar que, en el enunciado de los principios estratégicos que informan a este esquema o régimen especial, se señala el de "incorporar un coherente bloque de incentivos fiscales y económicos, de tal modo que verdaderamente genere decisiones inversoras, dinamice la localización de actividades en zonas de escasa autorrealización y responda socialmente a los beneficios que para todos conlleva la modernización del aparato productivo y comercial", expresión en la que late una concepción, no por implícita, menos clara, de los fines de propiciar la inversión y de la ausencia de las singulares actividades que deban propiciarlas, a lo que cabe añadir que, a la hora de reseñar brevemente el esquema contenido en el Título IV, se señala que "por lo que se refiere al ámbito específicamente fiscal el modelo económico que subyace tras los planteamientos globales expresamente reflejados en el texto de la Ley demanda la adopción de ciertas medidas de esa naturaleza fiscal, como son las tendentes a fomentar las inversiones privadas en Canarias, las de acompañamiento del régimen de liberalización de las telecomunicaciones, las que requieren una efectiva política de fomento de las exportaciones canarias y, finalmente, las que demandan la posibilidad de que los empresarios canarios puedan acceder a cotas importantes de ahorro fiscal como contrapartida a su esfuerzo inversor con cargo a sus propios recursos, lo cual se consigue mediante la regulación del régimen especial de la reserva para inversiones".

"Se habla en el texto, por tanto –continúa la Audiencia Nacional–, de "actividades económicas" y de "inversiones privadas", conceptos que no son en modo

alguno excluyentes de una interpretación de las normas, en particular del artículo 27. 9, concordante con la que se preconiza en la demanda (...)".

D) LA INTERPRETACIÓN CONFORME A LA CONSTITUCIÓN: EL PRINCIPIO DE IGUALDAD

Todo lo cual quedaría confirmado desde la óptica del principio de igualdad que es el que estaría detrás fundamentalmente de la interpretación del Tribunal Supremo. Es decir, de acuerdo a una interpretación conforme a la Constitución: "(...) máxime –se afirma– cuando la doctrina jurisprudencial del Tribunal Supremo cifra la verdadera razón de la equiparación en el principio constitucional de igualdad, no sólo en su manifestación general, contenida en el artículo 14 de la Constitución, sino en la más específica del artículo 31. 1 de la Carta Magna, que señala que "todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio". Si la igualdad es un principio inspirador del sistema tributario y si la Constitución debe presidir la interpretación de las normas –concluye–, es lógico considerar que se produciría una injustificada discriminación de trato en contra de los intereses del recurrente y de los profesionales en general si se aceptara la tesis de la Administración".

III. COMENTARIO

A) EL RECURSO A LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO

Para resolver el problema que se le plantea, la posibilidad o no de que los profesionales puedan dotar a la RIC en el ejercicio 1994, la Audiencia Nacional acude directamente a la Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de enero de 2000. Se trataba de una sentencia que había sido invocada en la demanda, si bien lo cierto es que en el momento en que se pronuncia la Audiencia existían ya, en lo que conocemos, tres sentencias más del Tribunal Supremo que confirmaban el criterio dado en aquélla: las de 28 de febrero de 2000, de 29 de junio de 2002, y de 20 de mayo de 2003 [5]. Y esto es algo de cierta importancia, puesto que es "con la doctrina que, de modo reiterado, establezca el Tribunal Supremo al interpretar y aplicar la ley, la costumbre y los principios generales del Derecho" como la "jurisprudencia complementará el ordenamiento jurídico" (art. 6. 1 del Código Civil).

De todos modos, el aspecto decisivo de mayor relevancia no era el que existieran, al menos, dos sentencias del Tribunal Supremo que siguieran un determinado criterio interpretativo, pese a la trascendencia

[5] Pueden encontrarse en *Normacef Fiscal*.

señalada. Porque el presupuesto necesario para que pudiera acudirse a la doctrina del Tribunal Supremo era que fuera extensible al supuesto enjuiciado por la Audiencia Nacional. Ello en un contexto en el que la normativa directamente aplicable a un caso y otro no era la misma: la del FPI y la de la RIC. De ahí que sea totalmente razonable que la Audiencia aporte una justificación específica a su recurso a la Sentencia del Tribunal Supremo.

Esto es algo, además, digno de destacarse puesto que no siempre que se ha sostenido la aplicación a la RIC de la jurisprudencia dictada en relación con el FPI, precisamente en esta misma problemática de los profesionales, ello se ha justificado de modo suficiente [6].

B) ¿NO EXISTE UNA DIFERENCIA SUSTANCIAL ENTRE LA REGULACIÓN DEL ÁMBITO SUBJETIVO DE APLICACIÓN DEL FPI Y DE LA RIC? ¿PUEDEN EXTENDERSE A LA RIC LAS CONCLUSIONES INTERPRETATIVAS DEDUCIDAS DE LA EVOLUCIÓN HISTÓRICO-NORMATIVA DEL FPI?

1. El planteamiento de la Audiencia Nacional

La Audiencia Nacional justifica el recurso a la Sentencia del Tribunal Supremo en que no existiría diferencia sustancial entre la regulación del FPI y la de la RIC que hiciera perder el valor de la doctrina sentada en ella. En concreto, afirma que "la fórmula legal empleada en la Ley 30/1972, del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, y la plasmada en el art. 27. 9 de la Ley 19/94, que la modifica, no difieren en forma sustancial como para que la doctrina que establece la sentencia del Tribunal Supremo a que nos hemos referido pierda su valor como consecuencia del cambio normativo experimentado (...)".

Y aunque aquí la redacción de la sentencia es algo confusa, alega dos razones que se conectarían, respectivamente, con la no diferencia sustancial de regulaciones y con la permanencia de validez de la doctrina del Tribunal Supremo. Por un lado, el tenor literal de la normativa del FPI, que refería también el beneficio fiscal a las actividades empresariales. Y, por otro, la "ratio decidendi" de aquella sentencia, que "no se

[6] Así, en el *Informe de la Comisión para el análisis de los problemas de aplicación de la Reserva para Inversiones en Canarias*, Ministerio de Hacienda. Secretaría de Estado de Hacienda, diciembre de 2000, p. 18, se alude, sin más, a "la necesidad de evitar que se mantengan discriminaciones de difícil explicación entre unas y otras [actividades empresariales y profesionales] en materia de incentivos fiscales como vienen poniendo de manifiesto señalados pronunciamientos jurisprudenciales, ejemplo de los cuales es la reciente sentencia del Tribunal Supremo de 28 de febrero de 2000". También la Contestación de la DGT de 8 de marzo de 2000 a la consulta planteada (en *Normacef Fiscal*), se refiere a la discriminación de difícil justificación que supone la exclusión de las actividades empresariales que se deduce del tenor literal del art. 29. 7 de la Ley 19/1994, "rechazada por algunos pronunciamientos jurisprudenciales, entre otros, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 8 de abril de 1997 sobre deducibilidad de las dotaciones efectuadas por profesionales al Fondo de Previsión para Inversiones, que pueden entenderse aplicables al supuesto aquí planteado". Pero tampoco fundamenta la razón que justificaría dicha aplicación.

limita a verificar una interpretación literal de las normas, sino que aborda su verdadero sentido a través de la exposición histórica del régimen de deducción por inversiones".

2. El tenor literal de la normativa del FPI y la de la RIC

En relación con el primer aspecto, y dejando a un lado que no fue la Ley 19/1994 la que modificó la "fórmula legal empleada en la Ley 30/1972", pese a lo que señala la Audiencia Nacional [7], ésta afirma que "es de recordar que la Ley de 1972 hablaba de "establecimientos" y de "beneficios", nociones que, en principio, parecen privativas de la actividad empresarial". Con ello se pondría de relieve, desde la perspectiva de la Sala, que el Tribunal Supremo, intérprete de la normativa del FPI en la sentencia a la que acude, habría tenido un punto de partida no diferente sustancialmente al del intérprete del art. 27 de la Ley 19/1994, ella misma en este caso. Puesto que el elemento gramatical o literal, punto de partida de toda labor hermenéutica a partir de lo dispuesto en el art. 3. 1 del Código Civil, no habría sido sustancialmente diferente en un caso y otro.

De todos modos, una atenta lectura a la normativa reguladora del FPI aplicable al supuesto enjuiciado por el Tribunal Supremo permite encontrar alguna inexactitud en las afirmaciones de la Audiencia Nacional. Aunque sea cierto lo que quiere destacarse en la sentencia de que el tenor literal de la regulación del FPI conectaba

[7] Puesto que fue la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del REF, la que suprimió el FPI, derogando el art. 21 de la Ley 30/1972 (Disposición Derogatoria 1. c) y estableció un régimen transitorio sobre el mismo (art. 93). Se trata, en cualquier caso, de un dato de cierta trascendencia puesto que la afirmación errónea de la Audiencia Nacional parece partir implícitamente de que la nueva regulación de la RIC habría modificado la anterior del FPI, siendo así aquélla la sucesora o sustituta de éste. Sin embargo, como ponen de relieve CLAVIJO HERNÁNDEZ, F. y BELTRÁN BUENO, M., "La Reserva para Inversiones en Canarias", en *Revista de Contabilidad y Tributación* , núm. 146, pp. 5-6, la RIC es una "institución propia y exclusiva del REF que, si bien tiene un innegable antecedente histórico en el FPI, con el que comparte alguna de sus características básicas, en forma alguna cabe considerarla como una adaptación o reforma de éste sino como un incentivo fiscal nuevo que, en la medida en que se trata de una reducción de la base imponible en función de los beneficios ahorrados por las empresas, puede considerarse, en una primera aproximación, *como una medida de estímulo fiscal a la autofinanciación*, que permite la constitución de Reservas sin previo pago del IS o del IRPF". "A diferencia del antiguo FPI, cuyo objetivo era fomentar la autofinanciación y reinversión empresarial de los beneficios obtenidos –se señala después-, la finalidad de la Reserva para Inversiones no es tanto la reinversión empresarial como *conseguir que los beneficios obtenidos por las empresas permanezcan en las islas* (...)". "Esta distinta finalidad entre el FPI y la Reserva para Inversiones –se añade- determina una importante diferencia en el régimen jurídico de una y otra institución; aunque existen grandes semejanzas en sus regulaciones, no menos cierto es que existen también (...) notables e importantes diferencias entre una y otra figura, que son las que nos permiten afirmar que no nos hallamos ante una recuperación del FPI (...) sino ante una nueva *Reserva especial* deducible de la base imponible del IS o de la cuota del IRPF". En estas ideas insisten también ESTEBAN PAÚL, A., "La Reserva para Inversiones en Canarias", en *CT* , núm. 73, 1995, pp. 45-46, y PASCUAL GONZÁLEZ, *Las ayudas...*, pp. 258 y ss, que añade algunos argumentos de interés desde el punto de vista del Derecho comunitario. En esencia: "Si la RIC fuera una continuación del FPI, podría haberse aplicado sin necesidad de esperar a que la Comisión se pronunciara sobre ella. Por tanto, el hecho de no haber entrado en vigor hasta la publicación de la Decisión es fundamento suficiente y meridiano para confirmar, desde una óptica estrictamente jurídica, que la RIC es una especificidad fiscal canaria que en absoluto es reforma o adaptación del FPI" (pp. 263-264).

dicho beneficio fiscal con las actividades empresariales, de igual modo que ocurre en la normativa de la RIC.

Y es que, efectivamente, la sentencia acude al art. 21 de la Ley 30/1972. Pero en este artículo, sin embargo, no encontramos la palabra "beneficios" como, por el contrario, señala la Audiencia Nacional. En definitiva, lo correcto era acudir también al art. 34 del Texto Refundido del Impuesto General sobre la Renta de Sociedades y demás Entidades Jurídicas, de 23 de diciembre de 1967, y al art. 52 del Texto Refundido del Impuesto sobre Beneficios y Actividades Comerciales e Industriales, de 29 de diciembre de 1966, a los que precisamente se remite el mencionado art. 21 y que es donde sí se encuentra aquel término [8]. Además, no era necesario siquiera acudir a aquellos términos "beneficios" o "establecimientos" para deducir de ellos que el tenor literal de la normativa del FPI lo conectaba con las actividades empresariales. Puesto que el segundo precepto citado dejaba bien claro, de un modo expreso, que este beneficio fiscal era aplicable a las personas físicas en cuanto fueran "empresas individuales" [9].

3. El contexto histórico-normativo del FPI y de la RIC

a) Dudas que se plantean

No obstante, sobre la base de que la literalidad de ambas regulaciones conectaban el beneficio fiscal con las actividades empresariales, aunque no exactamente por las razones expuestas en la sentencia, las mayores dudas que se plantean estriban en el otro aspecto que destacábamos. Nos referimos a que se fundamente la no pérdida de valor de la Sentencia del Tribunal Supremo para el supuesto enjuiciado, como hace la Audiencia Nacional, en que la "ratio decidendi" de aquella sentencia "no se limita a verificar una interpretación literal de las normas, sino que aborda su verdadero sentido a través de la exposición histórica del régimen de deducción por inversiones".

Son dos los motivos que justifican estas dudas:

- en primer lugar, porque las conclusiones a que puede llegarse de la integración de las normas específicas reguladoras

[8] El art. 21 de la Ley 30/1972 se limitaba únicamente a dos cosas: en primer lugar, a elevar, "en Canarias", el límite "del 50 por 100 a que se refiere el artículo 34 del Texto Refundido del Impuesto General sobre la Renta de Sociedades y demás Entidades Jurídicas, de 23 de diciembre de 1967, y el artículo 52 del Texto Refundido del Impuesto sobre Beneficios y Actividades Comerciales e Industriales de 29 de diciembre de 1966 (...) al 90 por 100 respecto a las dotaciones a la previsión para inversiones que se hagan en el plazo de diez años, contados a partir de la entrada en vigor de esta Ley" (párrafo 1°); y, en segundo lugar, a precisar que esta elevación del porcentaje general se aplicará a "las sociedades y demás entidades jurídicas y personas físicas respecto a los establecimientos situados en Canarias y siempre que la inversión correspondiente se realice y permanezca en el archipiélago" (párrafo 2°).

[9] En concreto, disponía este precepto: "Se reducirá igualmente la base imponible en las dotaciones que las empresas individuales cualquiera que sea la actividad a la que se dediquen, destinen de sus beneficios en cada ejercicio siempre que se cumplan las condiciones siguientes (...)".

del FPI en el contexto histórico-normativo en el que se situan son difícilmente extrapolables, de un modo automático, a la RIC, cuya regulación específica se situa en un contexto radicalmente diferente; y,

–en segundo lugar, porque un contraste de aquella evolución histórico-normativa recogida en la Sentencia del Tribunal Supremo con la que se deduce del manejo directo de las fuentes normativas afectadas permite encontrar en ella algunas inexactitudes de importancia.

Y todo ello sin negar que la "ratio decidendi" de aquella sentencia del Tribunal Supremo, como señala la Audiencia Nacional, está en la averiguación del sentido de la norma a través de un análisis de su evolución histórico-normativa. Si bien con el último y sucinto añadido del principio de igualdad, sobre el que volveremos después.

Pero es que precisamente si ésta es la "ratio decidendi" de aquella sentencia a la que acude la Audiencia Nacional, existen fundadas dudas para poder admitir que la doctrina contenida en ella se extienda también a la similar problemática de los profesionales surgida en el ámbito de la RIC. Ello sobre la base de que los dos motivos anteriores que hacían suscitar nuestras dudas sean ciertos: el distinto contexto histórico-normativo del FPI y de la RIC; y, las inexactitudes en la evolución histórico-normativa del FPI recogida en la Sentencia del Tribunal Supremo, aunque esto último es algo de menor trascendencia aquí, como veremos. Se trata ahora precisamente de justificarlo.

b) Las diferencias en el contexto histórico-normativo del FPI y de la RIC

Según el planteamiento más extendido, uno de los problemas principales con el que se encuentra el operador jurídico a la hora de decidir acerca de la aplicación o no a los profesionales, tanto del FPI como de la RIC, es, en gran medida, común. Y es aquí donde, efectivamente, puede encontrarse un cierto paralelismo entre ellos: el que la regulación específica del beneficio fiscal aplicable únicamente en Canarias sigue en materia de aplicación a las personas físicas de incentivos fiscales de la imposición societaria un distinto criterio (aplicabilidad sólo a actividades empresariales) al que sigue la normativa general (aplicabilidad tanto a actividades empresariales como profesionales). Todo ello, claro está, en el primer plano en el que se ha de situar todo intérprete, que es el del tenor literal de las normas eventualmente aplicables.

Con la puesta en conexión de ambos grupos de normas, las del específico beneficio fiscal canario, y las de los incentivos fiscales en general, en cuanto a su aplicabilidad a las personas físicas, se está acudiendo al criterio de interpretación sistemático: se pretende averiguar el sentido de los preceptos reguladores del incentivo fiscal canario conectándolos con aquellos otros reguladores de la misma materia, la de los incentivos fiscales, previstos, desde una perspectiva general, para todo el territorio español. Y desde esta óptica el planteamiento sería muy semejante tanto en el FPI como en la RIC.

Esto, sin embargo, deja de ser así desde el momento en que se conectan ambos grupos de preceptos (el general y el especial) desde la perspectiva de su evolución histórico-normativa, esto es, contemplandolos en el contexto de su aparición y desarrollo en el ordenamiento jurídico. Aunando así, por tanto, interpretación sistemática e interpretación atendiendo a la evolución histórico-normativa. En definitiva, el contexto histórico-normativo en el que surge la regulación de la RIC no parece que sea idéntico a aquél en el que se situó la regulación del FPI.

Por este motivo, si ha sido la evolución histórico-normativa de la regulación del FPI y de la normativa general sobre incentivos fiscales a la inversión la que ha llevado al Tribunal Supremo en la Sentencia de 24 de enero de 2000 a su conclusión positiva acerca de la aplicabilidad del FPI a los profesionales, sea ciertamente dudoso el recurso de la Audiencia Nacional a aquella sentencia, cuya "ratio decidendi" no podría ser trasladada sin más al ámbito de la RIC. Dejando a un lado la referencia final que hace el Tribunal Supremo al principio de igualdad, y que la Audiencia Nacional también retoma, en lo que insistiremos después. Y estas dudas siguen manteniéndose tras una lectura de la Sentencia de la Audiencia Nacional, que simplemente, de un modo general, y sin examinar el concreto contexto histórico-normativo en el que aparece la normativa de la RIC o la conexión de ésta con sus antecedentes normativos en el FPI [10], señala que las "interpretaciones histórica, sistemática y teleológica respaldan la posibilidad de extender los beneficios que ahora son controvertidos a los profesionales, mediante una exégesis extensiva de la norma, favorecida y autorizada, más allá de su tenor literal, por las normas que, en conjunto, dan cabida a la igualdad de regímenes, a los efectos que aquí interesan, entre los profesionales y los empresarios".

Y es que, efectivamente, cuando se aprueba la Ley 19/1994 configuradora de la RIC, existía ya una normativa general en materia de incentivos fiscales a la inversión regida por el criterio de aplicación de los previstos en el IS para las actividades empresariales y para las actividades profesionales. Porque así lo preveían de un modo expreso tanto la normativa del IRPF de 1991 [11], como incluso la surgida a partir de 1978, si bien en relación con esta última

[10] Esta conexión de la normativa de la RIC con sus antecedentes normativos en el FPI sí se lleva a cabo, por el contrario, en la Resolución del TEAR de Canarias de 31 de mayo de 2000 (en *Normacef Fiscal*), puesto que "al menos en parte, contribuyen a explicar la regulación de la RIC contenida en la Ley 19/1994 (...)". Si bien el examen de dichos antecedentes le llevará a entender que la RIC no se aplicaría a las actividades profesionales, como tampoco ocurría en el FPI según señala el Tribunal.

[11] El art. 78. 5 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del IRPF, bajo el encabezamiento de "Deducciones en actividades empresariales o profesionales", disponía: "A los sujetos pasivos por este impuesto que ejerzan actividades, empresariales o profesionales, les serán de aplicación los incentivos y estímulos a la inversión empresarial establecidos o que se establezcan en la normativa del Impuesto sobre Sociedades, con igualdad de porcentajes y límites de deducción.

No obstante, estos incentivos sólo serán de aplicación a los sujetos pasivos en régimen de estimación objetiva de bases imponibles cuando así se establezca reglamentariamente teniendo en cuenta las características y obligaciones formales del citado régimen".

surge alguna duda, como veremos, en torno a la cuestión de a partir de qué momento preciso.

En relación con el FPI, el proceso fue el inverso. Puesto que se parte de una regulación general, dentro de la cual, además, el propio FPI se inserta, en la que el criterio normativo es claro en su literalidad en el sentido de aplicar los incentivos fiscales a la inversión de la imposición societaria únicamente a las personas físicas realizadoras de actividades empresariales, tal como poníamos de relieve con anterioridad. Esta situación no se varía para el FPI con la Ley 30/1972, que simplemente amplía para Canarias los límites de la parte del beneficio obtenido sobre los que aquél podía recaer. Tampoco cambia el ámbito subjetivo de este beneficio fiscal con las previsiones acerca del mantenimiento del régimen especial del FPI para Canarias tras la reforma del IS de 1978, primero implícitamente en la Ley de este impuesto y luego de un modo explícito en una norma dictada con una finalidad aclaratoria. Fue en un momento posterior, en la normativa del IRPF surgida a partir de 1978, cuando se modifica expresamente el criterio en la regulación general, al preverse la aplicación de los incentivos a la inversión del IS tanto a las actividades empresariales como a las profesionales. Y fue entonces, en opinión del Tribunal Supremo, cuando dicho criterio recogido en la normativa general habría extendido sus efectos también a la regulación específica del FPI para Canarias.

A la vista de esta evolución normativa, si el legislador en 1994 estaba pensando en aplicar el nuevo beneficio fiscal especial previsto para Canarias tanto a las actividades empresariales como a las profesionales, su referencia expresa únicamente a las primeras muestra una desidia o negligencia manifiesta. Puesto que no le podía resultar tan extraño el cambio de criterio que había tomado hacía ya algunos años la normativa general en materia de aplicación de incentivos fiscales del IS a las personas físicas.

Además, el mismo precedente inmediato anterior de las especialidades fiscales canarias, la Ley 20/1991, de 6 de junio, había sido bien consciente de ello previendo expresamente la aplicación de la deducción para inversiones en Canarias del art. 94. 2, párr. 3° tanto a las actividades empresariales como a las profesionales. De ahí que si la Ley 19/1994 se refiere únicamente de un modo expreso a las actividades empresariales, resulta difícil pensar que cabría entender dentro de ella tanto a las actividades empresariales como a las profesionales. Lo más razonable conduce a entender, por el contrario, al menos desde la luz que puede aportar la evolución histórico-normativa, que se refirió únicamente a las actividades empresariales de forma muy consciente [12]. Ello podría explicarse quizá

[12] Este argumento de comparar el art. 27 de la Ley 19/1994 con el art. 94. 2, párr. 3° de la Ley 20/1991 es empleado en numerosas ocasiones por la jurisprudencia para rechazar la aplicación de la RIC a las actividades profesionales: Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Canarias (Sala de lo Contencioso-Administrativo de Santa Cruz de Tenerife) de 5 de diciembre de 2001, de 10 de abril, de 15 de mayo, de 19 de junio de 2002 (en *Normacef Fiscal*; la segunda de ellas se recoge también en *Hacienda Canaria*, núm. 3, pp. 228-230).

también en que ese era el criterio que parecía seguirse en la regulación del FPI, distinto a la RIC pero inspirador de ella, de acuerdo al tenor literal de sus disposiciones reguladoras y a la doctrina administrativa dictada hasta ese momento [13].

c) Las inexactitudes en la evolución histórico-normativa del FPI en la Sentencia del Tribunal Supremo

Pero es que, además, en la evolución histórico-normativa descrita por el Tribunal Supremo pueden encontrarse algunas inexactitudes. No se trata de algo de gran trascendencia para valorar en sí la Sentencia de la Audiencia Nacional, una vez que hemos afirmado las dudas que plantea el simple traslado de la argumentación en torno al contexto normativo en el que se inserta la regulación del FPI. Pero sí pone de relieve, desde una óptica más general, los peligros de una asunción acrítica de la doctrina jurisprudencial sentada por órganos jurisdiccionales superiores, en particular, por el Tribunal Supremo.

Son correctas, en esencia, las menciones que se hace a los primeros hitos de esta evolución: las previsiones iniciales sobre el FPI en la normativa general de finales de los años sesenta; la ampliación de los límites generales para Canarias en la Ley 30/1972; y, el cambio normativo en la imposición sobre sociedades de finales de los años setenta, que mantenía la vigencia del FPI únicamente para Canarias tal como aclaró el Real Decreto 2600/1979, de 19 de octubre [14].

No es cierto, sin embargo, lo que se señala respecto de la Ley 44/1978. En la primera redacción dada al art. 29 de dicha Ley (en concreto, un supuesto art. 29. F. 5) no encontramos lo que nos dice la sentencia. Además, esto es especialmente grave si tenemos en cuenta que según expresamente se señala en ella fue lo dispuesto en dicha norma lo que "justifica la aplicación del incentivo objeto de controversia a las personas físicas que desempeñaran actividades profesionales". En aquella Ley del IRPF únicamente se contenía una referencia expresa a estas cuestiones en la Disposición Adicional Cuarta, si bien mencionando expresamente sólo a las "actividades empresariales", y no a las profesionales [15]. La misma idea es reiterada en la primera redacción del art. 126 del Reglamento del impuesto, aprobado por el Real Decreto 2615/1979, de 2 de noviem-

[13] En este sentido se habían pronunciado la Resoluciones del TEAC de 13 de mayo y de 6 de octubre de 1992. Se ha seguido este mismo criterio con posterioridad en la Resolución del TEAC de 26 de mayo de 1999. Todas se encuentran en *Normacef Fiscal*. Todavía no se se habían dictado en el ámbito del FPI las Sentencias de la Audiencia Nacional que rectificaron el criterio del TEAC, confirmadas después por el Tribunal Supremo.

[14] Un preciso análisis de la evolución histórico-normativa del FPI se encuentra en la Resolución del TEAR de Canarias de 31 de mayo de 2000 (en *Normacef Fiscal*).

[15] "A los sujetos pasivos de este impuesto, cuando ejerzan actividades empresariales, les serán de aplicación los incentivos y estímulos a la inversión que se establezcan en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, para los cuales se incluirán, en su caso, los criterios necesarios de adaptación".

bre [16], pese a que otra cosa es lo que nos dice también la Sentencia del Tribunal Supremo.

No fue hasta la nueva redacción dada al art. 126 del Reglamento del IRPF por el Real Decreto 2384/1981, de 3 de agosto, cuando se hizo una referencia expresa por vez primera a los profesionales [17]. De todos modos, la no recepción en la Disposición Adicional Cuarta de la Ley del impuesto ("actividades empresariales") del matiz introducido por la norma reglamentaria ("actividades empresariales, incluso profesionales") es lo que justificó que se denunciara por algunos la existencia de una ampliación reglamentaria del ámbito subjetivo de la exención, con violación de los principios de reserva de ley y preferencia de ley [18].

Sí se corresponde con la realidad lo que señala el Tribunal Supremo en relación con la nueva redacción que se dio al art. 29 por la Ley 5/1983, de 29 de junio, en la que se hace mención expresa tanto a las actividades empresariales como a las profesionales. Aunque lo cierto es que ya algo antes existió otra norma con rango de ley, que previó expresamente la aplicación de incentivos fiscales a los profesionales, si bien no lo hizo con tanta generalidad como aparecía en aquélla [19].

Por tanto, y continuando centrados en el FPI, aún en el caso de aceptar la interpre-

[16] Bajo el encabezamiento de "Aplicación de incentivos del Impuesto de Sociedades", se disponía: "A los sujetos pasivos que ejerzan actividades empresariales les serán de aplicación los incentivos y estímulos a la inversión establecidos o que se establezcan en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, según las disposiciones que en ella se contengan".

[17] Bajo el mismo encabezamiento se disponía: "A los sujetos pasivos que ejerzan actividades empresariales, incluso profesionales, les serán de aplicación los incentivos y estímulos a la inversión establecidos o que se establezcan en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, según las disposiciones que en ella se contengan y en aquellas otras que desarrollen y complementen la indicada Ley".

[18] GARCÍA LUIS, T., en en *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio. Homenaje a Luis Mateo Rodríguez*, Aranzadi, Pamplona, 1995, pp. 1067-1068, que cita también a H. RODRÍGUEZ, *Comentarios a la Ley y al Reglamento del IRPF*, 5 ed., Editorial Derecho Financiero, Madrid, 1982, p. 346. Como señala el primero de los autores citados, la Dirección General de Tributos había venido sosteniendo al hilo de la literalidad de la Ley 44/1978 y de forma reiterada que los profesionales estaban excluidos (Resolución de 8 de octubre de 1980). Sin embargo, tras el Reglamento del impuesto de 1981 asumió la inclusión de los profesionales sin apreciar ninguna tacha de ilegalidad en la misma (Resolución de 21 de diciembre de 1981).

[19] Es el Real Decreto-ley 24/1982, de 29 de diciembre, en lo que conocemos, la primera disposición con rango legal que prevé expresamente la aplicación de incentivos fiscales empresariales a las actividades profesionales. Así, con la finalidad de "mejorar y coordinar disposiciones diversas sobre incentivos a la inversión, tanto en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como en el de Sociedades", se da una nueva redacción al art. 79. 5 f) de la Ley del IRPF de 1978 en el que se recoge una deducción del 15 por 100, entre otras inversiones, por "Inversión en activos fijos empresariales en las condiciones establecidas en la normativa del Impuesto sobre Sociedades. Esta deducción será igualmente aplicable a la inversión de activos fijos profesionales". Es la Ley 50/1984, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado (art. 53), la que modifica lo anterior, con vigencia para el año 1985, refiriéndose ahora a las actividades empresariales, profesionales y artísticas. Lo que queda incorporado en la nueva redacción que se da al precepto, con vigencia indefinida, por la Ley 48/1985, de 27 de diciembre, de Reforma Parcial del IRPF. Esta referencia a las actividades empresariales, profesionales y artísticas se reitera en posteriores redacciones dadas a este precepto: Ley 21/1986, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado (art. 44), con vigencia para el año 1987, Ley 33/1987, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado, con vigencia para 1988, Ley 37/1988, de 28 de diciembre (art. 85), Real Decreto-Ley 7/1989, de 29 de diciembre (art. 19), Ley 5/1990, de 29 de junio (art. 14), Real Decreto-Ley 5/1990, de 20 de diciembre (art. 8) y Ley 17/1991, de 27 de mayo (art. 8).

tación defendida por el Tribunal Supremo derivada del contexto histórico-normativo de la regulación específica de aquel beneficio fiscal en conexión con la normativa general sobre incentivos fiscales [20], habría de matizarse o completar la argumentación: o bien se entiende que en la redacción inicial de la Ley 44/1978, en la que sólo se hace mención expresa a las actividades empresariales, estuvieran implícitas las profesionales, lo que no hace en ningún momento el Tribunal Supremo, que parte, equivocadamente, de un precepto que se refería expresamente a ambas, por lo que requeriría una argumentación adicional; o bien que el cambio se produjo realmente con el Reglamento de 1981, lo que se encuentra con el eventual problema de ilegalidad antes mencionado; o bien que la novedad no se produjo hasta la primera norma de rango legal en la que se mencionaron expresamente a los profesionales en relación con los incentivos fiscales en general, la Ley 5/1983.

De ahí que en este último caso, que podría considerarse como el más razonable, habría que matizar la tajante afirmación del Tribunal Supremo de que "los "profesionales", a partir de la entrada en vigor de la Ley 44/1978 (art. 29.F.5. reformado y modulado por la Ley 5/1983) y de lo dispuesto en el Real Decreto 2600/1979, Real Decreto 2615/1979 y Real Decreto 2384/1981 (arts. 126 de estos dos últimos), se pueden acoger a los incentivos fiscales a la inversión que se estipulen en la Ley del IS y en todas aquellas otras que la desarrollen o complementen". Entre los que se encontraría, según argumenta la sentencia, el FPI. Ello sería sólo, de admitir el criterio del Tribunal Supremo, a partir de la entrada en vigor de aquella otra norma legal de 1983. Aunque lo cierto es que este error no afectaría de modo relevante al supuesto enjuiciado en ella, que se refería al ejercicio 1987.

D) LA EXPOSICIÓN DE MOTIVOS DE LA LEY 19/1994: ¿DÓNDE ESTÁ EL ESPÍRITU Y LA FINALIDAD DE LA NORMA?

La argumentación de la Audiencia Nacional, sin embargo, no se reduce a reproducir la Sentencia del Tribunal Supremo a la que inicialmente acude de un modo directo, y a fundamentar el recurso a la misma, aunque no de forma convincente, al menos en relación con lo que hemos visto hasta ahora. Porque introduce también algunos argumentos adicionales para motivar la aplicación de la RIC a las actividades profesionales en el ejercicio 1994.

Esto era algo necesario, desde nuestro punto de vista, puesto que, según hemos justificado, existían fundadas dudas para la traslación automática de una argumentación del Tribunal Supremo basada, esencialmente, en el contexto histórico-

[20] No coincidía este criterio con el empleado por el TEAC en sus Resoluciones de 13 de mayo y 6 de octubre de 1992 (en *Normacef Fiscal*) a la hora de abordar la problemática norma general-norma especial, en conexión con su aspecto temporal de aparición en el ordenamiento, en relación con el FPI, al deber prevalecer, desde su punto de vista, la segunda.

normativo del FPI, no equiparable a aquel en el que se había insertado posteriormente la RIC. Sobre todo cuando la Audiencia no se había ocupado de adaptar la misma a las circunstancias que rodeaban la aparición de la normativa específica del beneficio fiscal creado con la Ley 19/1994 o de conectar ésta con sus antecedentes en el FPI. Y el primer grupo de argumentos a que alude son los relativos a lo que dispone la Exposición de Motivos de dicha Ley.

Se fija la Audiencia, concretamente, en algunos pasajes de la Exposición de Motivos de la Ley en la que se inserta la RIC. En uno de ellos, según indica la sentencia, cabría encontrar "latente una concepción, no por implícita menos clara, de los fines de propiciar la inversión y de la ausencia de las singulares actividades que deban propiciarlas". La referencia que se hace en el texto reproducido en la sentencia a la "incorporación de un coherente bloque de incentivos fiscales (...), de tal modo que verdaderamente genere decisiones inversoras" es lo que posibilitaría deducir aquella concepción en la que se habría inspirado la Ley y a cuyo servicio se dirigiría [21]. De igual forma, la mención que se hace en otro fragmento de la Exposición de Motivos al "modelo económico que subyace tras los planteamientos globales expresamente reflejados en el texto de la ley", que "demanda la adopción de ciertas medidas de esa naturaleza fiscal, como son las tendentes a fomentar las inversiones privadas en Canarias (...)", permite a la Audiencia afirmar que se "habla en el texto (...) de "actividades económicas" y de "inversiones privadas", conceptos que no son en modo alguno excluyentes de una interpretación de las normas, en particular del artículo 27. 9, concordante con la que se preconiza en la demanda (...)".

Con ello la Audiencia parece indagar en el espíritu y la finalidad de la norma configuradora de la RIC. No obstante, una atenta mirada a sus palabras y a las de la Exposición de Motivos a que acude permite apreciar que realmente descubre el espíritu y finalidad, confesados en aquélla, del conjunto de preceptos de la Ley que recogen incentivos fiscales a la inversión. No sólo la RIC, sino también el resto. En cualquier caso, y esto es lo que interesa destacar, según la corriente más extendida que habría tenido reflejo en el propio art. 3. 1 del Código Civil ("atendiendo fundamentalmente"), serían precisamente el espíritu y finalidad de las normas el objeto de la labor hermenéutica. Al espíritu y finalidad de las normas, por tanto, habrían de responder los cánones de interpretación (el elemento gramatical, sistemático, histórico y sociológico), que tendrían un carácter auxiliar respecto del objeto de la interpretación [22].

[21] A esta misma idea se había referido ya el *Informe de la Comisión para el análisis de los problemas de aplicación de la RIC*, p. 18, para el que dichas decisiones inversoras constituían un "comportamiento económico posible y deseable tanto en empresarios como en profesionales". También lo habían hecho algunas Contestaciones a Consultas de la Dirección General de Tributos, anteriores y posteriores a dicho informe (de 8 y 9 de marzo de 2000 y de 25 de noviembre de 2002), variando así el criterio que se había venido dando hasta entonces (por ejemplo, la de 17 de octubre de 1997). Todas se encuentran en *Normacef Fiscal*.

[22] PÉREZ ÁLVAREZ, M. A., *Interpretación y jurisprudencia. Estudio del artículo 3. 1 del Código Civil*, Aranzadi, Pamplona, 1994, pp. 66 y 69.

Desde esta perspectiva, parece que la Audiencia Nacional, ahora sí, se situa en el camino adecuado. Lo que habría de realizar el intérprete, lo que habría correspondido llevar a cabo a la Sala, sería atender al fundamento, esencia o razón de la norma (a su "espíritu") y al fin perseguido por ella (a su "finalidad"). Y esto es lo que se habría llevado a cabo en este pasaje clave de la sentencia. La aplicación de la norma reguladora de la RIC a las actividades profesionales por parte de la Sala se habría realizado conforme al sentido de lo que es su razón y finalidad (incentivo a "decisiones inversoras", fomento de "inversiones privadas", etc. [23]), y habría liberado de este modo a aquélla de cualquier servilismo a la letra de la ley. Aunque lo cierto es que ello se lleva a cabo en un momento avanzado de la argumentación para reforzar una interpretación derivada de la Sentencia del Tribunal Supremo, pero no convincente para la RIC según se ha justificado, que se deduciría de "una exégesis extensiva de la norma, favorecida y autorizada, más allá de su tenor literal, por las normas que, en conjunto, dan cabida a la igualdad de regímenes, a los efectos que aquí interesan, entre los profesionales y los empresarios".

De todos modos, no es sencillo siempre descubrir con precisión el espíritu y finalidad de una norma. Sobre todo cuando se trata de una norma que regula una figura jurídica dotada de una cierta complejidad, como ocurre con la RIC y que, además, ha sufrido después importantes cambios en aspectos decisivos de su régimen jurídico. A ello, no obstante, suelen ayudar los Preámbulos o Exposiciones de Motivos de las Leyes, que es lo que explica el recurso a la de la Ley 19/1994 por parte de la Audencia Nacional, tal como suele ser práctica extendida en la jurisprudencia.

No puede desconocerse, en cualquier caso, que el recurso a la Exposición de Motivos de la Ley 19/1994 ha sido utilizado también para defender la tesis contraria. Todo depende del fragmento que se seleccione. Además, esto es especialmente problemático aquí puesto que la única referencia expresa en dicha Exposición de Motivos a la finalidad específica de la regulación de la RIC, no tanto de la regulación de los incentivos fiscales en general creados en dicha Ley que es a la que se habría referido la Audiencia, se menciona expresamente a los "empresarios canarios", para que "puedan acceder a cotas importantes de ahorro fiscal como contrapartida a su esfuerzo inversor con cargo a sus propios recursos" [24].

¿Significa esto entonces que la finalidad de la normativa específica de la RIC se debe conectar únicamente con los "empre-

[23] En este contexto, pueden afirmar MIRANDA CALDERÍN, S. y DORTA VELÁZQUEZ, J. A., *La Reserva para Inversiones en Canarias. Un enfoque integrador de las perspectivas académica y profesional*, DAR-Consejería de Economía y Hacienda.Gobierno de Canarias, Madrid, 2003, p. 70: "¿qué diferencia existe, hoy en día, entre un empresario y un profesional desde un punto de vista económico, cuál de los dos es el que no tiene que invertir en activos fijos ni demanda puestos de trabajo, cuál de los dos es el que, en última instancia, no asume el riesgo de su actividad?".

[24] La referencia al término "empresario" en aquélla es lo que lleva a la Contestación de la Dirección General de Tributos de 17 de octubre de 1997 (en *Normacef Fiscal*), o a la Resolución del TEAR de Canarias de 31 de mayo de 2000 (en *Normacef Fiscal*) a defender la inaplicación de la RIC a los profesionales.

sarios canarios" y, por tanto, no con los profesionales? Esto es simplemente una prueba de los riesgos y peligros que tiene la búsqueda de la finalidad de una Ley, pura y simplemente, en el texto de su Preámbulo o Exposición de Motivos.

E) EMPRESARIOS, PROFESIONALES Y PRINCIPIO DE IGUALDAD: DE NUEVO LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO; ¿EXCESOS EN LA INTERPRETACIÓN CONFORME A LA CONSTITUCIÓN?

La Audiencia Nacional, finalmente, entiende que lo anterior quedaría confirmado desde la óptica del principio de igualdad que es el que estaría detrás de la interpretación del Tribunal Supremo: "(...) máxime –se afirma– cuando la doctrina jurisprudencial del Tribunal Supremo cifra la verdadera razón de la equiparación en el principio constitucional de igualdad (...) Si la igualdad es un principio inspirador del sistema tributario y si la Constitución debe presidir la interpretación de las normas –concluye–, es lógico considerar que se produciría una injustificada discriminación de trato en contra de los intereses del recurrente y de los profesionales en general si se aceptara la tesis de la Administración".

Con esta forma de actuar, la Audiencia, hace dos cosas.

Por una parte, vuelve su mirada de nuevo a la Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de enero de 2000. Y es aquí, desde nuestro punto de vista, donde sí está perfectamente justificado el recurso a dicha sentencia. El criterio interpretativo sentado por el Tribunal Supremo en el ámbito del FPI de la equiparación de empresarios y profesionales "a las sociedades en todo lo referente a los estímulos a la inversión" motivada en que la "no aceptación de esta tesis implicaría una evidente vulneración del principio constitucional de igualdad ante la Ley" sí que podría ser extrapolable a la RIC [25]: esta pauta interpretativa, por su propia naturaleza, estaría –en cierto sentido– por encima de la regulación concreta de un beneficio fiscal u otro que, pese a sus diferencias, presentan un núcleo esencial común. Si bien, en nuestra opinión, se harían necesarias dos apreciaciones adicionales:

- en primer lugar, que la consideración del principio de igualdad en estos casos ha de hacerse en el marco de la interpretación de una determinada norma, y dicha interpretación no discurre, tal como hemos visto, por caminos idénticos en relación con el FPI y con la RIC; de ahí que la incidencia y modulación concreta del principio de igualdad en la interpretación de las normas reguladoras del FPI y de la RIC, sean ligeramente diferentes; pero, en esencia, y más allá de la esa modulación concreta, serían esencialmente las mismas; y,

- en segundo lugar, que la afirmación del Tribunal Supremo de la vulneración del principio de igualdad que se produciría de

[25] Así es precisamente como parece entenderse el recurso a la jurisprudencia sobre el FPI para el problema de los profesionales en la RIC en la Contestación de la Dirección General de Tributos de 8 de marzo de 2000 (en *Normacef Fiscal*) y el *Informe de la Comisión para el análisis de los problemas de aplicación de la RIC*, p. 18.

no aceptarse la equiparación de empresarios y profesionales a las sociedades en todo lo referente a estímulos a la inversión no se ve acompañada de la más mínima motivación de fondo; lo que contrasta con alguna otra Sentencia del propio Tribunal Supremo en la que sí expone con más detalle su posición acerca de la eventual vulneración del principio de igualdad del distinto tratamiento entre empresarios y profesionales, si bien lo hace en relación con el sistema de retenciones e ingresos a cuenta [26].

Pero es que, por otra parte, la Audiencia Nacional, con esa referencia al principio de igualdad, haría realidad, tal como había hecho antes el Tribunal Supremo, la interpretación de las normas legales conforme a la Constitución, dotada en nuestro ordenamiento de fundamento legal expreso en el artículo 5. 1 de la Ley Orgánica del Poder Judicial. Este criterio de interpretación, de origen germánico, constituiría una manifestación específica del criterio sistemático, al conectar la disposición a interpretar con la Norma Fundamental. La Constitución, por tanto, sería el referente normativo permanente y básico en cualquier tarea de carácter hermenéutico que se plantee en el seno de un sistema jurídico. Porque, como señala la propia Audiencia Nacional, "la Constitución debe presidir la interpretación de las normas". Lo que tendría su fundamento en el rango supremo de la Constitución en el orden jerárquico y en el carácter normativo de la misma [27].

De todos modos, la "interpretación conforme a la Constitución, si quiere seguir siendo interpretación, no debe traspasar los límites que resultan del posible sentido literal y de la conexión de significado de la ley" [28].

En este sentido, no pueden desconocerse los abusos que pueden producirse en una utilización inadecuada de la interpretación conforme a la Constitución. Abusos en los que ha caído el propio Tribunal Constitucional español en diversas ocasiones. Esto ha motivado numerosos votos particulares de magistrados discrepantes con el parecer mayoritario de la Sala, que son enormemente ilustrativos de la idea que aquí intentamos destacar. Así se ha podido decir en algún caso que no puede compartir "la desmedida amplitud con la que se utiliza en la Sentencia el mecanismo de la interpretación conforme, que en este caso no considero tal, sino, pura y simplemente, una total reconstrucción del precepto, en términos

[26] Nos estamos refiriendo a la Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de octubre de 1999 (en *Normacef Fiscal*), si bien sus argumentos no son trasladables aquí puesto que las finalidades que inspira la regulación del sistema de retenciones e ingresos a cuenta (de control, fundamentalmente) son distintas de las que fundamentan los incentivos fiscales a la inversión.

[27] PERALTA, R., *La interpretación del ordenamiento jurídico conforme a la norma fundamental del Estado*, Servicio de Publicaciones, Facultad de Derecho, Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 1994, pp. 43-44. Así ha sido recogido por nuestro Tribunal Constitucional, que ha llegado a afirmar, tal como recoge este autor, que "si existen varios sentidos posibles de una norma, es decir, diversas interpretaciones posibles de la misma, debe prevalecer, a efectos de estimar su constitucionalidad, aquélla que resulte ajustada a la Constitución frente a otros posibles sentidos de la norma no conformes con el fundamental".

[28] LARENZ, K. (traducción de RODRÍGUEZ MOLINERO, M.), *Metodología de la Ciencia del Derecho*, Ariel, Barcelona, 1994, p. 338.

que me parecen incompatibles con su texto"[29]. "Creo –se dice en otro– que la interpretación conforme a la Constitución de las leyes no puede convertirse en la panacea universal de nuestro control de constitucionalidad. Su eficacia como remedio de patologías legislativas no puede traspasar los límites de las competencias de los jueces ni la esfera de libre determinación del legislador (...) la libertad de efectuar una interpretación conforme de la Ley –se añade más adelante– no es libertad de efectuar una creación de la Ley conforme a la Constitución; no se debe corregir ni rectificar la obra del legislador mediante una interpretación conforme (...)"[30].

Además, este fenómeno abusivo de la interpretación conforme a la Constitución es aún más grave si se produce en el ámbito de los Jueces y Tribunales ordinarios, que es donde se plantea en la sentencia objeto de comentario, siguiendo las pautas marcadas en ocasiones por el Tribunal Constitucional. Como se ha puesto de relieve con acierto: "Si la interpretación conforme se desnaturaliza por el Tribunal Constitucional se corre el riesgo de que los órganos jurisdiccionales contenciosos "reconstruyan" con toda libertad los preceptos cuya interpretación patente consideren contraria a la Constitución. Con ello se sustraería el control de constitucionalidad al Alto Tribunal y se produciría una muy peligrosa dispersión de criterio"[31].

Es cierto que se ha alegado en favor de la interpretación conforme a la Constitución la pretensión de seguridad y estabilidad que se halla en la tarea de construcción de un ordenamiento jurídico, "cuya certidumbre se vería alterada si se produjeran derogaciones de normas legales que no fueran estrictamente necesarias por su incompatibilidad con la Constitución"[32]. Sin embargo, parece claro también que la seguridad jurídica es puesta en peligro, y quizá incluso de forma más acusada, si los límites que permite la interpretación de la norma gozan de tanta elasticidad al amparo de una pretendida interpretación conforme a la Constitución que hacen plantear serias dudas acerca de si no se estará realmente sobrepasando los mismos.

Es quizá por estos motivos por lo que en ocasiones, de forma más prudente y sin extremar demasiado la interpretación, se ha podido sostener, pura y simplemente, el distinto trato que habría recogido el art. 27 de la Ley 19/1994 entre empresarios y profesionales. Lo que no impide dejar de reconocer la incoherencia que ello supone. Porque "la discriminación que se establece en este artículo entre empresarios y profesionales se aparta de la línea equiparadora del tratamiento fiscal de ambos tipos de rendimientos en el IRPF y carece de sentido en una ley cuya finalidad (...) es estimular la inversión (...)"[33].

[29] Voto particular del Magistrado don Vicente Conde Martín de Hijas, apartado 3°, a la Sentencia del Tribunal Constitucional 202/2003, de 17 de noviembre.

[30] Voto particular del Magistrado don Jorge Rodríguez Zapata, apartado 4°, a la Sentencia del Tribunal Constitucional 202/2003, de 17 de noviembre.

[31] HERRERA MOLINA, P. M., "STC 202/2003, de 17 de noviembre: Los excesos de la *interpretación conforme a la Constitución* y los límites del contenido de las Leyes de Presupuestos Generales de las Comunidades Autónomas", en *Comentarios de jurisprudencia tributaria constitucional. Año 2003*, Instituto de Estudios Fiscales, 2004 (en prensa), p. 5.

[32] PERALTA, *La interpretación...*, p. 59.

[33] CLAVIJO HERNÁNDEZ y BELTRÁN BUENO, "La Reserva...", p. 8.

IV. A MODO DE CONCLUSIÓN

Planteábamos al principio como problemática principal suscitada en la Sentencia de la Audiencia Nacional de 6 de abril de 2004 la eventual extensión de la jurisprudencia sobre el FPI a la RIC. A ello habría respondido positivamente dicha sentencia, que acude a la del Tribunal Supremo de 24 de enero de 2000 para resolver la aplicabilidad o no de la RIC a las actividades profesionales, al haber resuelto ya la cuestión aquella sentencia en relación con el FPI.

Parece claro, a la vista de lo expuesto, que no es admisible una asunción general, automática y acrítica de la jurisprudencia sobre el FPI a efectos de la RIC, por mucho que provenga del Tribunal Supremo.

Se hace necesario, en primer lugar, verificar la identidad sustancial de regulaciones, en cuanto al aspecto concreto de que se trate. Situada la cuestión en relación con la eventual aplicación del beneficio fiscal canario a las actividades profesionales, que es el aquí afectado, puede admitirse una identidad esencial en cuanto al tenor literal de ambas regulaciones, que se conectaban únicamente con las actividades empresariales. Así lo entiende la Audiencia Nacional, si bien de un modo no totalmente preciso.

No obstante, en segundo lugar, y siguiendo en el ámbito del problema aquí cuestionado, si la argumentación principal de la Sentencia del Tribunal Supremo gira en torno al contexto histórico-normativo en el que se inserta la regulación del FPI, que no es equiparable al de la RIC, no parece que esté justificado en modo alguno el recurso a dicha sentencia, como, por el contrario, hace la Audiencia Nacional. Además de que deba siempre verificarse la corrección de aquella sentencia y la no existencia de errores de trascendencia, como, sin embargo, existen en la del Tribunal Supremo. Únicamente fundamentar la solución dada por el Tribunal Supremo en el principio de igualdad podría ser trasladable al ámbito de la RIC, por la propia naturaleza del criterio de interpretación conforme a la Constitución, que está por encima de una u otra regulación concreta: sustancialmente no existirían diferencias en su aplicación en una u otra. En este punto la Sentencia de la Audiencia Nacional sí merece un juicio favorable.

De todos modos, en tercer lugar, la eventual vulneración del principio de igualdad de mantener una interpretación contraria a la equiparación de empresarios y profesionales en materia de incentivos fiscales a la inversión no es fundamentada en modo alguno por el Tribunal Supremo. Tampoco lo hace la Audiencia Nacional, que se limita a añadir una simple referencia sin justificación alguna a la manifestación general del principio de igualdad en el art. 14 de la Constitución y a la manifestación específica del mismo del art. 31. 1 de la Carta Magna. Además, con la interpretación conforme a la Constitución, que es la que se habría empleado al acudir a aquel principio, existe siempre el peligro de estarse realmente "reconstruyendo" el precepto, en términos incompatibles con la interpretación de la norma dentro de sus límites posibles.

En cualquier caso, por último, el espíritu y finalidad de la Ley, que es según la opinión más extendida el objeto de la interpretación jurídica, sí permitirían quizá la aplicación de la RIC a las actividades profesionales. Así parece entenderlo, al menos, la Audiencia Nacional, que acude a la Exposición de Motivos de la Ley 19/1994 para descubrirlos. No obstante, aquí nos volvemos a encontrar con algunos problemas puesto que según que el fragmento de dicha Exposición de Motivos que se tome sea uno u otro, el espíritu y la finalidad de la Ley sería diferente.

Concluimos ya. El legislador de las especialidades fiscales canarias de 1994 ha puesto también en un serio aprieto a los operadores jurídicos en lo relativo al ámbito subjetivo de aplicación de la RIC, particularmente en cuanto a su eventual extensión a las actividades profesionales. A la vista de la previa Ley 20/1991, del contexto normativo general con el que se encontraba en materia de incentivos fiscales de las personas físicas y del tenor literal empleado, su voluntad parecía ser clara de extender la RIC únicamente a las actividades empresariales. No obstante, el espíritu y la finalidad de la norma reguladora de este beneficio fiscal, concebidos de un modo objetivo, que en cualquier caso deberían esclarecerse, quizá podrían conducirnos a entender que fuera de aplicación también a las actividades profesionales.

¿Qué debe prevalecer: la *voluntas legislatoris* o la *voluntas legis*? ¿Ayuda en algo la "interpretación conforme a la Constitución" o constituye ésta en su aplicación a este supuesto un exceso inadmisible? El conflicto está, estaba servido.

JURISPRUDENCIA COMENTADA

Audiencia Nacional

(Sala de lo Contencioso-Administrativo,

Sección Segunda)

Fecha: 6 de abril de 2004

Ponente: Ilmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

PRIMERO. Constituye el objeto de este recurso contencioso-administrativo la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 8 de junio de 2001, desestimatoria del recurso de alzada dirigido frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias (Sala desconcentrada de Santa Cruz de Tenerife), dictada el 28 de abril de 1998, desestimatoria a su vez de la reclamación formulada en expediente 38/2017/97, contra la liquidación practicada por el concepto de IRPF, ejercicio 1994, ascendente a la cantidad arriba consignada.

La controversia que originó las actuaciones inspectoras y, a la postre, este proceso, se refiere a la posibilidad del Sr. , a la sazón agente de aduanas con despacho abierto en las Canarias, para efectuar la deducción en la cuota por el concepto de inversión empresarial. En efecto, la propuesta de liquidación practicada por la Inspección de los Tributos, derivada del acta de disconformidad nº 61248522 seguida por el concepto de IRPF, ejercicio 1994, pone de manifiesto la incorrecta deducción –a su parecer– en la cuota de la cantidad de 4.544.000 pesetas (27.309'99 euros), por inversión empresarial, reserva para inversiones en Canarias, que el sujeto pasivo había efectuado en su declaración-liquidación correspondiente al ejercicio, basando el Inspector el fundamento de la regularización en la improcedencia de que los profesionales puedan gozar de tal beneficio fiscal, establecido en el artículo 27.9, en relación con los apartados 1 y 3 a 8 del mismo artículo, de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, precisamente por estar reservado el derecho a la deducción a los empresarios, atendido al tenor literal del precepto, con exclusión de los profesionales. El Inspector-Jefe, por acuerdo de 28 de julio de 1997, ratificó este criterio excluyente, confirmando al efecto la propuesta de liquidación en todos sus términos e imponiendo una sanción del 50 por 100 de la cuota dejada de ingresar por el expresado concepto, lo que sumado a los intereses girados, arrojan una cantidad de 7.690.930 pesetas (46.223'42 euros), que es la que aquí pone de manifiesto el valor económico de la pretensión.

SEGUNDO. La Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, establece en su artículo 27, bajo la rúbrica de "Reserva para Inversiones en Canarias" que "1. Las sociedades y demás entidades jurídicas sujetas al Impuesto sobre Sociedades tendrán derecho a la reducción en la base imponible de este impuesto de las cantidades que, con relación a sus establecimientos situados en Canarias, destinen de sus beneficios a la reserva para inversiones de acuerdo con lo dispuesto en el presente artículo".

Estableciendo una equiparación al régimen de las sociedades y entidades sujetas al Impuesto sobre Sociedades, a los efectos que aquí interesan, el apartado 9 del citado artículo 27 dispone que "los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que determinen sus rendimientos netos mediante el método de estimación directa, tendrán derecho a una deducción en la cuota íntegra por los rendimientos netos de explotación que se destinen a la reserva para inversiones, siempre y cuando éstos provengan de actividades empresariales realizadas mediante establecimientos situados en Canarias.

La deducción se calculará aplicando el tipo medio de gravamen a las dotaciones anuales a la reserva y tendrá como límite el 80 por 100 de la parte de la cuota íntegra que proporcionalmente corresponda a la cuantía de los rendimientos netos de explotación que provengan de establecimientos situados en Canarias.

Este beneficio fiscal se aplicará de acuerdo a lo dispuesto en los apartados 3 a

8 de este artículo, en los mismos términos que los exigidos a las sociedades y demás entidades jurídicas".

La inspección considera que el inciso final del primer párrafo del artículo 27.1, que supedita el reconocimiento de la deducción a que los rendimientos que constituyen la condición para la deducción que nos ocupa "provengan de actividades empresariales realizadas mediante establecimientos situados en Canarias", significa la exclusión de los profesionales, ya que la norma es clara a la hora de limitar este beneficio fiscal a los rendimientos procedentes de la actividad empresarial, sustancialmente distinta de la profesional, al menos hasta la entrada en vigor de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que a efectos del Impuesto y, singularmente, en lo relativo a las deducciones en la cuota por inversiones, equipara la actividad empresarial y la profesional bajo la rúbrica común de "actividades económicas".

TERCERO. La sentencia del Tribunal Supremo de 24 de enero de 2000, invocada en la demanda a favor de su tesis, resuelve la cuestión relativa a la pretendida equiparación de los profesionales a los empresarios, a los efectos de la deducción por inversiones en Canarias, con la diferencia de que la doctrina establecida lo es con respecto a la regulación económica y fiscal de Canarias anterior a la Ley 19/94. Señala la indicada sentencia:

> "En lo que respecta a la controvertida liquidación restante, la correspondiente al ejercicio del año 1987, la cuestión de fondo a dilucidar se contrae, en esencia, a determinar si el ahora recurrido, y recurrente de instancia, el Sr…., en su condición de 'profesional libre', como Agente de la Propiedad Inmobiliaria, con ejercicio y residencia en Canarias, gozaba de la virtualidad, o no, para acogerse – como en su día lo hiciera – a los beneficios de los llamados Fondos para la Previsión de Inversiones (FPI) establecidos en el artículo 21 de la Ley 30/1972, de 22 de julio, reguladora del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, y en los preceptos complementarios de las demás normas aplicables (es decir, con otras palabras, si el mencionado FPI, era en Canarias, aplicable a los 'empresarios' y 'profesionales', como propugna el interesado y ha declarado la sentencia aquí recurrida, o, por el contrario, tan sólo a los 'empresarios', como entienden el TEAR de Canarias, el TEAC y el Abogado del Estado recurrente)".
>
> "El presente recurso de casación, promovido al amparo del ordinal 4 del artículo 95.1 de la Ley de esta jurisdicción (según la versión de la Ley 10/1992), se funda en un único motivo impugnatorio: La infracción, por la sentencia recurrida, del artículo 21 de la Ley 30/1972, de 22 de julio, del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, en relación con el artículo 10.6 y la Disposición Transitoria Segunda de la Ley 5/1983, de 26 de junio, sobre Medidas urgentes en materia tributa-

ria, y el artículo 24.1 de la Ley General Tributaria, todos ellos interpretados y aplicados conforme a los principios contenidos en los artículos 14 y 31 de la Constitución"

"Un análisis de la secuencia normativa histórica del problema determina que debamos inclinarnos por la primera de las soluciones apuntadas al final del Fundamento de Derecho Segundo (con la consecuentes desestimación del recurso casacional, confirmación de la sentencia de instancia y anulación de las resoluciones del TEAR y del TEAC, así como de la liquidación –sólo la del ejercicio del año 1987– girada en su día por la Inspección de Hacienda), en tanto en cuanto:

A) Desde su creación, en el sistema tributario español anterior a la Constitución, los FPI, se aplicaron, por una parte, a las sociedades y demás entidades jurídicas, regulándose a través del Texto Refundido del Impuesto General sobre la Renta de las mismas aprobado por el Decreto 3359/1967, de 23 de diciembre (artículos 33 a 49), y por otra, a los empresarios individuales, para los que se regía por el Texto Refundido del Impuesto sobre Actividades y Beneficios Comerciales e Industriales, Cuota por Beneficios (artículo 52 y concordantes), de 29 de diciembre de 1966".

"Los FPI no eran otra cosa que la autofinanciación permanente de la inversión empresarial, mediante la aplicación de parte de los beneficios de la entidad a la creación de fondos para la ampliación y renovación de equipos, deduciéndose de la base imponible del impuesto las sumas invertidas en dichos fondos, con el límite máximo del 50% de los beneficios obtenidos en el periodo impositivo de que se trate (artículo 34 del primero de los Textos refundidos antes citados)".

"B) La Ley 30/1972, de 22 de julio, del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, estableció, en su artículo 21.1, un Régimen Especial del Fondo de Previsión para Inversiones para los sujetos de los impuestos mencionados en el primer párrafo de la anterior letra A), consistente –dicho régimen especial– en la posibilidad de elevar, en las Islas, hasta el 80% de los beneficios, las dotaciones a la Previsión para Inversiones que se hicieran durante el plazo de diez años, computados a partir de la entrada en vigor de dicha Ley, precisándose en el apartado 2 el ámbito subjetivo de dicho beneficio, que quedaba reconducido a las "sociedades y demás entidades jurídicas y personas físicas, respecto a los establecimientos situados en Canarias y siempre que la inversión correspondiente se realizase y permaneciera en el Archipiélago".

"C) La ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, suprimió el Régimen General de los FPI en todo el territorio nacional, estableciendo, en su lugar, en su artícu-

lo 26, un nuevo régimen jurídico de "deducción por inversiones", caracterizado, en esencia, por la contemplación como suma deducible de las Inversiones efectivamente realizadas, y no de las meramente previstas, y modificando, además, la técnica tributaria, al constituir tales inversiones deducciones de la cuota y no de la base imponible, como ocurría en los Textos de 1966 y 1967; y perviviendo, por mor de lo establecido en el artículo 2.2 (–de la Ley 61/1978, se entiende–, que respetaba los Regímenes Tributarios Especiales por razón del territorio), el Régimen Especial canario del FPI, antes citado".

"D) El Real Decreto 2600/1979, de 19 de octubre, de Deducción por Inversiones del Impuesto sobre Sociedades, interpretó, efectivamente, que el citado artículo 2.2 de la Ley 61/1978 (referente, según se ha indicado, a los regímenes tributarios especiales por razón del territorio) incluía el mantenimiento de este régimen especial en Canarias, y, al armonizar el artículo 26 de la citada Ley 61/1978 y el 21 de la Ley 30/1972, determinó la subsistencia de este último precepto, manteniendo los plazos previstos, es decir, hasta el 1 de enero de 1983, pero dando, no obstante, al sujeto pasivo, la posibilidad de optar por el régimen general de deducción por inversiones diseñado en la Ley 61/1978, siempre que no se hubiera hecho uso del sistema de dotación al Fondo (ya que ambos beneficios se configuraban como incompatibles)".

"E) Por su parte, el artículo 29.F.5 de la Ley 44/1978 del IRPF estableció (con un sentido que justifica la aplicación del incentivo objeto de controversia a las personas físicas que desempeñaran actividades 'profesionales') que "a los sujetos pasivos por este impuesto que ejerzan, actividades empresariales, profesionales o artísticas les serán de aplicación los incentivos o estímulos a la inversión empresarial establecidos o que se establezcan por el Impuesto sobre Sociedades con igualdad de tipos y límites de deducción".

"F) Y, a tenor, además, tanto del artículo 126 del primer Reglamento del IRPF, aprobado por el Real Decreto 2615/1979, de 2 de noviembre, como del artículo 126 del segundo Reglamento de dicho Impuesto, aprobado por el Real Decreto 2384/1981, de 3 de agosto, se entendió, pues, que, desde 1981, los "empresarios" e, incluso, los 'profesionales' canarios podían acogerse al FPI, porque así estaba contemplado en el citado Decreto 2600/1979, de desarrollo de la Ley 61/1978, y en el mencionado artículo 29.F.5 de la ley 44/1978 (manteniéndose, por tanto, en Canarias el mismo régimen subjetivo del sistema fiscal preconstitucional)".

"G) La Ley 5/1983, de 29 de junio, de Medidas Urgentes Tributarias, dispu-

so, en su artículo 10, que el antiguo artículo 29.F.5 de la Ley IRPF 44/1978 quedaba redactado, como artículo 29.F.6, de la siguiente forma: "A los sujetos pasivos de este Impuesto, que ejerzan actividades 'empresariales' o 'profesionales', les serán de aplicación los incentivos y estímulos a la inversión empresarial establecidos o que se establezcan para el Impuesto sobre Sociedades con igualdad de tipos y límites de deducción (disposición que ha sido prorrogada por sucesivas Leyes de Presupuestos Generales del Estado)".

"En consecuencia, los 'profesionales', a partir de la entrada en vigor de la Ley 44/1978 (artículo 29.F.5 reformado y modulado por la Ley 5/1983 y de lo dispuesto en los Reales Decretos 2600/1979, 2615/1979 y 2384/1981 (artículos 126 de estos dos últimos), se pueden acoger a los incentivos fiscales a la inversión que se estipulen en la Ley del Impuesto sobre Sociedades y en todas aquellas otras que la desarrollen o complementen".

"Teniendo en cuenta que el FPI es indudablemente un incentivo fiscal a la inversión, y que por medio del comentado Real Decreto 2600/1979 se armonizó el Régimen de dicho Fondo con los incentivos estipulados en el artículo 26 de la Ley 61/1978 sobre el Impuesto sobre Sociedades, debe afirmarse que el FPI complementa las normas de dicho impuesto sobre Sociedades en materia de incentivos, pudiendo tales personas jurídicas optar por uno de los dos tipos (de incentivos, se entiende)".

"A tenor de lo que hemos expuesto, y al existir una total equiparación de los profesionales y de los empresarios a efectos de los estímulos e incentivos a la inversión, y ser, además, el FPI un incentivo para las sociedades y demás entidades jurídicas, que complementa a los incentivos a la inversión regulados en las normas del Impuesto sobre Sociedades, no existe ningún motivo para negar el acceso de los 'profesionales' al Régimen del Fondo de Previsión para Inversiones".

"A mayor abundamiento, los Tribunales Económico Administrativos intervinientes en primera instancia y en alzada en el caso presente argumentan que el beneficio del FPI no puede extenderse o aplicarse a los 'profesionales', sin modificar el Régimen Especial de Canarias, por el simple hecho de que su Régimen actual a efectos de estímulos e incentivos a la inversión sea similar al de los empresarios.

Según su criterio, el Régimen Especial de Canarias no está contenido en la Ley 61/1978 del Impuesto sobre Sociedades, constituyendo una excepción a sus normas que, como tal, no puede ser generalizada más allá de los términos en que está concebida".

"Pero tal afirmación carece de predicamento, porque el beneficio del FPI, no se extiende 'analógicamente' a los

'profesionales', como erróneamente entiende la Administración.

En el caso de los 'profesionales', debe tenerse en cuenta, literalmente, como hemos venido diciendo, el contenido de los artículos 29.F.5 (ó el 29.F..6 –después de la reforma introducida en aquél por la Ley 5/1983–) de la Ley 44/1978 del IRPF y 126 del Reglamento de tal Impuesto (Reales Decreto 2615/1979 y 2384/1981), en los que claramente se determina la aplicación a los profesionales de los incentivos a la inversión fijados en la Ley del Impuesto sobre Sociedades y en aquellas otras que la desarrollen y complementen (y, entre ellas, el mencionado Real Decreto 2600/1979)".

"El Régimen Económico Fiscal de Canarias no es una excepción a la Ley del Impuesto sobre Sociedades, habida cuenta que el artículo 21 de la Ley 30/1972 no establece una regulación diferente a la que se contiene en la Ley 61/1978, pues lo que en él se contiene es un complemento específico a las normas del Impuesto sobre Sociedades (la fijación de unos límites distintos para la aplicación en Canarias del FPI, en relación con los que reglan en la Península e Islas Baleares – una elevación del límite de la dotación al Fondo del 50% del beneficio no distribuido al 90% –)".

"Por dicho motivo, las sociedades residentes en Canarias gozaban, dentro del ámbito del Impuesto sobre Sociedades, de dos estímulos fiscales a la inversión diferentes: el establecido en el artículo 26 de la Ley 61/1978 y el FPI.
De modo y manera que dichas sociedades, al tributar por el Impuesto sobre Sociedades, podían optar, según sus preferencias, por dos estímulos fiscales incompatibles para un mismo ejercicio (es decir, según se ha indicado, el previsto en el mencionado artículo 26 y el FPI)".

"En consecuencia, los 'profesionales' con residencia en Canarias, al existir una total equiparación entre los profesionales y los empresarios a efectos de los estímulos e incentivos a la inversión, podían (y pueden, en el caso de autos) acogerse al fondo de Previsión para Inversiones, porque, en síntesis, a tenor de lo establecido en los artículos 29.F.5 (29.F.6, después de la reforma introducida por la ley 5/1983) de la Ley 44/1978 del IRPF y 126 de sus Reglamentos de 1979 y 1981, los 'empresarios' y 'profesionales' están equiparados a las sociedades en todo lo referente a los estímulos fiscales a la inversión.

La no aceptación de esta tesis implicaría una evidente vulneración del principio constitucional de igualdad ante la Ley".

CUARTO. La sentencia transcrita, que confirma la de 11 de octubre de 1994, dictada por esta Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, desestimando el recur-

so de casación interpuesto por el Abogado del Estado, respalda la tesis de la parte recurrente, toda vez que anuda el tratamiento idéntico de empresarios y profesionales, no ya al régimen especial para Canarias, aisladamente considerado, sino puestos los preceptos de ese régimen en relación con las Leyes reguladoras de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre Sociedades, en virtud de los razonamientos que se desarrollan, para culminar con la declaración de que una interpretación contraria a estas tesis implicaría la vulneración del principio constitucional de igualdad ante la Ley, avalan esa equiparación.

En el caso presente, la fórmula legal empleada en la Ley 30/1972, del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, y la plasmada en el artículo 27.9 de la Ley 19/94, que la modifica, no difieren en forma sustancial como para que la doctrina que establece la sentencia del Tribunal Supremo a que nos hemos referido pierda su valor como consecuencia del cambio normativo experimentado – es de recordar que la Ley de 1972 hablaba de 'establecimientos' y de 'beneficios', nociones que, en principio, parecen privativas de la actividad empresarial, puesto que la "ratio decidendi" de la sentencia no se limita a verificar una interpretación literal de las normas, sino que aborda su verdadero sentido a través de la exposición histórica del régimen de la deducción por inversiones. Las interpretaciones histórica, sistemática y teleológica respaldan la posibilidad de extender los beneficios que ahora son controvertidos a los profesionales, mediante una exégesis extensiva de la norma, favorecida y autorizada, más allá de su tenor literal, por las normas que, en conjunto, dan cabida a la igualdad de regímenes, a los efectos que aquí interesan, entre los profesionales y los empresarios.

Refuerza esta interpretación lo que señala la Exposición de Motivos de la Ley 19/1994, de la que no cabe inferir un respaldo a la tesis reductora propiciada aquí por la Administración. Baste con señalar que, en el enunciado de los principios estratégicos que informan a este esquema o régimen especial, se señala al de "incorporar un coherente bloque de incentivos fiscales y económicos, de tal modo que verdaderamente genere decisiones inversoras, dinamice la localización de actividades en zonas de escasa autorrealización y responda socialmente a los beneficios que para todos conlleva la modernización del aparato productivo y comercial", expresión en la que late una concepción, no por implícita menos clara, de los fines de propiciar la inversión y de la ausencia de concreción de las singulares actividades que deben propiciarlas, a lo que cabe añadir que, a la hora de reseñar brevemente el esquema contenido en el Título IV, se señala que "por lo que se refiere al ámbito específicamente fiscal, el modelo económico que subyace tras los planteamientos globales expresamente reflejados en el texto de la ley demanda la adopción de ciertas medidas de esa naturaleza fiscal, como son las tendentes a fomentar las inversiones privadas en Canarias, las de acompañamiento del régimen de liberalización de las telecomunicaciones, las que requieren una efectiva política de fomento de las exportaciones

canarias y, finalmente, las que demandan la posibilidad de que los empresarios canarios puedan acceder a cotas importantes de ahorro fiscal como contrapartida a su esfuerzo inversor con cargo a sus propios recursos, lo cual se consigue mediante la regulación del régimen especial de la reserva para inversiones".

Se habla en el texto, por tanto, de "actividades económicas" y de "inversiones privadas", conceptos que no son en modo alguno excluyentes de una interpretación de las normas, en particular del artículo 27.9, concordante con la que se preconiza en la demanda, máxime cuando la doctrina jurisprudencial del Tribunal Supremo cifra la verdadera razón de la equiparación en el principio constitucional de igualdad, no sólo en su manifestación general, contenida en el artículo 14 de la Constitución, sino en la más específica del artículo 31.1 de la Carta Magna, que señala que "todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio". Si la igualdad es un principio inspirador del sistema tributario y si la Constitución debe presidir la interpretación de las normas, es lógico considerar que se produciría una injustificada discriminación de trato en contra de los intereses del recurrente y de los profesionales en general si se aceptara la tesis de la Administración.

QUINTO. De conformidad con lo establecido en el artículo 139.1 de la Ley Jurisdiccional, no se aprecian méritos que determinen la imposición de una especial condena en costas, por no haber actuado ninguna de las partes con temeridad o mala fe en defensa de sus respectivas pretensiones procesales.

EN NOMBRE DE SU MAJESTAD EL REY

FALLAMOS

Que estimando el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Procurador Don en nombre y representación de Don, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 8 de junio de 2001, desestimatoria del recurso de alzada dirigido frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias (Sala desconcentrada de Santa Cruz de Tenerife), dictada el 28 de abril de 1998, desestimatoria a su vez de la reclamación formulada en expediente 38/2017/97, contra la liquidación practicada por el concepto de IRPF, ejercicio 1994, ascendente a la cantidad de 7.690.930 pesetas (46.223'42 euros), debemos declarar y declaramos la nulidad de los mencionados actos administrativos, por ser contrarios al ordenamiento jurídico, con todos los efectos legales inherentes a tal declaración, entre ellos el derecho de los recurrentes a la deducción controvertida, por el Impuesto y ejercicio reseñados, así como el derecho a ser reembolsado de los gastos ocasionados por la constitución y mantenimiento del aval prestado, sin que proceda hacer mención especial en relación con las costas procesales devengadas.