JURISPRUDENCIA

Sección coordinada por

HELMUTH MOYA MEYER

INTRODUCCIÓN

Las reseñas de sentencias que incluimos en este número de la revista se refieren casi exclusivamente a los incentivos fiscales previstos en la Ley 19/1994, de 6 de julio, hecho revelador de las dificultades interpretativas que han suscitado los artículos 25 a 27 de dicho texto legal.

En esta ocasión hemos seleccionado para la sección de comentario de jurisprudencia una sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de Las Palmas de Gran Canaria que trata del plazo en el que debe procederse a materializar la reserva para inversiones en Canarias y se pronuncia sobre la cuestión de si en el caso de haberse producido la materialización mediante la adquisición de activos fijos éstos deben ponerse en funcionamiento dentro del citado plazo.

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. DEDUCCIÓN POR INVERSIONES EN CANARIAS

En esta sentencia se aborda de nuevo el problema de la naturaleza jurídica de las comunidades de aguas, afirmándose que no se trata de sociedades civiles sino de entes consorciales con personalidad jurídica. Los rendimientos que obtienen los partícipes de las comunidades de aguas no pueden declararse en el IRPF aplicando el sistema de atribución de rentas que se refiere exclusivamente a entidades carentes de personalidad jurídica. Dichos rendimientos no deben ser calificados como rendimientos de capital mobiliario, es decir, como producidos por su participación en la comunidad de aguas, porque la titularidad de la participación no tiene carácter obligacional de "derecho de acceso al agua", sino carácter real de "derecho de disposición del agua" (TSJC Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. 15.02.2005; 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 interpreta que el artículo 25 de la Ley 19/1994 cuando en su redacción originaria hablaba de las adquisiciones patrimoniales de bienes o derechos cualquiera que fuera su naturaleza se estaba refiriendo a los bienes de inversión y no a cualquier adquisición patrimonial, lo que infiere de una interpretación finalista y sistemática del precepto; por ello, estima en parte el recurso presentado por la Administración autonómica contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo pues a su entender la adquisición de un terreno por una empresa constructora no supone la adquisición de un bien de inversión (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. 2.12.2004; es firme).

La Administración tributaria giró una liquidación complementaria por el impuesto de sociedades por considerar que la

reserva para inversiones no podía materializarse adquiriendo participaciones de la sociedad X por no haberse acreditado que hubiese efectuado dentro del plazo de tres años las inversiones pertinentes exigidas en el artículo 27.4 c) de la Ley 19/1994. El Tribunal considera que una certificación de la propia sociedad no es prueba suficiente para acreditar la realidad de las inversiones (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. 2.12.2004; contra esta sentencia se ha interpuesto recurso de casación)

La Sala considera que la dotación de la reserva de inversión ha de producirse antes de que se presente la declaración del impuesto correspondiente al ejercicio en el que se hayan generado los rendimientos. Según esto considera que las dotaciones a la reserva realizadas con beneficios correspondientes a los ejercicios de 1996 y 1997, pero con posterioridad a la presentación de la declaración del impuesto sobre la renta de las personas físicas de dichos años, no son correctas; las inversiones que se realizaron en 1999 pretendiendo materializar la reserva indebidamente constituida, podrán, sin embargo, acogerse a la deducción por inversión en activos fijos prevista en el artículo 94 de la Ley 20/1991 (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. 16.12.2004 y st. 20.1.2005; ambas son firmes)

El Tribunal anula la liquidación practicada en concepto de IRPF, ejercicios 1995 y 1996, que había girado la inspección de tributos al considerar que las deducciones en la cuota por la RIC eran superiores a las dotaciones reflejadas en la contabilidad del sujeto pasivo. Analizada la prueba practicada, se llega a la conclusión de que las deducciones practicadas fueron correctas, ya que se considera acreditado que en los libros de contabilidad se anotó como dotación el importe de la deducción (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. 21.12.2004; es firme).

La entidad demandante presentó las declaraciones por el Impuesto de Sociedades de los ejercicios 1997, 1998 y 1999, el 16 de noviembre del 2000, iniciadas las actuaciones inspectoras; se acogió a las deducciones por RIC que declaró haber dotado por acuerdos de las Juntas Generales celebradas el 30 de junio de 1998, 30 de junio de 1999 y 30 de junio de 2000. El Tribunal considera que al no haberse presentado los acuerdos ante el Registro Mercantil- con inobservancia de lo dispuesto en el artículo 218 de la Ley de Sociedades Anónimas- hasta el 2 de febrero del 2001, sólo es a partir de este momento cuando las actas que los recogen tienen valor frente a terceros; y como es criterio del Tribunal que la dotación de la RIC ha de realizarse antes de presentar la declaración del impuesto concluye que son incorrectas las deducciones por reserva de inversión practicadas en los citados ejercicios (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. 14.1.2005; contra esta sentencia se ha interpuesto recurso de casación para la unificación de doctrina).

Se analiza un supuesto en el que presentada la declaración del IRPF el 21 de junio del 1999, en la que se practicó una deducción por dotación a la reserva de inversiones, la reserva no se contabilizó hasta el 30 de junio. La deducción es considerada improcedente porque el compromiso de dotación debe ser previo a la apli-

cación del beneficio fiscal que trae causa del mismo (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. 18.1.2005; es firme).

La rectificación de la anotación contable de la dotación de la reserva para inversiones realizada con posterioridad a la presentación de la declaración del IRPF del ejercicio correspondiente no habilita para presentar una declaración complementaria en la que se contemple una deducción mayor por concepto de dotación de la reserva (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. 20.1.2005; es firme).

La entidad en su declaración por el Impuesto de Sociedades se acogió al beneficio contemplado en la disposición adicional quinta de la Ley 19/1994; se discutió en el proceso si había cumplido el requisito de mantener una plantilla promedio superior a tres trabajadores e inferior a veinte durante los ejercicios comprendidos entre 1994 y 2000, y una vez determinado que no se cumplió en uno de dichos ejercicios, se considera que no puede disfrutarse de la bonificación en ninguno de dichos períodos impositivos (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. 27.1.2005; es firme).

La Sala estima el recurso presentado contra la liquidación por el impuesto de sociedades en virtud de la cual se consideró incumplido el requisito previsto en la disposición adicional quinta de la Ley 19/1994 para poder acogerse a la bonificación en la cuota que allí se contempla relativo a la realización de inversiones en activos fijos por el monto que se determina; se declara probado que el local adquirido se destinó a depósito y se afectó a la actividad desarrollada por el sujeto pasivo. En cuanto al requisito de mantener un promedio de trabajadores entre 3 y 20 sostiene el Tribunal que no deben excluirse del cómputo los trabajadores a tiempo parcial (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. 3.2.2005; es firme).

La sociedad demandante redujo la base imponible del impuesto de sociedades de 1994 y una parte de la reserva la destinó a adquirir en 1997 una parcela industrial, iniciando la construcción de una nave al año siguiente y finalizando la misma en 1999. Se plantea la cuestión de si en los supuestos en los que la inversión en la que se materializa la RIC en la adquisición de activos fijos, estos deben entrar en funcionamiento dentro del plazo de tres años señalados en el artículo 27.4 de la Ley 19/1994. La Sala entiende que dentro de dicho plazo debe ponerse en funcionamiento el activo y ser destinado efectivamente a mejorar la actividad empresarial, pues los beneficios de la RIC son incentivos para promover actividades generadoras de empleo y de mejora de la competitividad de las empresas, por lo que la puesta en funcionamiento de las inversiones en las que se materializa la RIC no puede dejarse al arbitrio de los empresarios. En cuanto al cómputo del plazo entiende que debe comenzar en el ejercicio siguiente a aquél en el que se obtuvo el beneficio, por ser entonces cuando se aprueban la cuenta de resultados y el balance, con lo cual el plazo resultante es de cuatro años a partir del devengo del impuesto (TSJC, Sala de Las Palmas de Gran Canaria, st. 4.2.2005).

El Tribunal estima que la sociedad no realizó actividad empresarial, limitándose a la explotación de los derechos de imagen de un deportista, que habían sido cedidos al club deportivo en el que jugaba y por lo que se obtuvieron unos beneficios. Por lo tanto, no podía dotar la reserva de inversiones (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st.11.2.2005, recurso núm. 118/2003; st. 17.2.2005; es firme).

La adquisición de parcelas por una promotora que las destina a la edificación y posterior venta de lo construido no constituye bien de inversión, sino que integra el activo circulante de la empresa, por lo que no era procedente la exención prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994. Se estima que la sanción es procedente porque el sujeto pasivo no actuó conforme a una interpretación razonable de la ley (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. 11.2.2005; es firme).

Los beneficios obtenidos por el arrendamiento de los inmuebles propiedad de la sociedad sometida al régimen de transparencia fiscal no pueden servir para dotar la reserva para inversiones, cuando consta acreditado que no se realiza actividad empresarial alguna, ya que para la gestión de los arrendamientos no se dispone de un local ni se tiene contratado personal. (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. 17.2.2005; es firme).

La demandante dedujo de la base imponible del impuesto de sociedades, ejercicio 1994, un determinado importe en concepto de reserva de inversiones, pero no contabilizó la reserva separadamente de las demás reservas voluntarias. Inspeccionada en el año 2000, en relación con los ejercicios 1996 a 1999, la Administración tributaria niega el beneficio de la RIC y gira liquidación complementaria. El Tribunal considera que habiendo prescrito la acción de comprobar el hecho imponible respecto al ejercicio de 1994 , en el cual debió contabilizarse la reserva, no puede negarse posteriormente el beneficio alegando el incumplimiento de dicho requisito (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. 22.2.2005; es firme)

COMENTARIO DE JURISPRUDENCIA

VÍCTOR MANUEL SÁNCHEZ BLÁZQUEZ
Doctor en Derecho. Profesor de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Las Palmas de Gran Canaria

LA ENTRADA EN FUNCIONAMIENTO Y LA RESERVA PARA INVERSIONES EN CANARIAS (COMENTARIO A LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CANARIAS DE 4 DE FEBRERO DE 2005)

I. INTRODUCCIÓN

Una de las cuestiones que ha suscitado mayor grado de controversia en relación con la Reserva para Inversiones en Canarias es la relativa a si el plazo de tres años para la materialización de las cantidades dotadas (art. 27. 4 de la Ley 19/1994, de 6 de julio) afecta también, cuando se trata de la adquisición de activos fijos, a su entrada en funcionamiento. A tal cuestión se había dado normalmente una respuesta afirmativa por la Administración tributaria gestora, la Dirección General de Tributos[1] y el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias[2]. También fue esta la solución propuesta por la Comisión para el análisis de los problemas de la aplicación de la Reserva para Inversiones en Canarias[3]. Aunque adicionalmente se señalaban algunos supuestos excepcionales en los que no sería de aplicación aquella regla general.

Por fin esta cuestión ha comenzado a ser resuelta por los Tribunales de Justicia. La primera vez que se han pronunciado sobre este tema, en lo que ha llegado a nuestro conocimiento, ha sido en la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 4 de febrero de 2005 (Sala de lo Contencioso-Administrativo de Las Palmas, ponente D. Francisco José Gómez Cáceres). Y en ella se da también

[1] Contestaciones a consultas de 25 de abril de 2001 (*Normacef fiscal*, NFC012831) y de 13 de octubre de 2003 (*Normacef fiscal*, NFC018464).

[2] Resoluciones del TEAR de Canarias de 24 de abril de 2001 (en *Resoluciones sobre la Reserva para Inversiones en Canarias. Tribunal Económico Administrativo Regional de Canarias*, Ministerio de Hacienda, Madrid, 2003, pág. 287), de 21 de septiembre de 2001 (en *Resoluciones*..., pág. 251), dos de 20 de febrero de 2002 (en *Resoluciones*..., págs. 157 y 271), de 28 de junio de 2002 (en *Resoluciones*..., pág. 362), de 10 de julio de 2002 (en *Resoluciones*..., pág. 369), de 27 de noviembre de 2002 (en *Resoluciones*..., pág. 302), dos de 25 de febrero de 2003 (en *Resoluciones*..., págs. 376 y 381), de 30 de junio de 2003, de 24 de septiembre de 2003 y de 11 de marzo de 2004.

[3] *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, págs. 40 y ss.

una respuesta afirmativa general a la misma, aunque admitiendo igualmente determinadas excepciones, que no se daban en el supuesto enjuiciado: "el plazo de tres años referido en el artículo 27. 4 –se sostiene en el segundo FJ. 5º de dicha sentencia[4]- no incluye simplemente la adquisición del activo de que se trate, sino –salvando supuestos de especial complejidad- comprende también la puesta en funcionamiento del producto final o actividad a la que se orientó la inversión".

Analicemos este trascendente pronunciamiento jurisdiccional.

II. DELIMITACIÓN DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA

Tras resumir los hechos que desembocan en esta sentencia, el Tribunal precisa con rigor la cuestión planteada que "se centra en determinar si el plazo máximo de tres años que fija el artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, para la materialización de las cantidades destinadas a la reserva para inversiones en Canarias, implica, cuando la inversión consiste en la adquisición de activos fijos, que tales activos deban entrar en funcionamiento en dicho plazo de tres años" (FJ. 1º).

Y después de recoger la normativa relevante que era de aplicación (apartados 1º, 4º y 5º del art. 27 de la Ley 19/1994, en el FJ. 2º), afirma que "la polémica que la cuestión ha suscitado tiene en parte su origen en este último precepto (art. 27. 5), que al incluir la expresión "funcionamiento", que no se emplea en el art. 27. 4, ha llevado a la Administración tributaria y a los órganos económico-administrativos a considerar que el elemento objeto de la inversión tiene que entrar en funcionamiento (dando lugar así a lo que el TEAR llama "producto inmobiliario final") en el plazo de tres años previsto en el número 4 del artículo 27" (FJ. 3º).

No obstante, esta conexión entre los apartados 4º y 5º del art. 27 de la Ley 19/1994, mencionada inicialmente aquí como parte del origen de la polémica suscitada, ocupa después una determinada posición en la argumentación del Tribunal, por lo que volveremos sobre la misma más adelante.

III. EL ESTADO DE INSEGURIDAD JURÍDICA DERIVADA DE LA NORMATIVA REGULADORA DE LA RIC

La Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias continúa en esta sentencia con ciertas consideraciones generales acerca de la interpretación de las normas tributarias: primero, en el FJ. 4º, en relación con las normas tributarias en general, al hilo de las cuales se realizan determinadas valoraciones sobre la normativa reguladora de la RIC, que era la relevante para el caso objeto de enjuiciamiento; después, en el primer FJ. 5º, en

[4] En el texto de la sentencia que hemos manejado se incluyen dos fundamentos jurídicos 5º, lo que parece deberse a un simple error.

relación con las normas reguladoras de exenciones tributarias, al constituir la de la RIC una de éstas. Ahora nos centramos en el primer grupo de consideraciones generales.

"La interpretación de las normas tributarias –se afirma en el FJ. 1º- exige casi siempre la utilización, como dice el artículo 3, apartado 1 del Código Civil, de los antecedentes históricos y legislativos, pero también mucho esfuerzo e imaginación porque ocurre con harta frecuencia, que pese a que se producen reformas sustanciales, por inercia, o lo que es peor por deficiente comprensión y entendimiento de la materia sobre la que se legisla, de sus fundamentos y de sus principios inspiradores, o por comodidad, se reproducen una y otra vez preceptos reglamentarios, que muchas veces no reflejan ni se adaptan correctamente a las modificaciones introducidas, como ha acontecido respecto de la RIC".

Sorprenden realmente estas primeras afirmaciones del Tribunal Superior de Justicia de Canarias. Dejando a un lado la lógica y justificada mención a los antecedentes históricos y legislativos recogidos en el art. 3. 1 del Código Civil, no se comprende muy bien, desde la óptica estrictamente jurídica a considerar en la valoración de una sentencia judicial, esa referencia a la imaginación, además de al esfuerzo, en cuanto exigencias que acompañan normalmente a la interpretación de las normas tributarias. Con toda probabilidad se trata, pura y simplemente, de la "queja" de uno de los operadores jurídicos afectados, consciente de la importante responsabilidad de su tarea, ante otro de los serios aprietos en que le ha colocado el legislador de las especialidades fiscales canarias de 1994[5]. Y es que, efectivamente, la norma en principio aplicable, el art. 27 de la Ley 19/1994 en sus distintos apartados, tal como fue redactada inicialmente, también tras sus puntuales modificaciones posteriores, no ayuda demasiado a su aplicación en el caso particular.

De todos modos, no logramos adivinar a qué se está refiriendo el Tribunal en estas primeras consideraciones críticas sobre las normas reguladoras de la RIC cuando señala que en este ámbito se ha producido el fenómeno que describe: "se reproducen una y otra vez de preceptos reglamentarios, que muchas veces no reflejan ni se adaptan correctamente a las modificaciones introducidas", lo que ocurre "pese a que se producen reformas sustanciales, por inercia, o lo que es peor por deficiente comprensión y entendimiento de la materia sobre la que se legisla, de sus fundamentos y de sus principios inspiradores, o por comodidad". Quizá está haciendo referencia a los iniciales redactores del que se convirtió en

[5] No es el único, como hemos puesto ya de relieve en ocasiones desde estas mismas páginas: V. M. Sánchez Blázquez, "Bienes de inversión y comprobación por las oficinas liquidadoras del ITPAJD: un paso más en la interpretación del artículo 25 de la Ley 19/1994 (Comentario a la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 16 de diciembre de 2002)", en *Hacienda Canaria*, nº 3 (2003), págs. 320-322; "Algunas cuestiones sobre la originaria bonificación del artículo 26 de de la Ley 19/1994 por exportación de bienes corporales (Reflexiones al hilo de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 2 de junio de 2003), en *Hacienda Canaria*, nº 7 (2004), págs.. 221-222; "¿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)", en *Hacienda Canaria*, nº 8 (2004), pág. 186.

art. 27 de la Ley 19/1994, que posiblemente tuvieron delante distintas disposiciones que habían regulado con anterioridad otros incentivos fiscales a la inversión (Fondo de Previsión para Inversiones, Apoyo Fiscal a la Inversión, Deducción para Inversiones, etc.), y que, en opinión del Tribunal canario, no habrían sabido adaptarlas del modo más correcto a la nueva situación normativa.

Donde no existe ninguna duda y estamos totalmente de acuerdo con lo que señala la Sala es en lo que se indica a continuación: "No es comprensible, por otro lado –se afirma después en el mismo FJ. 1º-, que una regulación legal repleta de puntos oscuros vaya camino de perpetuar un estado de inseguridad jurídica y económica por el mero hecho de que al Poder legislativo, o a los que tienen iniciativa legislativa, como el Poder Ejecutivo, no se les ocurra poner punto final a la situación añadiendo cuatro o cinco líneas al texto legal". "Esto –se añade- es lo que acontece con la RIC. Con el problema que aquí examinamos y con otros muchos. Ni siquiera tiene desarrollo reglamentario".

Esto es algo que se ha denunciado en numerosas ocasiones desde los diferentes sectores afectados, que han puesto de relieve algo que ofrece difícil contestación: "una regulación legal repleta de puntos oscuros", generadora de un "estado de inseguridad jurídica y económica", que además se perpetúa en el tiempo por no añadir "cuatro o cinco líneas al texto legal", empleando los términos utilizados por el Tribunal canario. En definitiva, esta regulación, en numerosas cuestiones, difícilmente cumple los mínimos exigidos de extensión, determinación y precisión de contenido, que son los que posibilitan la previsibilidad y calculabilidad por parte de los ciudadanos de las consecuencias tributarias de sus actuaciones económicas en este ámbito[6]. Cuando estos mínimos han de ser garantizados desde la perspectiva de los principios de seguridad jurídica y de reserva de ley, también aplicables a esta materia. De ahí que deba ser bienvenida la incorporación de nuevas voces críticas al respecto, en este caso, la del Tribunal Superior de Justicia de Canarias.

Sin embargo, lo que no está claro es la posición que ocupan estas reflexiones en la argumentación del Tribunal, si es que ocupan realmente alguna. Porque una lectura completa y atenta de la sentencia muestra que estas reflexiones no pasan de ser eso, simples reflexiones, que pese a incluirse en una resolución judicial, no se conectan de ningún modo con la argumentación que se utiliza en ella para llegar a un específico resultado interpretativo, que es el determinante del fallo. Por este motivo, quien lee inicialmente el fundamento jurídico en el que se contienen estas referencias al estado de inseguridad jurídica de la normativa reguladora de la RIC puede extraer conclusiones erróneas o engañosas: con estas referencias parecería indicarse que se va a tener en cuenta para la resolución del concreto problema planteado la situación de

[6] C. García Novoa, *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2000, págs. 73 y ss.

oscuridad normativa denunciada, pero sin embargo no se hace así. Sólo más adelante se hace nuevamente una referencia puntual a la seguridad jurídica, pero desde otra perspectiva muy distinta a la que señala aquí, tal como veremos después.

Con este modo de actuar, acompañado de una interpretación correctiva de la norma acudiendo a los criterios finalista y sistemático a la que haremos referencia de inmediato, el Tribunal Superior de Justicia de Canarias no contribuye demasiado a que se ponga fin a esa situación de oscuridad normativa que critica vivamente y que encontraría solución, según él indica, si el "Poder legislativo, o (…) los que tienen iniciativa legislativa, como el Poder Ejecutivo" se les ocurriera "poner punto final a la situación añadiendo cuatro o cinco líneas al texto legal". Y esto es algo que debe destacarse especialmente desde el momento en que el Tribunal canario decide con valentía denunciar desde su posición privilegiada la penosa situación de la normativa reguladora de la RIC. Porque quizá no es después demasiado consecuente con ello.

Más bien, al contrario, con esos modos de proceder, la Sala de lo Contencioso-Administrativo aporta un argumento más para que esa situación normativa no varíe. Porque pese a las evidentes deficiencias del texto legal, que está necesitado indudablemente de diversas modificaciones de relevancia, la superación de las mismas a través de una interpretación en ocasiones demasiado flexible o elástica hace innecesarias, en cierto sentido, dichas modificaciones normativas. Sobre todo desde la perspectiva de lo que ronda por la cabeza de los que tienen en sus manos llevar a cabo tales cambios, que tienen muy en cuenta las consecuencias jurídicas que en la práctica se derivan de cualquier modificación de la legislación. Porque surgirá siempre la duda acerca de si se está ante una verdadera innovación normativa o si se trata únicamente de una norma que aclara o explicita algo que ya se entendía que estaba en la norma anterior, aunque sólo de forma implícita. Lo que es de particular importancia para las actuaciones realizadas bajo la vigencia de la norma antigua[7].

Para que esas reflexiones sobre el estado de inseguridad jurídica de la normativa reguladora de la RIC hubieran servido realmente al Tribunal canario a extraer ciertas consecuencias jurídicas, deberían haber ocupado un determinado lugar en su argumentación: bien entendiendo existentes fundadas dudas de inconstitucionalidad de la norma, por eventual vulneración del principio de seguridad jurídica, además del de reserva de ley; bien partiendo de la constitucionalidad de la ley, en el plano de su interpretación a través de los criterios admitidos en Derecho en el sentido que indicaremos después.

[7] V. M. Sánchez Blázquez, "Bienes de inversión y comprobación por las oficinas liquidadoras del ITPAJD: un paso más en la interpretación del artículo 25 de la Ley 19/1994 (Comentario a la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 16 de diciembre de 2002)",cit., págs. 317-322. Sobre esta cuestión, en relación con las modificaciones del art. 27 de la Ley 19/1994 a través de la Ley 53/2002, S. Miranda Calderín, "Las modificaciones de diciembre de 2002 en la Reserva para Inversiones en Canarias", *Informes AEDAF*, nº 7 (2003), págs. 4-6.

Pero al no ser así, puesto que no se conectan con la argumentación de la sentencia que comienza realmente más adelante, tales reflexiones, insistimos, no dejan de ser simples reflexiones sin consecuencia jurídica alguna. Más allá, claro está, de la exclusión de las sanciones impuestas, ya decidida con anterioridad por el TEAR de Canarias y que el Tribunal Superior de Justicia canario elogia[8].

IV. LA REFERENCIA GENERAL A LA INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS REGULADORAS DE EXENCIONES

Y es que donde realmente comienza la argumentación de la sentencia es después de realizar esas consideraciones generales sobre el estado de inseguridad jurídica de la normativa reguladora de la RIC. En concreto, cuando se hace referencia a la interpretación de las normas reguladoras de las exenciones tributarias, dentro de las cuales la RIC se inserta. Puesto que en esta referencia general a la interpretación de las normas reguladoras de las exenciones tributarias se adelanta ya cuál va a ser el principal elemento interpretativo a considerar y que, como veremos, será decisivo en la solución que da a la problemática suscitada: el criterio finalista o teleológico.

"Acercándonos ya al desenlace de la impugnación que tratamos –se afirma en el primer FJ. 5º-, advertimos que la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo ha mantenido en varias sentencias, que por numerosas excusan de su cita concreta, que en la interpretación de las normas que regulan exenciones, bonificaciones, etc., si su naturaleza es la de ser incentivos fiscales para conseguir el fomento o desarrollo de actividades económicas, realización de inversiones, etc., el criterio fundamental es el de la efectiva y probada consecución de dichos objetivos, que son la causa y fundamento de las mismas, criterio muy destacado dentro de los propuestos por el artículo 3, apartado 1, del Código Civil. Quede claro, pues –añade-, que en la resolución de la cuestión litigiosa descartamos que haya de seguirse una interpretación restrictiva, como pretende la administración, ya que pugna con la finalidad de las normas reguladoras de la deducción por inversiones".

Con esto el Tribunal Superior de Justicia de Canarias hace dos cosas, de manera acertada en nuestra opinión:

-en primer lugar, pone de relieve la relevancia que tiene la interpretación finalista o teleológica en la práctica jurisprudencial del Tribunal Supremo sobre las normas reguladoras de exenciones tributarias; y,

-en segundo lugar, rechaza la teoría, doctrinal y jurisprudencial, de la interpretación restrictiva de las normas reguladoras de las exenciones tributarias, que parece que alegaba la Administración demandada.

[8] No "es comprensible –afirma- que los órganos activos de la Administración tributaria, cuando de la RIC se trata, sancionen a los sujetos pasivos de manera automática, por el simple hecho de ser procedente la regularización tributaria. Afortunadamente, el TEAR así lo ha entendido y ha salido al paso de esta práctica anormal, anulando en casi todos los casos ese plus aflictivo que soportan los empresarios de las Islas Canarias" (FJ. 4º *in fine*).

Y es que, efectivamente, en la interpretación de las normas reguladoras de las exenciones tributarias y, dentro de ellas, de las que regulan incentivos fiscales, suele ocupar un papel protagonista la interpretación finalista o teleológica. Como señala el Tribunal Superior de Justicia de Canarias, existen numerosos ejemplos en la jurisprudencia del Tribunal Supremo de tal proceder[9]. Aunque como es sabido esto ocurre no sólo en las normas de exención, lo que se corresponde con la extendida idea, a partir de lo dispuesto en el propio art. 3. 1 del Código Civil, de que "el espíritu y la finalidad" de la norma sería el auténtico objeto de la interpretación, distinto, por tanto, al resto de elementos mencionados en dicho precepto, que sí serían realmente los criterios o cánones interpretativos[10].

De igual modo, desoyendo la alegación de la Administración demandada, el Tribunal canario rechaza las tesis doctrinales y jurisprudenciales que han defendido una interpretación de las normas tributarias, en concreto, de las que regulan exenciones, a partir de ciertos criterios apriorísticos o predeterminados, uno de los cuales sería el de la interpretación restrictiva. Se trata de una concepción que respondía a la consideración de las exenciones como normas especiales o excepcionales, lo que traería consigo la necesidad de su interpretación restrictiva. Sin embargo, a partir de la naturaleza "normal" de las disposiciones reguladoras de exenciones tributarias, como ocurre con cualquier otra norma tributaria, estas tesis deben rechazarse[11], tal como ha hecho en diversas ocasiones por el propio Tribunal Supremo[12]. De ahí el acierto del Tribunal canario también en esta cuestión.

V. LA INTERPRETACIÓN FINALISTA COMO DETERMINANTE

A) LA INTERPRETACIÓN FINALISTA DEL TRIBUNAL Y SUS ANTECEDENTES

En coherencia con la idea afirmada con anterioridad acerca del importante papel que ocupa el elemento finalista en la interpretación de las normas reguladoras de las exenciones, el Tribunal acude inicialmente a dicho elemento interpretativo para resolver el problema planteado. No sin antes intentar encontrar alguna luz en la Decisión de la Comisión Europea que autorizó la RIC, aunque sea, en opinión del juzgador, sin éxito alguno: "Como era de esperar –afirma en el segundo FJ. 5º-, la Comisión Europea no aclara absolutamente nada la cuestión litigiosa", puesto que sobre ella se limita a decir que "Estos importes deberán materializarse en un plazo de tres años a partir del ejercicio en el cual se haya constituido la reserva". Lo que pone de relieve la tras-

[9] Es el caso, por ejemplo, de la Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de julio de 1997 (*RJ* 1997, 6203), que se refiere a la finalidad de la norma, o la más reciente de 26 de enero de 2001 (*RJ* 2001, 1514), que alude a la "ratio legis".

[10] M. A. Pérez Álvarez, *Interpretación y jurisprudencia. Estudio del artículo 3. 1 del Código Civil*, Aranzadi, Pamplona, 1994, págs. 66 y 69.

[11] Entre otros muchos, E. González García, *La interpretación de las normas tributarias*, Aranzadi, Pamplona, 1997, pág. 61; C. Checa González, *Interpretación y aplicación de las normas tributarias: análisis jurisprudencial*, Lex Nova, Valladolid, 1998, pág. 32.

[12] Puede mencionarse, a modo de ejemplo, la Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de julio de 1999 (*RJ* 1999, 7108).

cendencia que tiene también el Derecho comunitario en la averiguación del sentido y significado de las normas reguladoras de los beneficios fiscales del REF[13].

El elemento finalista sería el que principalmente habría conducido al Tribunal a la conclusión interpretativa que sostiene, algo alejada de la letra de la norma, que es la de que "el plazo de tres años referido en el artículo 27. 4 no incluye simplemente la adquisición del activo de que se trate, sino –salvando supuestos de especial complejidad- comprende también la puesta en funcionamiento del producto final o actividad a la que se orientó la inversión; es decir, requiere que en dicho plazo comience a desplegar sus efectos el elemento destinado a mejorar la actividad empresarial del sujeto pasivo".

En efecto, "(e)sta conclusión –afirma después el Tribunal- se acomoda plenamente a los objetivos que persigue la figura de la RIC, encuadrada en un bloque de incentivos destinados a "promover actividades generadoras de empleo o que acreciente la competitividad interior y exterior de las empresas …" y destinada a que "los empresarios … puedan acceder a cotas importantes de ahorro fiscal como contrapartida a su esfuerzo inversor", tal y como establece la Exposición de Motivos de la Ley 14/1994, de donde se desprende su inaplicabilidad a aquellas entidades, como la de autos, que sin causa justificada no pone en funcionamiento en el plazo legal el elemento con capacidad para producir el efecto dinamizador de la economía canaria que se pretende incentivar".

"Mantener otra tesis –se añade- llevaría consigo el riesgo de transformar la RIC en una medida que favorezca exclusivamente la especulación de los empresarios, con fines estrictamente particulares y, por tanto, ajenos al interés público que en mayor o menor medida tiene que estar presente cuando del establecimiento de beneficios fiscales se trata" (FJ. 5º).

Habrían sido, por tanto, en palabras de la Sala, "los objetivos que persigue la figura de la RIC", "el esfuerzo inversor" de los empresarios canarios, "el efecto dinamizador de la economía canaria que se pretende incentivar" o el "interés público que en mayor o menor medida tiene que estar presente cuando del establecimiento de beneficios fiscales se trata", que no coincide con la "especulación de los empresarios, con fines estrictamente particulares", los que habrían contribuido a dotar de un contenido específico al presupuesto de hecho a que se condiciona la aplicación de este beneficio fiscal. Aquí, en concreto, para entender también exigible dentro del plazo de tres años previsto en el art. 27. 4 de la Ley 19/1994 la entrada en funcionamiento del activo y no simplemente su adquisición.

El recurso al criterio finalista ya había estado presente de un modo muy similar en las soluciones dadas a esta problemática por la Comisión constituida para analizar los pro-

[13] Por todos, M. Pascual González, *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.

blemas derivados de la aplicación de la RIC, la Dirección General de Tributos y el TEAR de Canarias. En particular, este último había sido especialmente claro a este respecto al afirmar en numerosas ocasiones que "parece razonable entender que, salvo determinados casos de inversiones complejas, ésta [la entrada en funcionamiento] debe producirse dentro del plazo máximo legal fijado para su adquisición, si no se quiere vaciar a éste de contenido abriéndose una importante vía para dilatar "sine die" la inversión real y productiva de la Reserva, en contra de su finalidad"[14].

B) LA INTERPRETACIÓN FINALISTA DEL TRIBUNAL Y SUS PELIGROS: ¿ESTAMOS EN PRESENCIA DE UNA INTERPRETACIÓN ECONÓMICA?

La interpretación finalista es, en efecto, una interpretación estrictamente jurídica. Incluso, como antes indicábamos, suele entenderse que es el espíritu y finalidad de la ley lo que constituye el auténtico objeto de la interpretación, y no un simple criterio o canon interpretativo más. Pero esta interpretación finalista tiene sus peligros. Sobre todo cuando los fines que se toman en consideración para averiguar el sentido de la norma son de carácter económico. Esto es lo que ocurre en gran medida en las normas tributarias y sucede de forma particularmente evidente en las normas reguladoras de los beneficios fiscales. Y es que, en efecto, estas normas suelen responder a ciertas finalidades económicas. Así ocurre precisamente con la normativa reguladora de la RIC[15].

Los peligros que tiene la consideración de la realidad económica subyacente a las normas tributarias se pusieron de relieve de modo muy acusado con la que se denominó interpretación económica. Una de sus versiones adquirió cobertura normativa en la Ordenanza Tributaria alemana de 1919, en cuyo artículo 4 se previó que "al interpretar las normas tributarias hay que tener en cuenta su finalidad, su significado económico y la evolución de las circunstancias". Con la denominada interpretación económica se posibilitaba interpretar las normas tributarias atendiendo más que a su tenor literal a las finalidades económicas que se perseguían con ellas. Esto significaba fundamentalmente que a pesar de que la norma tributaria utilizara determinados términos jurídicos para describir ciertas operaciones, se podía entender incluida dentro de

[14] Casi la totalidad de las Resoluciones del TEAR de Canarias que se enfrentan a esta problemática utilizan esta misma argumentación, con unos u otros añadidos. Es el caso de las Resoluciones de 24 de abril de 2001 (en *Resoluciones*..., pág. 287), de 21 de septiembre de 2001 (en *Resoluciones*..., pág. 251), dos de 20 de febrero de 2002 (en *Resoluciones*..., págs. 157 y 271), de 28 de junio de 2002 (en *Resoluciones*..., pág. 362), de 10 de julio de 2002 (en *Resoluciones*..., pág. 369), de 27 de noviembre de 2002 (en *Resoluciones*..., pág. 302), dos de 25 de febrero de 2003 (en *Resoluciones*..., págs. 376 y 381), de 30 de junio de 2003 y de 24 de septiembre de 2003.

[15] Como ha señalado el profesor F. Clavijo Hernández., "Algunos problemas de la materialización de la Reserva para Inversiones en Canarias", *Informes AEDAF*, nº 30 (2000), pág. 1, "en los incentivos fiscales a la inversión en Canarias, y en especial en la RIC, el subsuelo económico está más cerca de la superficie que en ningún otro sector del Derecho Tributario Especial de Canarias. No conviene, sin embargo, exagerar esa preponderancia económica, confundiendo el aspecto económico con el jurídico, porque el objeto de la ciencia jurídica son siempre las normas y no las leyes económicas. Para el jurista el núcleo de su análisis (…) ha de ser esencialmente jurídico, aun cuando huya del puro dogmatismo y de las construcciones abstractas predeterminadas por la solución que se busca".

la misma otras operaciones, que pese a no tener la forma o ropaje jurídico mencionado en dicha norma, tuvieran un mismo contenido económico[16].

Esta concepción, sin embargo, fue rechazada implícitamente por la Ley General Tributaria española de 1963, que no acogió en su artículo 23 la inicial redacción del Proyecto de Ley en el que se preveía que "Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a los criterios admitidos en derecho y teniendo en cuenta su finalidad económica y los principios de justicia que las inspiran"[17]. Tampoco en la nueva Ley General Tributaria queda rastro alguno de dicha teoría[18]. No obstante, la doctrina tributarista española ha puesto de relieve cómo en ocasiones en la aplicación administrativa, confirmada a veces por los Tribunales Económico-Administrativos y jurisdiccionales, se ha hecho en el fondo un uso inadmisible de este extraño, ajurídico y peculiar método interpretativo[19].

Desde nuestro punto de vista, la utilización que se hace de la interpretación finalista en este supuesto de la entrada en funcionamiento, aunque no coincida exactamente con lo que suele entenderse como interpretación económica, constituye un fenómeno muy similar. Lo que no es extraño si se tiene en cuenta que la interpretación económica se ha pretendido reconvertir en una interpretación teleológica o finalista. Por este motivo, las mismas críticas y reparos que se han señalado respecto de aquel modo de interpretar las normas tributarias podrían ser trasladables al cuestionable uso que se ha hecho de la interpretación finalista en el ámbito de la RIC en relación con el problema aquí afectado, lo que también podría decirse de otros en los que se ha seguido una técnica muy similar.

En la problemática suscitada en esta sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias lo que se hace es enunciar los elementos específicos del supuesto de hecho normativo del beneficio fiscal, atendiendo a la finalidad económica que éste pretende. Y se lleva a cabo tal tarea yendo más allá de lo que muestra el tenor literal de la norma. En concreto, puesto que la finalidad de la norma es lograr una "inversión real y productiva" en palabras del TEAR de Canarias, el requisito temporal de los tres años previsto por la literalidad de la norma exclusivamente para la "adquisición de activos fijos" alcanzaría también a su entrada en funcionamiento. Se amplían así los requisitos a que está condicionada la aplicación de este beneficio fiscal (también lo es la entrada en funcionamiento del activo en el plazo de tres años), trayendo

[16] Entre otros, C. Palao Taboada, "Economía y Derecho en la aplicación de las leyes tributarias", en *Crónica Tributaria*, nº 73 (1995), págs. 71-72; E. González García, *La interpretación de las normas tributarias*, cit., págs. 63 y ss; F. Romero García, "La interpretación de las normas tributarias: art. 23. 1º y 2º de la LGT", en *Revista Técnica Tributaria* , nº 35, pág. 111.

[17] "Las normas tributarias se interpretarán –disponía el art. 23 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria- con arreglo a los criterios admitidos en Derecho".

[18] "Las normas tributarias se interpretarán –dispone el art. 12 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria- con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil".

[19] Por todos, E. González García, *La interpretación de las normas tributarias*, cit., págs. 63 y ss; R. Falcón y Tella, "Negocio indirecto y fraude de ley", en *Quincena Fiscal*, nº 6, 1995, pág. 5.

consigo consiguientemente la reducción de su ámbito: habrá supuestos de la realidad a los que por incumplir este "nuevo" requisito no podrá aplicarse la norma exoneradora.

A esta interpretación finalista, en nuestra opinión, pueden atribuirse las mismas críticas que se han hecho a la interpretación económica. ¿Acaso no es cierto que con este tipo de interpretación se abre paso a la inseguridad jurídica, desde la perspectiva antes mencionada de la previsibilidad y calculabilidad de las consecuencias de las actuaciones económicas afectadas por las normas tributarias? ¿No son evidentes con este actuar los riesgos de que se produzca una cierta arbitrariedad y subjetividad en la interpretación de las normas tributarias? ¿No se está llegando con ello a una sustitución, pura y simple, de la voluntad del legislador por la voluntad del intérprete? ¿No se corre el riesgo con este modo de proceder de que la Administración tributaria interprete la norma en el sentido que facilite en mayor medida y haga más cómoda su siempre difícil tarea comprobadora?

El elevado grado de flexibilidad en la interpretación de la norma que se genera con esta consideración de la finalidad económica perseguida con ella se pone de relieve con la matización que se hace al mismo tiempo de la vigencia general de ese plazo de tres años para la entrada en funcionamiento. Porque ese plazo de tres años para la entrada en funcionamiento, que estaría fundamentado en la finalidad a que sirve el beneficio fiscal, de acuerdo con esta interpretación, no sería un plazo absoluto y exigible en todos los casos. Porque dicho plazo tendría su excepción, según afirma inicialmente el Tribunal canario, en los "supuestos de especial complejidad" (segundo FJ. 5º) o en aquellos otros, como parece desprenderse de lo señalado por la Sala más adelante, en que se pudiera "imputar a terceros el retraso (…)" (FJ. 7º). Tratándose de una excepción que encontraría su fundamento, a su vez, aunque no se diga expresamente en esta sentencia, en la finalidad de la norma. Y es que "en determinados casos puede resultar materialmente imposible cumplir tal exigencia temporal por causas objetivas y ajenas a la voluntad del sujeto pasivo. Cuando esto ocurra no podrá exigirse que los activos fijos entren en funcionamiento antes de transcurrido el plazo general de tres años, pues no sería acertado interpretar que la Ley haya querido excluir del beneficio de la RIC a las grandes inversiones, o a las más complejas: por el contrario, la realidad económica de Canarias demanda una singular atención a las mismas"[20].

Sin embargo, ¿quién debe decidir a qué actuaciones económicas, de más o menos dimensión o complejidad, debe aplicarse o no el beneficio fiscal? ¿no es el legislador el que por exigencias del principio de reserva de ley debe tomar estas decisiones? ¿no es

[20] *Informe de la Comisión para el análisis de los problemas de aplicación de la Reserva para Inversiones en Canaria*, cit., pág. 41.

ello exigible también desde la óptica del principio de seguridad jurídica, que reclama que los afectados por la norma puedan prever las consecuencias jurídicas de sus actuaciones económicas, lo que es especialmente importante en los incentivos fiscales que pretenden fomentar determinadas conductas[21]? Si el legislador no ha previsto expresamente en la norma determinados requisitos objetivos o matizaciones a los mismos, ¿es admisible que el intérprete deduzca unos y otras de la norma?

Parece claro que es el legislador el que debe tomar esas decisiones recogiendo en la norma con suficiente precisión las actuaciones económicas a las que vincula el efecto desgravatorio. Al intérprete corresponde después, pura y simplemente, aplicar dicha norma, sin indagar de nuevo en unas realidades o finalidades económicas que aunque presentes en la mente del legislador habrían adquirido ya una u otra configuración normativa. En definitiva, "desde el momento en que estas realidades se incorporan al mundo del derecho y se integran en una norma jurídica, es esta última la que cuenta. Lo que el intérprete "interpreta" es una norma, no las motivaciones, finalidades o pretextos que sin aflorar a la superficie de la norma aparecen sumergidos en la misma"[22].

C) LA INTERPRETACIÓN FINALISTA DEL TRIBUNAL Y SUS LÍMITES: EL TENOR LITERAL DE LA NORMA

Pero es que, además, y esto es algo implícito a lo señalado hasta ahora, la interpretación finalista tiene sus límites. Y un límite de gran trascendencia lo constituye el propio tenor literal de la norma. No puede desconocerse la relevancia que tiene el elemento gramatical respecto a los demás elementos interpretativos. Ello en el sentido de que la consideración del significado propio de las palabras de la norma, de acuerdo a lo previsto en el art. 3. 1 del Código Civil, constituye el punto de partida de la labor hermenéutica. El empleo de los demás criterios interpretativos, por tanto, debe hacerse desde la literalidad del precepto a interpretar[23].

La importancia que tiene el elemento literal en la interpretación de las normas, además, queda aún más resaltada cuando se está en un ámbito en el que rige el princi-

[21] "Lo característico del incentivo –señala M. T. Soler Roch, *Incentivos a la inversión y justicia tributaria*, Civitas, Madrid, 1983, págs. 54-55- es (...) la utilización del beneficio fiscal en cualquiera de sus modalidades, para el estímulo de una conducta o actuación en el terreno económico o social (...)". En la misma línea, P. M. Herrera Molina., *La exención tributaria*, Colex, Madrid, 1990, pág. 57, para el que incentivos tributarios "son aquellas exenciones configuradas de tal modo que estimulan la realización de una determinada conducta". En ellos –continúa más adelante-, "el hecho imponible exento se configura de tal modo que constituye una actividad. El fin que la ley persigue es estimular que se lleve a cabo".

[22] F. J. Fernández Ordóñez, "La interpretación de las normas tributarias", en *XII Semanas de Estudios de Derecho Financiero*, Madrid, 1964, págs. 201 y ss. En la misma línea, E. González García, *La interpretación de las normas tributarias*, cit., pág. 67, cuando señalaba que "como juristas, no nos importa la realidad económica, sino en cuanto realidad económica normativizada. Es decir, importa la estructura y contenido jurídico de la norma, no la realidad contemplada. Un jurista no puede desconocer su fundamental dependencia de la letra de la ley. Lo que equivale a decir que, con esa premisa, poco valor tiene la referencia al significado económico de las normas".

[23] M. A. Pérez Álvarez, *Interpretación y jurisprudencia*, cit., pág. 68.

pio de reserva de ley. Es cierto que este principio, en la materia tributaria en general (arts. 31. 3 y 133. 1 de la Constitución) y en el ámbito de los beneficios fiscales en particular (art. 133. 3 del Texto Constitucional), se entiende con carácter relativo, alcanzando únicamente a los elementos esenciales. Pero también lo es que dentro de dichos elementos esenciales se incluiría claramente un requisito temporal objetivo como sería el de la debida entrada en funcionamiento del activo en un plazo de tres años. Cuando, sin embargo, el tenor literal de la norma prevé únicamente un plazo de tres años para su adquisición. Por tanto, situados en el plano aplicativo del que tiene en sus manos la posibilidad de interpretar, sea la Administración o el juez, y como ha sido puesto de relieve con acierto, "debe garantizarse que la potestad interpretativa quede encauzada dentro del ámbito definido por la ley tributaria, pues de otro modo se estaría abriendo una enorme brecha en la reserva de ley, permitiendo a la Administración [en el caso de que sea ésta la que interprete, añadimos nosotros] penetrar libremente en el campo acotado por ésta"[24].

No puede desconocerse, de todos modos, que la existencia de un plazo de tres años para la entrada en funcionamiento del activo se ha fundamentado también en ocasiones desde la propia literalidad del apartado 4º del art. 27 de la Ley 19/1994. No es el caso de la sentencia objeto de comentario, que no hace referencia a esta idea en ningún momento, pero no por ello puede dejar de ser objeto de nuestra atención teniendo en cuenta la trascendencia que ocupa el elemento literal, según acabamos de justificar. Tampoco había hecho referencia a este argumento normalmente el TEAR de Canarias hasta mediados de 2002, y esto es importante señalarlo, puesto que solía partir de que "la Ley guarda silencio respecto al plazo máximo de entrada en funcionamiento de la inversión", sin perjuicio que luego extrajera dicha exigencia a partir de la interpretación finalista de la norma antes mencionada[25].

Pero la literalidad de la norma sí se ha empleado otras veces para defender la existencia de un plazo de tres años para la entrada en funcionamiento. Así, además del TEAR de Canarias en Resoluciones más recientes[26], la Comisión para el análisis de los problemas de la aplicación de la RIC planteaba esta problemática en conexión con el tenor literal del precepto: "El apartado a) del artículo 27. 4 de

[24] J. A. Sánchez Pedroche, "La Reserva para Inversiones en Canarias", en *Revista de Contabilidad y Tributación* , nº 256 (2004), pág. 84.

[25] Resoluciones del TEAR de Canarias de 24 de abril de 2001 (en *Resoluciones…*, pág. 287), de 21 de septiembre de 2001 (en *Resoluciones…*, pág. 251), dos de 20 de febrero de 2002 (en *Resoluciones…*, págs. 157 y 271), de 28 de junio de 2002 (en *Resoluciones…*, pág. 362) y una de 25 de febrero de 2003 (en *Resoluciones…*, pág. 381). Aunque en algunas de ellas también se señalaba, en el análisis de las sanciones impuestas, que "en el proceso inversor pueden distinguirse tres fases o momentos, que temporalmente pueden o no coincidir: la compra del activo fijo, su entrega o si se quiere puesta a disposición (…) y finalmente su entrada en funcionamiento, no estando claro en la Ley a qué fase de las tres debe vincularse el plazo máximo que en la misma se fija".

[26] Efectivamente, en Resoluciones del TEAR de Canarias más recientes sobre esta misma problemática pueden observarse algunos cambios. Así, se busca también apoyo en el tenor literal del art. 27. 4 de la Ley 19/1994: "Aunque la delimitación explícita del plazo máximo de entrada en funcionamiento de la inversión no es tan diáfana en el precepto legal (carente además de

la Ley 19/1994 –se afirmaba- exige, para considerar adecuada la materialización de la RIC en la adquisición de activos fijos, que éstos estén "*…situados o recibidos en el archipiélago canario, utilizados en el mismo y necesarios para el desarrollo de actividades empresariales del sujeto pasivo…*", sin que sea unánime –se añadía- la interpretación sobre el momento en el que debe verificarse el cumplimiento de tales requisitos"[27]. En una línea similar, la Dirección General de Tributos se enfrentaba a esta cuestión desde la perspectiva del plazo dentro del cual los activos fijos habían de cumplir las condiciones establecidas en la norma, especialmente el ser utilizados en el archipiélago canario al servicio de una actividad económica del sujeto pasivo, lo que exigía, según se señalaba, su efectiva puesta en funcionamiento[28]. Y en todos estos casos se concluía, a partir del tenor literal de la norma así entendido, que la entrada en funcionamiento debía producirse antes de la finalización del plazo máximo de tres años contemplado en la norma legal. Aunque esta regla general no fuera aplicable a determinados supuestos excepcionales.

Sin embargo, es cuando menos discutible, desde nuestro punto de vista, esa conexión que se hace entre la utilización del activo en el archipiélago canario ("utilizados en el mismo"), entendida como equivalente a su puesta en funcionamiento, con el plazo de tres años previsto por la norma para su adquisición. Parece más bien, por el contrario, que el precepto se limita a prever un plazo de tres años para la adquisición del activo fijo, sin más, sin perjuicio de que dicho activo, sin referencia a elemento o requisito temporal fijo o taxativo alguno, deba situarse, recibirse y utilizarse (entendido esto último, si se quiere, como que entre en funcionamiento) en el archipiélago canario. El aspecto con el que deberían conectarse esos requisitos ("situados", "recibidos", "utilizados"), dado el tenor literal de la norma, sería, por tanto, el espacial ("en el archipiélago canario"), y no el temporal ("en el plazo máximo de tres años"), que se refiere únicamente, en lo que aquí interesa, a la adquisición de los activos[29].

D) OTROS ARGUMENTOS A CONSIDERAR NO EMPLEADOS POR EL TRIBUNAL

Además, la conclusión interpretativa de entender que no existiría un plazo fijo y taxativo de tres años para la entrada en funcio-

desarrollo reglamentario) –se afirma-, la constancia en el tenor literal de la antes transcrita letra a) del artículo 27.4 de la Ley 19/1994 de la expresión "utilizados" se ha de entender referida al mismo ámbito temporal antes señalado". Esto se hace en las Resoluciones de 10 de julio de 2002 (en *Resoluciones*…, pág. 369), de 27 de noviembre de 2002 (en *Resoluciones*…, pág. 302), una de 25 de febrero de 2003 (en *Resoluciones*…, pág. 376), de 30 de junio de 2003, de 24 de septiembre de 2003.

[27] *Informe de la Comisión para el análisis de los problemas de aplicación de la Reserva para Inversiones en Canaria*, cit., pág. 40.

[28] Contestaciones a consultas de 25 de abril de 2001 (*Normacef fiscal*, NFC012831) y de 13 de octubre de 2003 (*Normacef fiscal*, NFC018464).

[29] Como señala el profesor F. Clavijo Hernández, "Algunos problemas de la materialización de la Reserva para Inversiones en Canarias", cit., pág. 5, "lo que exige la Ley no es que el bien esté en funcionamiento en el plazo de los tres años de la materialización, sino que sea utilizado en el archipiélago".

namiento que se deriva de modo natural y no forzado del tenor literal de una norma que, como había reconocido reiteradamente el TEAR de Canarias, "guarda silencio respecto al plazo máximo de entrada en funcionamiento de la inversión", se vería confirmada acudiendo a otros parámetros interpretativos. No son empleados directamente por el Tribunal canario en esta sentencia en el sentido que señalaremos, aunque sí se hace una referencia incidental a los mismos.

En primer lugar, desde la óptica de la interpretación que hace la Comisión Europea de la norma reguladora de la RIC en la Decisión de 16 de diciembre de 1997 que autorizó este beneficio fiscal. El Tribunal Superior de Justicia de Canarias, como vimos, acude acertadamente a esta norma, pero concluye que "(c)omo era de esperar, la Comisión Europea no aclara absolutamente nada la cuestión litigiosa. Sobre ella se limita a decir –se añade- que "Estos importes deberán materializarse en un plazo máximo de tres años a partir del ejercicio en el cual se haya constituido la reserva".

Sin embargo, desde nuestro punto de vista, con este contenido de la Decisión sí que se aportan ciertos elementos de juicio relevantes para la averiguación del sentido de la norma interna. Puesto que con ella se vuelve a confirmar su tenor literal en el que el plazo de tres años sólo se refiere a la adquisición de los activos y no a su entrada en funcionamiento. Porque en el plazo de tres años previsto por la norma "(e)stos importes deberán materializarse", que es el mismo término empleado en el párrafo primero del apartado 4º de art. 27 de la Ley 19/1994 para referirse genéricamente a las distintas inversiones que menciona después específicamente en las diferentes letras de dicho precepto, que han de realizarse en el plazo de tres años. En lo que aquí nos interesa, a la "adquisición de activos fijos", y no a su entrada en funcionamiento.

Y esta conclusión interpretativa quedaría confirmada, en segundo lugar, a partir de una interpretación sistemática del art. 27. 4 de la Ley 19/1994 en relación con la regulación general existente en el momento de promulgación de dicha Ley en materia de incentivos fiscales a la inversión. Concretamente, con el art. 218 del Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, por el que se aprobó el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. Puesto que este precepto, desarrollando el art. 26 de la Ley del Impuesto, sí que dotaba de relevancia de forma expresa al momento de la entrada en funcionamiento: "Las inversiones en activos fijos materiales que den derecho a la deducción por inversiones se entenderán realizadas en el período impositivo en que entren en funcionamiento" (apartado 1º). Y se preveían también determinados supuestos excepcionales en los que no se seguía esta regla general: el de las inversiones en investigaciones mineras (apartados 2º y 4º), que se entendían efectuadas en el ejercicio en el que se materializara el coste respectivo (cuando se realizaran directamente por el sujeto pasivo) o en el ejercicio en el que se firmara el contrato (cuando se contratara su realización con terceros, que en los casos en los que el contrato era de duración superior a dos años tenía a su vez otra regla especial); y, el de los casos en que el plazo transcurrido entre el encargo en firme de los bienes y la recepción efectiva por la Sociedad o el plazo de pago de la inversión fuera superior a dos años, pudiendo

entonces computarse la deducción en los períodos impositivos en que se realizaran los pagos (apartado 3º)[30].

Por tanto, la falta de referencia expresa en el art. 27. 4 de la Ley 19/1994 a la entrada en funcionamiento, a diferencia de aquel otro precepto, confirma nuevamente que no cabría entender existente dicho requisito temporal[31]. La conexión que hace el Tribunal Superior de Justicia de Canarias entre estas dos regulaciones, sin embargo, le lleva a la conclusión contraria, como veremos después.

E) ¿PUEDE ENTONCES NO ENTRAR EN FUNCIONAMIENTO EL ACTIVO ADQUIRIDO?

No significa lo anterior, sin embargo, que pueda admitirse un aplazamiento "sine die" de la entrada en funcionamiento del activo o, simplemente, que éste pueda no entrar en funcionamiento en ningún momento. El tenor literal de la norma, confirmado por la Decisión de la Comisión Europea que autorizó la RIC y por su interpretación sistemática con el art. 218 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades de 1982, únicamente nos conduce a sostener que no existe un plazo de tres años para la entrada en funcionamiento del activo. Pero no que el activo adquirido pueda no entrar en funcionamiento.

El que los activos adquiridos deban entrar en funcionamiento, aunque no necesariamente en el plazo de tres años previsto por la norma para su adquisición, se deriva, como veremos después, del apartado 5º del art. 27, que exige que se mantengan en funcionamiento durante un plazo de cinco años. Y se deriva, sobre todo, y este el aspecto que ahora quiere destacarse, de que esos activos, dejando a un lado aquellos que contribuyan a la protección y mejora del medio ambiente, deben ser "necesarios para el desarrollo de actividades empresariales del sujeto pasivo" [art. 27. 4 a)].

Así se puso de relieve en uno de los primeros estudios sobre la RIC: "la Ley 19/1994 –se señalaba- no ha establecido plazo alguno para que el elemento una vez adquirido entre en funcionamiento". Sin embargo, "en casos extremos de inactividad – se añadía después- se podría argumentar que la materialización de la RIC no cumple con las exigencias del artículo 27, ya que el activo no es "necesario para el desarrollo de actividades empresariales",

[30] El art. 220. 4 del Reglamento del IS preveía otra excepción a esta regla general para las inversiones realizadas en régimen de arrendamiento financiero: el momento de aplicación de la deducción era el período impositivo en que el arrendatario tuviera la posesión material del bien, aunque éste no hubiera entrado todavía en funcionamiento. De igual modo, las Leyes de Presupuestos Generales del Estado venían previendo desde la relativa al año 1984 otra excepción a aquella regla general, puesto que cabía aplicar la deducción no en el ejercicio de puesta en funcionamiento sino en uno posterior en el que se hubieran obtenido beneficios, permitiendo así diferir la aplicación de la deducción. Así lo pone de relieve T. García Luis, *Impuesto sobre Sociedades. Desgravaciones por inversión y por creación de empleo*, Lex Nova, Valladolid, 1990, págs. 328-330.

[31] También acude a la normativa general sobre la deducción para inversiones llegando a la misma conclusión interpretativa S. Miranda Calderín, "Reserva para Inversiones en Canarias: discrepancias con la Administración", en *Revista Técnica Tributaria*, nº 48 (2000), pág. 43.

en cuanto no ha sido utilizado en el proceso productivo"[32].

Y es que, en efecto, en nuestra opinión, el activo ha de adquirirse en el plazo de tres años previsto por la norma. Ésta no exige, sin embargo, que en dicho plazo el activo entre en funcionamiento. Sí exige la norma, no obstante, que ese activo sea necesario para el desarrollo de actividades empresariales del sujeto pasivo, lo que significa que dicho activo debe utilizarse en dichas actividades empresariales, pues de lo contrario no sería necesario para las mismas. Y ante la inexistencia de un plazo explícito general para la entrada en funcionamiento, solución expresamente querida por la norma en atención a la diversidad de situaciones que pueden producirse en la práctica, podría deducirse que dicha entrada en funcionamiento habría de producirse en el plazo que resulte lógico y razonable en cada caso. Para lo cual deberían tenerse en cuenta las características o naturaleza de la actividad de que se trate y las circunstancias del caso concreto. Sería en este contexto de inexistencia de un plazo general de tres años para la entrada en funcionamiento, y no en el de un plazo obligatorio que admite excepciones, en el que podrían tomarse en consideración algunas de las circunstancias mencionadas por el Tribunal canario para excepcionar la exigencia general del plazo de tres años: la complejidad o el que se pueda imputar a terceros el retraso.

Es cierto que la debida regularización administrativa de las situaciones tributarias por incumplimiento del requisito de la necesidad del activo para el desarrollo de actividades empresariales en casos de excesivo retraso en su puesta en funcionamiento en el sentido indicado es una tarea complicada. Mucho más complicada, desde luego, que la regularización a llevar a cabo por el mero hecho de que el activo no haya entrado en funcionamiento en un plazo de tres años, como efectivamente está ocurriendo en la práctica. La inexistencia de un plazo de entrada en funcionamiento, por otra parte, podría conducir a que se plantearan dudas acerca del momento de inicio del cómputo del plazo de prescripción del derecho a liquidar en relación con la comprobación del requisito de la necesidad del activo en el sentido indicado. Es desde esta óptica, en nuestra opinión, desde la que han de entenderse las afirmaciones del Tribunal Superior de Justicia de Canarias acerca de la inseguridad jurídica que se crea con la conclusión interpretativa, defendida por la actora y que rechaza, de que no existiría ese plazo de tres años para la entrada en funcionamiento[33].

Sin embargo, ha sido el propio legislador el que ha previsto esta regulación normativa. Hemos señalado ya los argumentos fundamentales que permiten sostener la

[32] F. Clavijo Hernández y M. Beltrán Bueno, "La Reserva para Inversiones en Canarias", en *Revista de Contabilidad y Tributación* , nº 146 (1995), pág. 29.

[33] Refiriéndose a la conclusión defendida por la actora de que "no existe plazo alguno para la entrada en funcionamiento de la mejora en que consiste la inversión realizada" señala que "no tiene sentido, como muy bien advierte el TEAR, en función de la inseguridad jurídica que crearía" (segundo FJ. 5º).

interpretación de que no existiría un plazo general de tres años para la entrada en funcionamiento. Como hemos justificado, no creemos que pueda el aplicador del Derecho corregir a través de la interpretación unas previsiones normativas que puedan considerarse equivocadas o erróneas. Además, aquella inseguridad jurídica que acabamos de mencionar y que se derivaría, en opinión del Tribunal, de la falta de este plazo para la entrada en funcionamiento no es mucho mayor que la existente con la interpretación que defiende la existencia de un plazo de tres años, pero que tampoco es taxativo al admitir excepciones. No es muy distinta la necesidad de apreciar en cada caso concreto la concurrencia de esas circunstancias excepcionales que permitirían evitar la aplicación del plazo de tres años a la de verificar, según la interpretación que propugnamos, la necesidad o no del activo para la actividad empresarial del sujeto pasivo atendiendo al momento de entrada funcionamiento.

De ahí que el propio Tribunal de Justicia de Canarias, tras mencionar esa inseguridad jurídica que se derivaría de la interpretación que rechaza, no pueda dejar de reconocer lo siguiente, aunque lo haga sin extraer consecuencia jurídica alguna en la sentencia: "aunque en el contexto de una regulación como la que establece el REF de Canarias, en la que se ha entronizado precisamente la inseguridad jurídica, no sería tampoco motivo de sorpresa" (segundo FJ. 5º).

VI. EL APOYO ADICIONAL EN UNA INTERPRETACIÓN SISTEMÁTICA CON EL APARTADO 5º DEL ART. 27 DE LA LEY 19/1994

El Tribunal refuerza la conclusión interpretativa anterior con una interpretación sistemática del apartado 4º del art. 27 de la Ley 19/1994 en relación con el apartado 5º de dicho precepto: "En la conclusión alcanzada –se añade en el mismo segundo FJ. 5º- tiene también destacada importancia la norma contenida en el artículo 27. 5 de la Ley 19/94, ya que al disponer que los elementos en que se materialicen la inversión deberán estar en funcionamiento durante al menos 5 años, salvo que su vida útil fuera inferior, implícitamente está exigiendo la existencia de una fecha que constituya el "dies a quo" de ese plazo de cinco años, lo que descarta absolutamente la interpretación que postula la actora y que, en síntesis, no es otra que considerar que no existe plazo alguno para la entrada en funcionamiento de la mejora en que consiste la inversión realizada". Lo que guarda relación con lo afirmado al principio, tal como se vio con anterioridad, de que "la polémica que la cuestión ha suscitado tiene en parte su origen en este último precepto (art. 27. 5), que al incluir la expresión "funcionamiento", que no se emplea en el art. 27. 4, ha llevado a la Administración tributaria y a los órganos económico-administrativos a considerar que el elemento objeto de la inversión tiene que entrar en funcionamiento (dando lugar así a lo que el TEAR llama "producto inmobiliario final") en el plazo de tres años previsto en el número 4 del artículo 27" (FJ. 3º).

Este argumento había sido empleado ya por el TEAR de Canarias en diversas Resoluciones recientes, cuando refiriéndose al plazo de tres años para la entrada en funcio-

namiento que entendía preveía la norma señalaba que "así parece desprenderse de lo dispuesto en el apartado 5 del artículo 27 según el cual se exige que la Inversión "permanezca en funcionamiento en la empresa del mismo sujeto pasivo durante cinco años como mínimo o durante su vida útil si fuera inferior..." con lo cual, obviamente se necesita un "dies a quo" a partir del cual comience a computarse el plazo"[34].

No podemos estar de acuerdo, sin embargo, con este argumento. El art. 27 de la Ley 19/1994 prevé distintos requisitos para la aplicación del beneficio fiscal, que componen el presupuesto de hecho de la disposición exoneradora. Estos requisitos pueden clasificarse en varios grupos desde la óptica temporal, es decir, desde la perspectiva del momento en el que han de entenderse cumplidos, formando así un presupuesto de hecho complejo[35]. Existen unos relativos a la dotación, que normalmente habrán de estar cumplidos en el momento de presentarse la autoliquidación del ejercicio en que se aplica el beneficio fiscal. Otros requisitos, por el contrario, pueden ser cumplidos en momentos temporales posteriores, señalando aquel precepto dos fechas límite, referidas, cada una de ellas, a dos grupos de requisitos distintos: una primera, de tres años, que afecta a la materialización de las cantidades dotadas, que la norma conecta literalmente, en lo que aquí interesa, con la "adquisición de los activos fijos", y no con su entrada en funcionamiento; y, una segunda, de cinco años, que se refiere, en lo que ahora nos afecta, a que el activo adquirido se mantenga en funcionamiento.

Centrándonos en este último requisito, si existe un plazo de cinco años, como es obvio, ha de haber un "dies a quo", es decir, una fecha a partir de la cuál se iniciará el cómputo de dicho plazo. Y como se trata de un plazo que se refiere al mantenimiento del activo en funcionamiento, dicha fecha será indudablemente el momento en que el activo entre en funcionamiento. Pues bien, esto es realmente lo único que puede deducirse de las previsiones del apartado 5º del art. 27 de la Ley 19/1994.

Desde esta óptica se confirma la idea de que la Ley quiere que el activo entre en funcionamiento (aunque no prevea un plazo de tres años para que lo haga) y que, además, se mantenga en funcionamiento en un determinado plazo (de cinco años). Pero lo que no constituye una consecuencia necesaria de la previsión de un plazo para que el activo adquirido se mantenga en funcionamiento es que el "dies a quo" deba conectarse con el "dies ad quem" del otro grupo de requisitos, los relativos a la materialización. De modo que el plazo de tres años afecte a la entrada en funcionamiento. Porque ese plazo de tres años se refiere a la adquisición del activo, no a su puesta en funcionamiento[36].

[34] Resoluciones del TEAR de Canarias de 27 de noviembre de 2002 (en *Resoluciones*..., pág. 302), una de 25 de febrero de 2003 (en *Resoluciones*..., págs. 376), de 30 de junio de 2003 y de 24 de septiembre de 2003.

[35] P. M. Herrera Molina, *La exención tributaria*, cit., págs. 246-248.

[36] En esta línea, S. Miranda Calderín y J. A. Dorta Velázquez, *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, pág. 318, emplean otro argumento para defender la inexistencia de un plazo de tres años para la entrada en funcionamiento: el de que "ya se encarga el propio artículo de penalizar la tardanza de la entrada en funcionamiento, al tener que permanecer los elementos en el patrimonio de la empresa cinco años a partir de ese momento"..

Además, el que se trata de cosas distintas, la adquisición del activo, para la que sí existe un plazo de tres años, y su puesta en funcionamiento, para la que sin embargo no se prevé plazo alguno, lo prueba el hecho de que pueden tener lugar en momentos distintos. Y en el caso de que la entrada en funcionamiento tenga lugar en un momento posterior a la adquisición, el plazo de cinco años de mantenimiento se contará desde la entrada en funcionamiento y no desde la adquisición[37]. Así lo ha señalado el propio TEAR de Canarias en diversas ocasiones, que no puede dejar de reconocer que no se exige por la norma la inmediata entrada en funcionamiento del activo adquirido[38]. Con lo que se confirma que los plazos previstos no están necesariamente concatenados de la forma en que se entiende en la interpretación señalada.

VII. UN ÚLTIMO ARGUMENTO: LA DISTINCIÓN ENTRE EL APOYO A LA INVERSIÓN Y LA DEDUCCIÓN POR INVERSIONES

El Tribunal Superior de Justicia de Canarias acude finalmente a otro argumento, que en una primera aproximación suscita dudas acerca de qué clase de argumento se trata.

"Para finalizar con este aspecto del recurso es conveniente añadir, para mayor claridad del tema –señala-, que no es lo mismo el Apoyo Fiscal a la Inversión –medida generalizada hace tres o cuatro décadas atrás- y la Deducción por Inversiones, ya que en el Apoyo Fiscal a la Inversión –y hablamos en términos generales- se desgrava la inversión pese a que no haya entrado en funcionamiento, en cambio en la Deducción para Inversiones, la aplicación de la deducción exige la puesta en funcionamiento de las inversiones".

Podría parecer, a primera vista, que está acudiendo a una especie de argumento conceptual o dogmático. Puesto que "no es lo mismo el Apoyo Fiscal a la Inversión –afirma- (…) y la Deducción por Inversiones". En el primero "se desgrava la inversión pese a que no haya entrado en funcionamiento", mientras que en la segunda "la aplicación de la deducción exige la puesta en funcionamiento de las inversiones". De lo que cabría deducir, aunque no se dice de modo expreso en la sentencia pero que ha de entenderse como algo implícito, que la Reserva para Inversiones en Canarias, al constituir una especie de la segunda o, al menos, algo muy parecido a ella (de lo contrario, no tendría sentido su mención), exigiría también la puesta en funciona-

[37] F. Clavijo Hernández, "Algunos problemas de la materialización de la Reserva para Inversiones en Canarias", cit., pág. 5.

[38] Así, ha señalado en diversas ocasiones, con estas o con otras palabras, que "el plazo máximo de incorporación de la inversión al proceso productivo es el mismo que el de adquisición, con independencia de cuando se haya producido ésta, pues la Ley no exige su inmediata entrada en funcionamiento". Es lo que ocurre en las Resoluciones del TEAR de Canarias de 24 de abril de 2001 (en *Resoluciones*..., pág. 287), de 21 de septiembre de 2001 (en *Resoluciones*..., pág. 251), dos de 20 de febrero de 2002 (en *Resoluciones*..., págs. 157 y 271), de 28 de junio de 2002 (en *Resoluciones*..., pág. 362), de 10 de julio de 2002 (en *Resoluciones*..., pág. 369), de 27 de noviembre de 2002 (en *Resoluciones*..., pág. 302), dos de 25 de febrero de 2003 (en *Resoluciones*..., pág. 376), de 30 de junio de 2003 y de 24 de septiembre de 2003.

miento de las inversiones, dentro del plazo de tres años previsto por la norma además.

Sin embargo, el argumento que realmente se emplea aquí no puede ser otro que el conectado con el criterio de los antecedentes histórico-normativos y el criterio sistemático. Porque, efectivamente, con anterioridad a la Ley 19/1994 existieron en nuestro ordenamiento jurídico otras regulaciones de incentivos fiscales a la inversión que constituyen por ello, pese a las numerosas diferencias existentes, antecedentes de la RIC. De ahí que puedan aportar algo de luz para interpretar sus normas reguladoras. Además del Fondo de Previsión para Inversiones, no mencionado aquí por el Tribunal canario, el Apoyo Fiscal a la Inversión, creado con el Decreto-Ley 18/1971, de 2 de diciembre, y la Deducción por Inversiones, establecida con la Ley del IS de 1978. El empleo del criterio sistemático estaría justificado, por su parte, porque esta Deducción para Inversiones estaba y continuó vigente cuando se aprobó la Ley que estableció la RIC, de modo que ésta puede ser interpretada en conexión con la regulación de aquélla.

Y, efectivamente, en el Apoyo Fiscal a la Inversión su normativa reguladora no dotaba de relevancia a la puesta en funcionamiento de los activos, sino a "la recepción efectiva de los bienes de inversión y su incorporación a la Empresa" (art. 3. 2 del Decreto-Ley 18/1971). En el ejercicio en el que se produjeran estas circunstancias, según disponía este precepto, había de efectuarse la desgravación. Desde esta óptica, tiene razón el Tribunal canario cuando dice que en él "se desgrava la inversión pese a que no haya entrado en funcionamiento". Lo que era coherente con la principal finalidad que pretendió en aquel momento este incentivo fiscal, que no era otra que la de estimular a corto plazo la demanda interna de bienes de inversión para levantar la conyuntura deprimida. De ahí que se exigiera adicionalmente que los bienes en que se invirtiera fueran de fabricación nacional, salvo que se acreditara que no se producían en España[39].

En la Deducción por Inversiones, sin embargo, como hemos indicado con anterioridad, el art. 218. 1 del Reglamento del IS previó que las inversiones a que estaba vinculado el beneficio fiscal se entenderían realizadas en el período impositivo en que entraran en funcionamiento[40]. Desde esta perspectiva, por tanto, es también cierto lo afirmado por el Tribunal Superior de Justicia de Canarias de que "la aplicación de la deducción exige la puesta en funcionamiento de las inversiones".

[39] T. García Luis, *Impuesto sobre Sociedades. Desgravaciones por inversión y por creación de empleo, cit.,* pág. 203. Las diferencias en relación con esta cuestión que presentaba la posterior Deducción para Inversiones creada con la Ley del IS de 1978 son puestas de relieve por E. Sanz Gadea, *Impuesto sobre Sociedades (Comentarios y casos prácticos)*, Tomo III (3ª ed.), CEF, Madrid, 1991, pág. 1673.

[40] No era este, sin embargo, el criterio general que seguía la regulación reglamentaria anterior de desarrollo de la Ley del IS de 1978. El art. 49. 1 del Real Decreto 3061/1979, de 29 de diciembre, de régimen fiscal de la inversión empresarial, que de acuerdo a su disposición final segunda era de aplicación hasta que se aprobara el Reglamento del IS, disponía: "Las inversiones en activos fijos materiales que dan derecho a la deducción por inversiones se entenderán realizadas en el período impositivo que corresponda en cada caso, de acuerdo con los siguientes criterios: a) Cuando se trate de adquisiciones a terceros, en el período impositivo en que tenga lugar la recepción efectiva de los bienes y su incorporación a la Empresa. b)

Sin embargo, lo que no está tan claro es que de lo anterior puede deducirse la conclusión, no exteriorizada de forma expresa en la sentencia pero implícita ("Para finalizar con este aspecto del recurso es conveniente añadir, para mayor claridad del tema" se afirma), de que en la RIC se exige un plazo de tres años para la entrada en funcionamiento. Porque como antes hemos señalado ya, una interpretación conjunta del art. 27 de la Ley 19/1994 y el art. 218 del Reglamento del IS de 1982 nos lleva más bien a la conclusión contraria: si en este último precepto se hace referencia expresa a la entrada en funcionamiento para determinar el ejercicio en el que aplicar la deducción, mientras que en el art. 27. 4 de la Ley 19/1994 no se hace mención alguna a la misma al regular un plazo de tres años, hemos de concluir que dicho plazo no alcanza a la entrada en funcionamiento del activo; por el contrario, sólo alcanza a su adquisición, que es a la que únicamente se refiere.

No obstante, lo que quizá quiere destacar aquí el Tribunal Superior de Justicia de Canarias es que en las regulaciones más recientes sobre incentivos fiscales a la inversión, a diferencia de alguna otra "medida generalizada hace tres o cuatro décadas atrás", se da relevancia a la entrada en funcionamiento. Por este motivo, en la RIC, que es también un moderno incentivo fiscal, debería también darse relevancia a dicha entrada en funcionamiento, concretamente para exigirla en el plazo de tres años previsto por la norma. De lo contrario, nos encontraríamos ante un incentivo fiscal "anticuado".

De todos modos, el art. 27. 4 de la Ley 19/1994 dice lo que dice y omite expresamente cualquier plazo temporal para la entrada en funcionamiento del activo. Además, puede entenderse también que se trata ésta de una decisión perfectamente coherente con la dificultad de prever un plazo general y único para la diversidad de situaciones que pueden producirse en la práctica, que harían necesaria una detallada regulación como la que se contenía en el Reglamento del IS de 1982 en relación con la Deducción para Inversiones. Aunque quizá, a la vista de los problemas y dificultades que pueden producirse en la práctica y que pusimos de relieve con anterioridad, hubiera sido más conveniente dicha regulación detallada. Pero esta regulación de detalle no se incluyó finalmente en el art. 27 de la Ley 19/1994. Y una vez tomada esta decisión por el legislador, desde nuestro punto de vista, no puede el aplicador del Derecho corregirla o sustituirla a través de la vía de la interpretación.

VIII. CONCLUSIÓN

El Tribunal Superior de Justicia de Canarias, en su sentencia de 4 de febrero de

Cuando se trate de elementos fabricados o construidos por el propio sujeto pasivo, en el período impositivo en que entren en funcionamiento". Por tanto, la regla general para determinar el período de aplicación de la deducción el caso de adquisiciones de activos de terceros no era la de la entrada en funcionamiento que se previó en el Reglamento del IS de 1982, sino la de la recepción efectiva de los bienes y su incorporación a la Empresa. Esta regla, por otro lado, era la misma que se había previsto en el antecedente de la deducción para inversiones instaurada con la Ley del IS de 1978, el Apoyo Fiscal a la Inversión, por el Decreto-Ley 18/1971, de 1 de diciembre (art. 3. 2).

2005, ha entendido que el plazo de tres años previsto en el art. 27. 4 de la Ley 19/1994, no incluye simplemente la adquisición del activo de que se trate, sino también su puesta en funcionamiento. Aunque admite algunas excepciones a esta regla general –supuestos de especial complejidad o cuando pueda imputarse a terceros el retraso- que no concurrían en el caso. Se basa para ello fundamentalmente en dos argumentos: la finalidad de la norma y la previsión en el apartado 5º del art. 27 de que el activo deba permanecer en funcionamiento durante un plazo de cinco años.

Sin embargo, como hemos puesto de relieve en nuestro análisis, ni uno ni otro argumento son convincentes: aquella interpretación finalista, que tiene en cuenta las finalidades económicas perseguidas con el incentivo fiscal, se asemeja mucho a la denominada interpretación económica, que puede dar entrada al subjetivismo y arbitrariedad en la interpretación de la norma poniendo en peligro la seguridad jurídica; del apartado 5º del art. 27 únicamente puede deducirse la obligatoria entrada en funcionamiento del activo, pero no que ésta deba producirse en el plazo de tres años previsto en el apartado 4º de dicho precepto para su adquisición.

Existen, además, otros argumentos que permiten sostener que el art. 27. 4 no exige la entrada en funcionamiento del activo en un plazo de tres años, y que han pasado desapercibidos por el Tribunal canario pese a referirse a ellos incidentalmente: el tenor literal de la Decisión de la Comisión Europea que autorizó la RIC confirma la literalidad de aquel precepto que nos lleva a aquella conclusión interpretativa; la mención expresa a la entrada en funcionamiento en el art. 218. 1 del Reglamento del IS de 1982, vigente al promulgarse la Ley 19/1994, en contraste con el silencio sobre ella al prever un plazo de tres años en el apartado 4º del art. 27 de dicha Ley, confirma la inexistencia de plazo alguno para la entrada en funcionamiento del activo.

Desde nuestro punto de vista, por tanto, los Tribunales de Justicia no han entrado con buen pie en el enjuiciamiento del problema planteado en la sentencia objeto de nuestro comentario, que constituye la primera sobre el tema, en lo que ha llegado a nuestro conocimiento. Existirán seguro, no obstante, otras oportunidades para pronunciarse sobre el mismo, ante la importante conflictividad que se ha producido en esta materia.

Esperemos que en ellas se tengan realmente en cuenta las acertadas consideraciones que hace el Tribunal Superior de Justicia de Canarias en esta sentencia acerca de la inseguridad jurídica generada por la deficiente regulación actual de la RIC. Introduciendo así en la argumentación la relevancia que tiene el tenor literal de la norma, confirmado por la Decisión de la Comisión Europea que autorizó la RIC y por su interpretación sistemática con el art. 218 del Reglamento del IS de 1982, para garantizar la previsibilidad y calculabilidad por los afectados de las consecuencias tributarias de sus actuaciones económicas. Y no se limiten a ser simples reflexiones, sin relevancia jurídica alguna, loables pero insuficientes, como ocurre en esta sentencia.

Creemos, además, que no supone obstáculo alguno este primer pronunciamiento judicial. En primer lugar, porque las circunstancias del caso pudieron quizá condicionar la interpretación finalmente seguida, y otros supuestos futuros pueden requerir una solución distinta, basada incluso en una interpretación diferente. Y, en segundo lugar, porque "un criterio jurídico debe ceder ante otro criterio jurídico", como ha señalado FRIAUF. Además, como pone de relieve este autor alemán, los cambios razonables de jurisprudencia son una manifestación del perfeccionamiento jurídico[41].

ANEXO

Fundamentos de Derecho de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias (Sala de lo Contencioso-Administrativo de Las Palmas de Gran Canaria), de 4 de febrero de 2005

Ponente: Iltmo. Sr. Magistrado D. Francisco José Gómez Cáceres
Artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio

PRIMERO. Resumidamente expuestos los hechos que configuran el presente litigio, la cuestión planteada se centra en determinar si el plazo máximo de tres anos que fija el artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, para la materialización de las cantidades destinadas a la reserva para inversiones en Canarias, implica, cuando la inversión consiste en la adquisición de activos fijos, que tales activos deban entrar en funcionamiento en dicho plazo de tres años.

SEGUNDO. La referida Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, recoge dentro del Capítulo 11 del Título IV como medidas complementarias de promoción del desarrollo económico y social de Canarias, las consiguientes medidas fiscales en los artículos 24 al 27, ambos inclusive. El artículo 27 con el título de "Reserva para inversiones en Canarias" dispone en su número 1 que "Las sociedades y demás entidades jurídicas sujetas al Impuesto sobre Sociedades tendrán derecho a la reducción en la base imponible de

[41] K. H. Friauf, "Posibilidades y límites del perfeccionamiento jurídico en el Derecho Tributario", en *Hacienda Pública Española*, nº86 (1984), pág. 346.

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".

Por su parte, el número 4 del propio artículo 27 establece: "Las cantidades destinadas a la reserva para inversiones en Canarias deberán materializarse en el plazo máximo de tres años, contados desde la fecha del devengo del impuesto correspondiente al ejercicio en que se ha dotado la misma, en la realización de alguna de las siguientes inversiones:

a) La adquisición de activos fijos situados o recibidos en el archipiélago canario, utilizados en el mismo y necesarios para el desarrollo de actividades empresariales del sujeto pasivo o que contribuyan a la mejora y protección del medio ambiente en el territorio canario".

Y el número 5 del artículo 27 precisa que "Los elementos en que se materialice la reserva para inversiones, cuando se trate de elementos de los contemplados en el apartado a) del artículo anterior, deberán permanecer en funcionamiento en la empresa del mismo sujeto pasivo durante 5 años, o durante su vida útil si fuera inferior, sin ser objeto de transmisión, arrendamiento o cesión a terceros para su uso".

TERCERO. No es necesario aclarar que la polémica que la cuestión ha suscitado tiene en parte su origen en este último precepto (art. 27.5), que al incluir la expresión "funcionamiento", que no se emplea en el art. 27.4, ha llevado a la Administración tributaria y a los órganos económico-administrativos a considerar que el elemento objeto de la inversión tiene que entrar en funcionamiento (dando lugar así a lo que el TEAR llama "producto inmobiliario final") en el plazo de tres años previsto en el número 4 del artículo 27.

CUARTO. La interpretación de las normas tributarias exige casi siempre la utilización, como dice el artículo 3, apartado 1 del Código Civil, de los antecedentes históricos y legislativos, pero también de mucho esfuerzo e imaginación porque ocurre con harta frecuencia, que pese a que se producen reformas sustanciales, por inercia, o lo que es peor por deficiente comprensión y entendimiento de la materia sobre la que se legisla, de sus fundamentos y de sus principios inspiradores, o por comodidad, se reproducen una y otra vez preceptos reglamentarios, que muchas veces no reflejan ni se adaptan correctamente a las modificaciones introducidas, como ha acontecido respecto de la RIC. No es comprensible, por otro lado, que una regulación legal repleta de puntos oscuros vaya camino de perpetuar un estado de inseguridad jurídica y económica por el mero hecho de que al Poder Legislativo, o a los que tienen iniciativa legislativa, como el Poder Ejecutivo, no se les ocurra poner punto final a la situación añadiendo cuatro o cinco líneas al texto legal.

Esto es lo que acontece con la RIC. Con el problema que aquí examinamos y con otros muchos. Ni siquiera tiene desarrollo reglamentario. Por esta razón, y en otro orden de cosas, no es comprensible que los órganos activos de la Administración tributaria, cuando de la RIC se trata, sancionen a los sujetos pasivos de manera automática,

por el simple hecho de ser procedente la regularización tributaria.

Afortunadamente, el TEAR así lo ha entendido y ha salido al paso de esta práctica anormal, anulando en casi todos los casos ese plus aflictivo que soportan los empresarios de las Islas Canarias.

QUINTO. Acercándonos ya al desenlace de la impugnación que tratamos, advertimos que la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo ha mantenido en varias sentencias, que por numerosas excusan de su cita concreta, que en la interpretación de las normas que regulan exenciones, bonificaciones, etc., si su naturaleza es la de ser incentivos fiscales para conseguir el fomento o desarrollo de actividades económicas, realización de inversiones, etc., el criterio fundamental es el de la efectiva y probada consecución de dichos objetivos, que son la causa y fundamento de las mismas, criterio muy destacado dentro de los propuestos por el artículo 3, apartado 1, del Código Civil. Quede claro, pues, que en la resolución de la cuestión litigiosa descartamos que haya de seguirse una interpretación restrictiva, como pretende la administración, ya que pugna con la finalidad de las normas reguladoras de la deducción por inversiones.

QUINTO (sic). Llegado el momento de resolver el conflicto debemos agregar previamente al conjunto normativo de aplicación al caso la Decisión de la Comisión Europea de 16 de diciembre de 1997, notificada al Reino de España el 23 de enero de 1998. En ella se establecen los términos en los que las medidas fiscales de referencia, contenidas en los arts. 25, 26 Y 27, en las disposiciones adicionales cuarta y quinta y en la disposición transitoria cuarta de la citada Ley 19/1994, quedaban plenamente adecuadas al ordenamiento comunitario. Como era de esperar, la Comisión Europea no aclara absolutamente nada la cuestión litigiosa. Sobre ella se limita a decir que "Estos importes deberán materializarse en un plazo máximo de tres años a partir del ejercicio en el cual se haya constituido la reserva".

Pues bien, a juicio de esta Sala el plazo de tres años referido en el artículo 27.4 no incluye simplemente la adquisición del activo de que se trate, sino -salvando supuestos de especial complejidad- comprende también la puesta en funcionamiento del producto final o actividad a la que se orientó la inversión; es decir, requiere que en dicho plazo comience a desplegar sus efectos el elemento destinado a mejorar la actividad empresarial del sujeto pasivo.

Esta conclusión se acomoda plenamente a los objetivos que persigue la figura de la RIC, encuadrada en un bloque de incentivos destinados a "promover actividades generadoras de empleo o que acreciente la competitividad interior y exterior de las empresas ..." y destinada a que "los empresarios ... puedan acceder a cotas importantes de ahorro fiscal como contrapartida a su esfuerzo inversor", tal y como establece la Exposición de Motivos de la Ley 14/1994, de donde se desprende su inaplicabilidad a aquellas entidades, como la de autos, que sin causa justificada no pone en funcionamiento en el plazo legal el elemento con capacidad para produ-

cir el efecto dinamizador de la economía canaria que se pretende incentivar.

Mantener otra tesis llevaría consigo el riesgo de transformar la RIC en una medida que favorezca exclusivamente la especulación de los empresarios, con fines estrictamente particulares y, por tanto, ajenos al interés público que en mayor o menor medida tiene que estar presente cuando del establecimiento de beneficios fiscales se trata.

En la conclusión alcanzada tiene también destacada importancia la norma contenida en el artículo 27.5 de la Ley 19/94, ya que al disponer que los elementos en que se materialicen la inversión deberán estar en funcionamiento durante al menos 5 años, salvo que su vida útil fuera inferior, implícitamente está exigiendo la existencia de una fecha que constituya el "dies a quo" de ese plazo de cinco años, lo que descarta absolutamente la interpretación que postula la actora y que, en síntesis, no es otra que considerar que no existe plazo alguno para la entrada en funcionamiento de la mejora en que consiste la inversión realizada. Conclusión que no tiene sentido, como muy bien advierte el TEAR, en función de la inseguridad jurídica que crearía (aunque en el contexto de una regulación como la que establece el REF de Canarias, en la que se ha entronizado precisamente la inseguridad jurídica, no sería tampoco motivo de sorpresa).

Para finalizar con este aspecto del recurso es conveniente añadir, para mayor claridad del tema, que no es lo mismo el Apoyo Fiscal a la Inversión –medida generalizada hace tres o cuatro décadas atrás- y la Deducción por Inversiones, ya que en el Apoyo Fiscal a la Inversión -y hablamos en términos generales- se desgrava la inversión pese a que no haya entrado en funcionamiento, en cambio en la Deducción por Inversiones, la aplicación de la deducción exige la puesta en funcionamiento de las inversiones.

SEXTO. En lo que concierne al momento en que se inicia el citado período, el artículo 27.4 establece el de la fecha del devengo del impuesto correspondiente al período impositivo en que se ha efectuado la dotación a la RIC. Ahora bien, en el caso de las sociedades mercantiles este momento será, normalmente, en el ejercicio siguiente a aquél en el que se obtuvo el beneficio, que es cuando se aprueban la cuenta de resultados y su distribución y balance. Recordemos que el número 3 del artículo 27 requiere inexcusablemente que la reserva para inversiones figure en los balances con absoluta separación y título apropiado. Es por eso que a la hora de establecer el alcance del artículo 27.4 compartimos el criterio del TEAR (que lo es también de la Dirección General de Tributos -Contestación de 25 de abril de 2001-) que, en resumidas cuentas, fija en cuatro años, a partir del devengo del impuesto, el plazo para materializar la inversión.

SEPTIMO. La aplicación de los anteriores razonamientos al supuesto concreto que examinamos nos conduce a la desestimación del recurso, puesto que la dotación aquí controvertida la efectuó la actora en el período impositivo de 1994 ya 31 de diciembre- de 1998 no había entrado en funcionamiento el negocio en que consistía la mejora de su actividad empresarial. De hecho, como recuerdan el TEAR y el Sr. Abogado del Estado, el certifi-

cado final de obra del edificio construido por la actora, en el que ahora alberga el negocio en cuestión, es de fecha 4 de noviembre de 1999.

Y no cabe imputar a terceros el retraso en su construcción, ya que era previsible que un edificio que se empieza a construir a finales de 1997 no estuviera finalizado un año después.

OCTAVO. No se aprecia la concurrencia de ninguno de los motivos contemplados en el artículo 139.1 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa a efectos de una particular condena al abono de las costas originadas en el presente procedimiento.

En su virtud, en nombre de su majestad el Rey, y en función de la potestad de juzgar que nos confiere la Constitución,

FALLAMOS

1°. Desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por "S.A." contra la resolución del Tear de Canarias de 30 de junio de 2003, por ser este acto conforme con el Ordenamiento Jurídico.

2°. No imponer las costas del recurso.

Así, por esta nuestra sentencia, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.