LOS BENEFICIOS EXTRAORDINARIOS Y LA DOTACIÓN A LA RESERVA PARA INVERSIONES EN CANARIAS

María José Mesa González

Profesora de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de La Laguna

SUMARIO

I. Introducción.
II. La interpretación del artículo 27 de la Ley 19/1994 por la Administración Tributaria.
A) El Informe de la Comisión de diciembre de 2000
B) La doctrina de la Dirección General de Tributos
1. La doctrina tradicional
2. Las contestaciones a las consultas vinculantes de 10 y 11 de mayo de 2005
C) La doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Regional y del Tribunal Económico-Administrativo Central
III. La interpretación del Tribunal Superior de Justicia de Canarias del artículo 27.
IV. La interpretación de la doctrina.
A) La tesis del profesor Clavijo Hernández y de Beltrán Bueno
B) La tesis de Miranda Calderín y Dorta Velázquez
V. Nuestra interpretación del artículo 27. Tesis que mantenemos.
A) Planteamiento
B) Los criterios de interpretación del Código Civil y el artículo 27 de la Ley 19/1994
1. La interpretación gramatical
2. El criterio de la finalidad de la Ley
3. La interpretación sistemática
4. La interpretación conforme a los principios constitucionales
VI. Conclusiones.

Resumen del contenido:

La interpretación conforme a los principios constitucionales de certeza y seguridad jurídica del artículo 27 de la Ley 19/1994 obliga a concluir que los beneficios extraordinarios obtenidos por las empresas son aptos para la dotación de la Reserva para Inversiones en Canarias. Así se desprende del propio precepto, que se refiere sin más al beneficio obtenido que no sea objeto de distribución, como base de cálculo de la Reserva. Se trata del resultado contable positivo del ejercicio, que comprende, sin excepción, todo el beneficio de la entidad.

I. INTRODUCCIÓN[1]

La Reserva para Inversiones en Canarias (en adelante, RIC) constituye, sin duda, una de las instituciones más destacadas del Régimen Económico Fiscal del archipiélago. El artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, permite beneficiarse de un importante ahorro fiscal a los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que doten la RIC. La reducción, en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, es del 90 por 100 de la parte del beneficio obtenido que no sea objeto de distribución, siempre que proceda de establecimientos situados en Canarias. La deducción, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, es del 80 por 100 de la parte de la cuota íntegra que proporcionalmente corresponda a los rendimientos de actividades económicas provenientes de establecimientos situados en las islas.

Las cuestiones que suscita la aplicación de la Reserva para Inversiones son numerosas. Aquí nos ceñiremos, únicamente, a analizar si en el beneficio que da derecho a dotar la RIC pueden incluirse los resultados extraordinarios del ejercicio.

Una cuestión como ésta no podía dejar de suscitar debates y controversias que han solido presentarse en la práctica, a mi juicio, con un alto grado de confusión. No en vano, la gran mayoría de las empresas han tomado como base de la Reserva el resultado contable positivo del ejercicio, el saldo acreedor de la cuenta de pérdidas y ganancias, sin hacer ninguna discriminación según el tipo de beneficio que determina dicho resultado. Sin embargo, la Administración tributaria entiende que la RIC sólo puede dotarse, tanto por los sujetos pasivos del IS como del IRPF, con una parte del beneficio contable, el que tiene su origen en la realización de actividades económi-

[1] En este trabajo se hace un comentario a las contestaciones a las consultas planteadas a la Dirección General de Tributos de 10 y 11 de mayo de 2005

cas, el denominado beneficio de explotación, debiendo excluirse los beneficios extraordinarios, además de los ingresos financieros.

Así lo ha mantenido también la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda, que sigue en este punto el Informe de la Comisión para el análisis de los problemas de la aplicación de la Reserva para Inversiones en Canarias de diciembre de 2000. Su doctrina se resume muy bien en la consulta de 25 de abril de 2001: «El acomodo del incentivo fiscal a su finalidad exige que exclusivamente se beneficien de su aplicación las ganancias obtenidas en la realización de actividades económicas, empresariales o profesionales, que supongan la ordenación por cuenta propia de factores productivos para colocar un bien o servicio en el mercado. Por ello, todos los beneficios procedentes de la titularidad de activos que estén relacionados con el desarrollo en Canarias de actividades económicas, empresariales o profesionales, deberán beneficiarse de la aplicación de la RIC, incluidos los obtenidos por la colocación temporal de excedentes de tesorería o de recursos que, según las necesidades propias de cada sector, sea adecuado mantener para afrontar inversiones futuras. Sin embargo, deben quedar fuera de la base de cálculo de la RIC los beneficios que procedan de la mera titularidad de activos que no estén relacionados con el desarrollo de las mencionadas actividades económicas, lo que, por otra parte, redunda en la igualdad de trato ante este incentivo fiscal de personas físicas y jurídicas.»

Ha de tenerse en cuenta que esta cuestión que estamos planteándonos, no es, en sí misma, más que un problema hermenéutico que plantea el artículo 27 de la Ley 19/1994, cuya solución debe buscarse siguiendo las reglas de interpretación del Código Civil, al que se remite el artículo 12 de la Ley General Tributaria (en adelante, LGT).

Obviamente, no cabe efectuar aquí un tratamiento dogmático general de la interpretación de la ley tributaria[2]. El análisis que nos proponemos llevar a cabo versa en exclusiva sobre el artículo 27. Para ello, vamos a dividir este trabajo en cuatro partes: en la primera, estudiamos el Informe de la RIC del año 2000, la doctrina de la Dirección General de Tributos, y las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias y del Tribunal Económico-Administrativo Central; en la segunda, la jurisprudencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias; en la tercera, las tesis que mantiene la doctrina sobre esta cuestión; y en la última, se recoge nuestra postura sobre la base para calcular la dotación a la RIC.

[2] Véase Vanoni, E., *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias*, traducción de J. Martín Queralt, I.E.F., Madrid, 1973. También es interesante consultar el libro de P.M. Herrera Molina, *Metodología del Derecho Financiero y Tributario*, Ed. Porrúa, México, 2004, págs. 26-61.

II. LA INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 27 DE LA LEY 19/1994 POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Son tres los aspectos que plantea el estudio de la interpretación administrativa del artículo 27: el Informe de la Comisión del año 2000 (A), la doctrina de la Dirección General de Tributos (B), y las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias y del Tribunal Económico-Administrativo Central (C).

A) EL INFORME DE LA COMISIÓN DE DICIEMBRE DE 2000

Seis años después de la promulgación de la Ley 19/1994, el Ministerio de Hacienda nombró una Comisión integrada por profesionales de los distintos sectores para el análisis de los problemas derivados de la aplicación de la RIC, cuyas conclusiones se reflejan en el Informe que emitió en diciembre de 2000.

En términos sintéticos, y por lo que a este trabajo interesa, la postura de la Comisión puede ser precisada en los siguientes puntos:

a) En primer lugar, el Informe mantiene, en relación con las rentas que dan derecho a dotar la Reserva, que «el beneficio fiscal se aplica a las actividades desarrolladas efectivamente en las Islas». Esta tesis de la Comisión trae consigo, como es lógico, que las únicas rentas que pueden destinarse a la RIC son las verdaderamente generadas en Canarias. Así señala que tienen la consideración de rentas generadas en el archipiélago las obtenidas por las actividades efectiva y materialmente realizadas por los establecimientos radicados en las islas. Y en este sentido puntualiza que según los objetivos que persigue la figura de la RIC, «resulta más adecuado interpretar» que la Ley acoge el concepto de establecimiento de la legislación mercantil, es decir «un conjunto organizado de elementos patrimoniales y personales dispuesto y efectivamente utilizados para la realización, con cierta autonomía de gestión, de una explotación económica cuya actividad suponga la colocación de un bien o servicio en el mercado, sin que sea suficiente la mera titularidad o tenencia de elementos patrimoniales aislados».

b) En segundo lugar, se especifica que las actividades de los establecimientos que permiten dotar la RIC han de cumplir dos requisitos:

- la actividad económica ha de realizarse con los medios productivos (materiales, técnicos, organizativos y humanos) afectos al establecimiento situado en Canarias;

- debe tratarse de una operación propia de un establecimiento mercantil, que suponga en sí misma la colocación de un bien o servicio en el mercado, poniendo fin al ciclo mercantil

mediante la obtención del ingreso correspondiente.

c) En tercer lugar, con base en los puntos anteriores, y en aras de una interpretación finalista e integradora de la norma, que garantice su adecuación a los objetivos perseguidos, la Comisión considera rentas excluidas del ámbito de aplicación de la RIC aquéllas que derivan de «las actividades de mera tenencia de patrimonio, tanto material como financiero y, en este último caso, tanto si se trata de la gestión de títulos valores con finalidad puramente inversora como si el fin perseguido es el control de las entidades participadas», pues estas actividades «no suponen la colocación de un bien o servicio en el mercado, por lo que no pueden calificarse como actividad económica en los términos ya expuestos».

En suma, para la Comisión, «tan sólo los beneficios procedentes de actividades empresariales o profesionales, y no los originados por la mera titularidad de elementos patrimoniales, deben servir para dotar la RIC».

B) LA DOCTRINA DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

Son dos las posturas que debemos destacar de la doctrina de la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT): una, la que denominamos doctrina tradicional (1); y otra, la que deriva de las contestaciones a las consultas vinculantes de 10 y 11 de mayo de 2005 (2).

1. La doctrina tradicional

Esta doctrina de la DGT puede ser descrita en tres proposiciones:

- primera, «el acomodo del incentivo fiscal a su finalidad exige que exclusivamente se beneficien de su aplicación las ganancias obtenidas en la realización de actividades económicas, empresariales o profesionales, que supongan la ordenación por cuenta propia de factores productivos para colocar un bien o servicio en el mercado»;

- segunda, «todos los beneficios procedentes de la titularidad de activos que estén relacionados con el desarrollo en Canarias de actividades económicas, empresariales o profesionales, deberán beneficiarse de la aplicación de la RIC, incluidos los obtenidos por la colocación temporal de excedentes de tesorería o de recursos que, según las necesidades propias de cada sector, sea adecuado mantener para afrontar inversiones futuras»;

- y tercera, «deben quedar fuera de la base de cálculo de la RIC los beneficios que procedan de la mera titularidad de activos que no estén relacionados con el desarrollo de las mencionadas actividades económicas, lo que, por otra parte, redunda en la igualdad de trato ante este incentivo fiscal de personas físicas y jurídicas. Esta circunstancia se apreciará en relación a los beneficios derivados de las inversiones en valores o inmuebles realizadas por las entidades que cumplan los requisitos del artículo

75.1 a) de la Ley del IS (sociedades de cartera o de mera tenencia de bienes).»

Como puede verse, esta doctrina de la DGT que se recoge en las contestaciones a las consultas vinculantes de 25 de abril de 2001[3], 29 de octubre de 2004[4] y 17 de octubre de 2005[5], y consultas de 2 de abril de 2002[6], 21 de enero de 2003[7] y 15 de abril de 2004[8], coincide con los criterios del Informe de diciembre de 2000 que acaba de examinarse. Especialmente, la de 25 de abril de 2001 resume la postura de la Comisión ante los problemas que plantea la aplicación de la Reserva. Más aún, puede afirmarse que en todas ellas se repiten, con exactitud, los argumentos anteriores para fundamentar la exclusión de los resultados extraordinarios de la base de cálculo de la dotación a la RIC.

Por ello, basta con destacar aquí únicamente dos de estas consultas, las de 15 de abril de 2004 y 17 de octubre de 2005. En la primera de ellas, al ser consultada la DGT sobre los requisitos que ha de cumplir un solar que figura contabilizado como parte del inmovilizado de la entidad para que el beneficio extraordinario obtenido en la venta pueda acogerse a la RIC, añade a los argumentos expuestos: «Según los datos aportados en su escrito, la consultante realiza actividades económicas de promoción de edificaciones y de promoción de terrenos, junto con otras actividades. De acuerdo con los criterios anteriormente apuntados, para poder aplicar el régimen contemplado en el artículo 27 de la Ley 19/1994 será exigible que los resultados, ordinarios o extraordinarios, obtenidos en las transmisiones a que se refiere el escrito de consulta procedan de activos que guarden relación con el desarrollo de las actividades de promoción de terrenos y edificaciones, o con otras actividades económicas desarrolladas por la consultante.»

Con posterioridad, la consulta vinculante de 17 de octubre de 2005 plantea la aptitud para la dotación de la RIC de los beneficios obtenidos por la venta de determinadas parcelas en curso de urbanización y no urbanizadas por parte de una entidad dedicada a la promoción inmobiliaria de edificaciones. En esta ocasión, el órgano directivo, teniendo en cuenta que la Reserva se encuadra en un bloque de incentivos que «pretende "promover actividades generadoras de empleo o que acrecienten la competitividad interior y exterior de las empresas canarias" constituyendo un importante estímulo fiscal a la realización de actividades económicas que fomenten la creación de riqueza y el desarrollo económico de las islas», con-

[3] En *Normacef Fiscal* (NFC012831).
[4] En *Normacef Fiscal* (NFC020365).
[5] Consulta nro. V2088-05, en la página web del Ministerio de Economía y Hacienda.
[6] Consulta nro. 0523-02, en la página web del Ministerio de Economía y Hacienda (www.meh.es).
[7] En *Normacef Fiscal* (NFC017330).
[8] Consulta nro. 0987-04, en la página web del Ministerio de Economía y Hacienda.

testa en sentido afirmativo al entender que las parcelas se encontraban afectas al ejercicio de actividades económicas.

En resumen, la doctrina que ha mantenido hasta ahora la DGT coincide plenamente con los criterios del Informe de la Comisión para el análisis de los problemas de aplicación de la RIC: los beneficios extraordinarios procedentes de la titularidad de activos no afectos al desarrollo de actividades económicas, empresariales o profesionales, no pueden destinarse a la Reserva. De esta forma, la DGT prescinde de una interpretación literal del artículo 27, que establece como único límite a la base de cálculo del importe de la dotación el 90 por 100 de la parte del beneficio obtenido en el período que no sea objeto de distribución.

2. Las contestaciones a las consultas vinculantes de 10 y 11 de mayo de 2005

Una nueva doctrina de la DGT parece quedar recogida en dos contestaciones a sendas consultas vinculantes de 10[9] y 11[10] de mayo de 2005. Para empezar, interesa destacar los hechos que motivan las consultas, muy similares en los dos casos. Centrándonos, primero, en la de 10 de mayo, podemos resumirlos en los tres puntos siguientes:

a) la sociedad ejerce como actividad principal el transporte de mercancías por carretera y, como actividades secundarias, el arrendamiento de bienes inmuebles y la distribución y almacenamiento de mercancías;

b) la entidad había adquirido por mitad y proindiviso un terreno situado en el archipiélago, utilizando regularmente una parte del mismo en el desarrollo de la actividad principal, para el establecimiento de plataformas y vehículos especiales de transporte de vehículos, sin que haya sido objeto de autorización administrativa para dicho uso;

c) la sociedad piensa enajenar el terreno, cuya venta va a originarle un beneficio que en contabilidad se registrará en la cuenta 771 "Beneficios procedentes del inmovilizado material".

La cuestión que se le consulta a la DGT es si ese "beneficio" (ganancia patrimonial) derivado de la venta del terreno es apto para la dotación de la Reserva.

La doctrina de la DGT de esta consulta de 10 de mayo de 2005, parece separarse de la que ha sido su tesis tradicional, admitiendo que ese "beneficio" es apto para dotar la RIC. Literalmente, la contestación a la consulta dice: « […] la entidad consultante para aprovecharse de la ventaja fiscal que supone la constitución de la RIC, deberá calcular el beneficio contable total del ejercicio, en el que se incluirá el derivado de la

[9] Consulta vinculante nro. V0801-05, en la página web del Ministerio de Economía y Hacienda.
[10] Consulta vinculante nro. V0814-05, en la página web del Ministerio de Economía y Hacienda.

venta del terreno en copropiedad; de ese beneficio obtenido y de acuerdo con la legislación mercantil se dotaría contablemente la RIC. Sin embargo, desde el punto de vista fiscal la entidad consultante se podría reducir de la base imponible del período, el importe de la dotación realizado a la RIC, en los términos y con los límites establecidos en el apartado 2 del artículo 27 de la Ley 19/1994.»

La misma doctrina la confirma la contestación a la consulta de 11 de mayo de 2005, en relación con una entidad que ejerce como única actividad la fabricación de derivados del cemento. En este caso, el órgano directivo entiende que del beneficio obtenido (en el que se incluirá el derivado de la venta del terreno) « [...] y de acuerdo con la legislación mercantil se dotaría contablemente la RIC. Una vez dotada dicha reserva, desde el punto de vista fiscal la entidad consultante se podrá reducir de la base imponible del período, el importe de la dotación realizado a la RIC, en los términos y con los límites establecidos en el apartado 2 del artículo 27 de la Ley 19/1994.»

Como fácilmente puede apreciarse, sólo ha habido una afectación parcial del terreno al ejercicio de la actividad económica desarrollada por una de las entidades copropietarias del mismo. Para la otra entidad, el uso que se ha dado al terreno no guarda ninguna relación con la actividad que constituye su objeto social. Sin embargo, la DGT admite que ambas entidades doten la RIC con cargo al beneficio obtenido en la enajenación del inmueble como parte integrante del resultado contable del ejercicio.

C) LA DOCTRINA DEL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CANARIAS Y DEL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

La doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias (en adelante, TEARC) no difiere de los criterios expresados en el Informe de la Comisión de expertos, ni de la doctrina que hemos denominado tradicional de la DGT. Resumiendo, la tesis del Tribunal que queda recogida fundamentalmente en las resoluciones de 28 de junio[11] y 10 de julio[12] de 2002, 29 de junio de 2003[13], 28 de julio[14] y 28 de octubre[15] de 2004, 19 de agosto[16] y 31 de octubre[17] de 2005 y 31 de enero de 2006[18], podríamos precisarla en los tres puntos siguientes:

[11] Reclamación nro. 35/763/00 (buscador Lexternet del Ministerio de Economía y Hacienda).
[12] Reclamación nro. 667/2001, en *Normacef Fiscal* (NFJ015794).
[13] Reclamación nro. 38/1758/01 (buscador Lexternet del Ministerio de Economía y Hacienda).
[14] Reclamaciones nro. 38/277/2003 y nro. 38/355/2003 (buscador Lexternet del Ministerio de Economía y Hacienda).
[15] Reclamación nro. 38/1292/2003 (buscador Lexternet del Ministerio de Economía y Hacienda).
[16] Reclamación nro. 35/00350/2003 (buscador Lexternet del Ministerio de Economía y Hacienda).
[17] Reclamación nro. 35/00227/2003 (buscador Lexternet del Ministerio de Economía y Hacienda).
[18] Reclamación nro. 38/2092/03 (buscador Lexternet del Ministerio de Economía y Hacienda).

- primero, únicamente puede dotarse la RIC con los beneficios obtenidos de la realización de actividades empresariales o profesionales, entendiendo por tales aquellas actividades que implican la ordenación por cuenta propia de medios de producción y recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes y servicios;

- segundo, los beneficios derivados de la titularidad de activos no relacionados con el desarrollo de esas actividades no se consideran aptos para la dotación de la Reserva;

- y tercero, las sociedades en régimen de transparencia fiscal tampoco pueden acogerse a la RIC puesto que los beneficios que obtienen no proceden del ejercicio de ninguna actividad empresarial o profesional.

Conviene destacar que ya en el año 2002 el TEARC dictó tres resoluciones, de 10[19] y 26[20] de julio y 29 de octubre[21], en las que puso de manifiesto tanto la falta de claridad de la norma reguladora de este incentivo fiscal como, por otra parte, la trascendencia del resultado contable para la determinación de la base de cálculo de la RIC. En este sentido, señaló que «la redacción dada por el legislador al apartado 2 del transcrito artículo 27 de la Ley 19/1994 es ciertamente poco explícita, y no ha sido objeto además de desarrollo reglamentario alguno». E igualmente, advirtió que la interpretación realizada por el sujeto pasivo es «incorrecta a juicio de este Tribunal por apartarse de las normas contables de determinación del beneficio».

Con todo, en la primera resolución que debe resaltarse aquí, también de 10 de julio de 2002 (reclamación 667/2001), el Tribunal rechaza la procedencia de la dotación a la RIC al entender que no quedaba acreditada la necesaria ordenación por cuenta propia de los medios de producción para llevar a cabo la actividad generadora de los rendimientos de actividades económicas. Por esta razón, concluye que las rentas obtenidas derivaban de la simple titularidad de activos no relacionados con el desarrollo de actividades empresariales, y, en consecuencia, deben excluirse de la base de cálculo de la Reserva.

En el mismo sentido, las resoluciones del TEARC de 19 de agosto y 31 de octubre de 2005 confirman la actuación inspectora en el sentido de rechazar la dotación a la RIC con cargo a los beneficios derivados de la mera titularidad de inmuebles no afectos a la actividad. Ambas se remiten, según se explica, a la doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central y a la jurisprudencia del Tribunal Superior de Justicia de

[19] Reclamación nro. 2725/2000, en *Normacef Fiscal* (NFJ015990).
[20] Reclamación nro. 1962/2000, en *Normacef Fiscal* (NFJ015867).
[21] Reclamación nro. 35/1749/01 (buscador Lexternet del Ministerio de Economía y Hacienda).

Canarias, para referirse a los conceptos "beneficio" y "establecimiento" con estas palabras: «El término "beneficio" modula el de "establecimiento" acotándolo, de tal forma que deja fuera del ámbito operativo del incentivo a aquellos establecimientos que no cierren ciclo mercantil, esto es cuando las operaciones que realicen no determinen por sí solas rentas. Si a ambos términos se añade la idea de riesgo, o sea que la ordenación sea por cuenta propia, que la aporta la sociedad, que es la que tiene personalidad, el establecimiento no, nos encontramos con la definición de actividad económica, tan reiterada en nuestras leyes fiscales (artículos 5.dos LIVA, 25.1 LIRPF y 81 LHL) "ordenación por cuenta propia de medios de producción y recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes y servicios".»

Respecto de los beneficios aptos para la dotación de la RIC, la resolución del TEARC de 28 de junio de 2002 advierte que determinados ingresos que figuraban en la contabilidad de la sociedad anónima correspondían a liberalidades o donativos y no pueden destinarse a la RIC. Sólo deben beneficiarse de este incentivo fiscal, a juicio del Tribunal, «las ganancias obtenidas en la realización de actividades empresariales o profesionales, no así los beneficios que procedan de la simple titularidad de activos no relacionados con el desarrollo de dichas actividades, ni las cuantías que, como en el presente caso, provengan de donativos o liberalidades». En parecidos términos se manifiesta la resolución de 28 de julio de 2004, que rechaza la dotación de la RIC efectuada por una sociedad dedicada a la autoconstrucción, la agricultura y el alquiler de instalaciones con cargo a los beneficios derivados de la venta de dos fincas rústicas. De hecho, el TEARC insiste en los mismos argumentos, al señalar: «Resultando probado que los rendimientos de las actividades ordinarias de la sociedad fueron negativos y que la reserva para inversiones en Canarias fue dotada con los beneficios provenientes de la enajenación de dos fincas rústicas, y siendo claro que dicho beneficio no proviene del ejercicio de actividad económica alguna por parte del sujeto pasivo, sino de la titularidad de activos no relacionados con el ejercicio de tales actividades, forzoso es concluir en la desestimación de la presente reclamación.»

En este punto, destaca, por último, la resolución de 31 de enero de 2006 en la que el TEARC afirma de nuevo que aquellos beneficios que proceden de la venta de inmovilizado financiero, en concreto, de la participación de la entidad reclamante en otra sociedad, no son válidos para la dotación de la RIC. Y así se concluye que «la parte del beneficio obtenido por el sujeto pasivo (dedicado al comercio al por mayor de material de construcción, al igual que la entidad participada) que procede de la enajenación de las participaciones sociales a que se ha hecho anteriormente referencia, aun cuando dichas participaciones lo fueran con la finalidad no acreditada [...] de ejercer determinada influencia [...] sobre las

decisiones de la entidad participada, proviene de activos no afectos a la actividad económica de la sociedad reclamante, (su operativa, incluso desde un punto de vista contable se entiende al margen del tráfico normal de la misma) por lo que no es susceptible de acogerse al beneficio que supone la Reserva para Inversiones en Canarias.»

Especial trascendencia en relación con las entidades en régimen de transparencia fiscal tienen las resoluciones del TEARC de 29 de junio de 2003, 28 de julio (reclamación nro. 38/277/2003) y 28 de octubre de 2004, además de las ya citadas de 19 de agosto y 31 de octubre de 2005. Todas las resoluciones niegan que estas sociedades puedan beneficiarse de la RIC. La de 29 de junio de 2003 insiste en que deben beneficiarse de la Reserva únicamente las ganancias obtenidas en la realización de actividades empresariales. Y por ello, en el supuesto enjuiciado en que los únicos ingresos que había obtenido la entidad (una sociedad transparente de mera tenencia de bienes) procedían de la venta de un terreno, en particular, «del incremento de valor experimentado por el bien enajenado durante la permanencia del mismo en el patrimonio social, sin que sea fruto de actividad económica o empresarial alguna», el TEARC considera que este "incremento" no es apto para la dotación de la Reserva.

En el mismo sentido, la resolución de 28 de octubre de 2004 dice que una sociedad dedicada a la construcción y promoción de naves industriales no puede dotar la RIC con los beneficios procedentes de la enajenación de dos inmuebles: «Resulta pues determinante en esta cuestión, no tanto el carácter de sociedad transparente de la reclamante sino la posibilidad, con independencia incluso de tal condición, de dotar la Reserva para Inversiones en Canarias, lo que se circunscribe, ni más ni menos, a la existencia de actividad económica de la que derivan beneficios gravables por el Impuesto sobre Sociedades desarrollada por el sujeto que pretende acogerse a tal beneficio fiscal. Según se desprende del expediente los beneficios que ha obtenido la reclamante proceden fundamentalmente de la enajenación de dos inmuebles […]. También obtiene beneficios, aun cuando en mucha menor cuantía, del arrendamiento de un inmueble […]. Es evidente que los inmuebles enajenados constituyen puras y simples operaciones de venta que nada tienen que ver con la actividad económica realizada por la entidad y por la que se dio de alta en 1999, en el Impuesto sobre Actividades Económicas, o en otras palabras, los beneficios derivados de la venta de los citados inmuebles no proceden de la realización de actividad económica o empresarial realizada sino de la titularidad de activos no relacionados con el ejercicio de tales actividades.»

Importa precisar que la resolución de 27 de febrero de 2004 del Tribunal Económico-Administrativo Central[22] (en

[22] Reclamación nro. 00/1879/2003, en *Normacef Fiscal* (NFJ017077).

adelante, TEAC) es la que refleja la doctrina de este Tribunal sobre la RIC y los beneficios extraordinarios en que se basa el TEARC. Aquí, el TEAC niega que los beneficios extraordinarios derivados de la venta de inmuebles no afectos al desarrollo de la actividad económica sean aptos para la dotación de la Reserva. Según esta resolución, si se atiende «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, ha de concluirse que la norma se refiere a establecimientos en los que se realicen actividades económicas con capacidad para producir el efecto dinamizador de la economía canaria que se pretende incentivar, es decir, a un conjunto organizado de elementos patrimoniales y personales dispuestos y efectivamente utilizados para la realización, con cierta autonomía de gestión, de una explotación económica cuya actividad suponga la colocación de un bien o servicio en el mercado, sin que sea suficiente la mera titularidad o tenencia de elementos patrimoniales aislados. La RIC constituye un importante estímulo a la realización […] de actividades económicas que fomenten la creación de riqueza y el desarrollo económico de las Islas, ofreciendo la no tributación de hasta el 90% de los rendimientos obtenidos por ellas. El acomodo del incentivo fiscal a su finalidad exige que exclusivamente se beneficien de su aplicación las ganancias obtenidas en la realización de actividades económicas, empresariales o profesionales, que supongan la ordenación por cuenta propia de factores productivos para colocar un bien o servicio en el mercado. Por ello, todos los beneficios procedentes de la titularidad de activos que estén relacionados con el desarrollo en Canarias de actividades económicas, empresariales o profesionales, deberán beneficiarse de la aplicación de la RIC, incluidos los obtenidos por la colocación temporal de excedentes de tesorería o de recursos que, según las necesidades propias de cada sector, sea adecuado mantener para afrontar inversiones futuras. Sin embargo, deben quedar fuera de la base de cálculo de la RIC los beneficios que procedan de la mera titularidad de activos que no estén relacionados con el desarrollo de las mencionadas actividades económicas, lo que, por otra parte, redunda en la igualdad de trato ante este incentivo fiscal de personas físicas y jurídicas.»

III. LA INTERPRETACIÓN DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CANARIAS DEL ARTÍCULO 27

El Tribunal Superior de Justicia de Canarias (en adelante, TSJC) parece igualmente mantener la doctrina de que los beneficios extraordinarios no son aptos para dotar la RIC; así, entre otras,

en las sentencias de 17 de febrero[23] y 14 de junio de 2005[24]. Resumiendo la doctrina de este Tribunal, podemos señalar lo que sigue:

1º) Que la interpretación gramatical del artículo 27 conduce a la exclusión de los beneficios extraordinarios de la aplicación de la Reserva, al especificar que la reducción en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades que pueden practicar las empresas debe provenir «de las cantidades que con relación a sus establecimientos situados en Canarias destinen de sus beneficios a la Reserva para Inversiones». En este sentido, precisa el Tribunal que «la norma no alude a todo beneficio sino a aquel que proviene de sus "establecimientos", es decir, al que proviene de un conjunto organizado de elementos patrimoniales y personales dispuestos y efectivamente utilizados para la realización, con cierta autonomía de gestión, de una explotación económica cuya actividad suponga la colocación de un bien o servicio en el mercado. Desde esta primera perspectiva, la norma excluye al beneficio generado por la mera titularidad o tenencia de elementos patrimoniales aislados en cuanto no derivados de un establecimiento mercantil.» Por esta razón, las sociedades en régimen de transparencia fiscal no pueden beneficiarse de la Reserva.

2º) Que de la interpretación finalista se extrae la misma conclusión, ya que «el estímulo fiscal lo es a la realización en Canarias de actividades fomentadoras de riqueza y desarrollo económico, por lo que deben beneficiarse de él las ganancias obtenidas en la realización de actividades empresariales, no así los beneficios que procedan de la simple titularidad de activos no relacionados con el desarrollo de dichas actividades. Efectivamente, el beneficio fiscal está encaminado a premiar el impulso que por medio de la RIC se debe dar a la actividad económica y a que ganancias obtenidas en actividades empresariales a su vez se reinviertan.»

3º) Que también la interpretación lógica impide que los beneficios extraordinarios puedan destinarse a la Reserva, puesto que «si se admitiera que los sujetos pasivos del Impuesto de Sociedades pudieran dotar a la RIC con beneficios ajenos a la actividad empresarial o profesional se estaría generando una desigualdad de trato respecto a los sujetos pasivos del IRPF, desigualdad que carecería de toda justificación objetiva y razonable, máxime cuando lo decisivo en la RIC es su elemento objetivo, una actividad

[23] Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias (Sala de Santa Cruz de Tenerife), en *Normacef Fiscal* (NCJ020834).

[24] Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias (Sala de Santa Cruz de Tenerife), en *Normacef Fiscal* (NFJ021437).

generadora de beneficio económico y actividad generada por su reinversión, y no el subjetivo, persona física o jurídica que desarrolla la actividad.»

4º) Que «por lo que respecta a la interpretación histórica, la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, en su artículo 10, modifica el artículo 27 de la Ley 19/1994, concretamente, los apartados 2, 4, 7 y 8, añadiendo el apartado 10, pero mantiene el apartado primero del citado precepto.»

En suma, según advierte la sentencia de 17 de febrero de 2005, cualquiera de los criterios de interpretación del artículo 27 obliga a concluir que la RIC no puede aplicarse a todos los beneficios «sin límites», sino sólo a aquéllos procedentes de establecimientos situados en las islas, y, por tanto, derivados de la realización de actividades económicas. En todo caso, y aplazando para su lugar oportuno nuestra postura sobre esta cuestión, llama la atención que el TSJC olvide que el régimen jurídico de las ganancias y pérdidas patrimoniales en el IRPF difiere del que establece el IS, por lo que, diga lo que se diga, no existe esa pretendida igualdad de trato entre las personas físicas y jurídicas. La sentencia de 14 de junio de 2005 recuerda que, en el caso de las personas físicas, la Ley dispone que sólo el beneficio neto de explotación puede destinarse a la RIC. En tal sentido aclara: « […] el Acta de disconformidad de 11 de noviembre de 2002 parte del hecho de que la actora realizó una dotación a la RIC por el importe que figura en sus libros de contabilidad, y la Inspección, dentro de las actuaciones de comprobación e investigación que realiza, que no han prescrito, lo que observa es que se ha practicado deducción por importe total cuando el artículo 27.9 de la Ley 19/1994, sólo permite deducir el resultado de aplicar el tipo medio de gravamen a las dotaciones anuales con el límite del 80% de la parte de la cuota íntegra que proporcionalmente corresponda a la cuantía de los rendimientos netos de explotación que provengan de establecimientos situados en Canarias.»

Es obvio que a la luz de esta jurisprudencia sólo cabe dotar la RIC por los beneficios derivados de la actividad económica (empresarial o profesional), nunca por los beneficios extraordinarios[25].

IV. LA INTERPRETACIÓN DE LA DOCTRINA

[25] Hasta hoy, no conocemos ninguna sentencia del TSJC que haya seguido el criterio mantenido por el Tribunal Supremo en dos sentencias relativas al antiguo Fondo de Previsión para Inversiones de 21 de junio (en *Normacef Fiscal* NFJ014517) y 20 de diciembre (en *Normacef Fiscal*, NFJ017425) de 2003. En ambos casos, se estima que si el elemento patrimonial que se enajena ha sido adquirido con rentas empresariales constituye un activo empresarial, y la plusvalía obtenida se considera apta para la dotación del FPI.

La doctrina se ha mostrado -casi en su totalidad- contraria a la postura del Informe de la Comisión para el análisis de los problemas de la RIC, que, como hemos visto, han seguido la DGT, el TEARC, el TEAC y el TSJC. Tanto es así que es común entre los autores la tesis de que los beneficios extraordinarios obtenidos por los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades constituyen una renta apta para dotar la RIC en la medida en que forman parte del resultado contable al que se refiere de forma expresa el artículo 27 de la Ley 19/1994. Es ésta, justamente, la tesis que han defendido, entre otros, el profesor Clavijo Hernández, Beltrán Bueno, Miranda Calderín y Dorta Velázquez, cuyos estudios vamos a examinar a continuación.

A) LA TESIS DEL PROFESOR CLAVIJO HERNÁNDEZ Y DE BELTRÁN BUENO

Ciñéndonos a una exposición sintética, y obviando otras consideraciones, puede decirse que para el profesor Clavijo Hernández y Beltrán Bueno[26], son varios los requisitos que han de observarse en la constitución de la Reserva para Inversiones. Desde el punto de vista objetivo, la RIC debe calcularse a partir del resultado contable de la entidad sin excluir ninguno de los elementos que determinan dicho resultado. Por ello, advierten que la cuantía máxima de la dotación de la RIC viene determinada por tres factores: a) el resultado contable que no sea objeto de distribución; b) las minoraciones de reservas en el ejercicio de obtención del beneficio y en el inmediato siguiente en que se realiza la dotación a la RIC[27]; y c) la base imponible del primero de estos ejercicios.

En relación con el resultado contable que no sea objeto de distribución, recuerdan estos autores que, conforme al artículo 27, se trata de aquellos beneficios que se destinan a nutrir las reservas de la sociedad, salvo la reserva de carácter legal y la parte del beneficio no distribuido correspondiente a los incrementos de patrimonio acogidos, entonces según el artículo 15.8 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, a la exención por reinversión.

Así, afirman el profesor Clavijo Hernández y Beltrán Bueno que «el beneficio no distribuido de una sociedad es igual, desde un punto de vista analítico, al beneficio contable una vez deducido el Impuesto sobre Sociedades devengado menos la cuantía de la reserva legal, dividendos, participación de los administradores en los beneficios de la entidad y los

[26] F. Clavijo Hernández y M. Beltrán Bueno, «La Reserva para Inversiones en Canarias», en *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 146 (1995), págs. 3 y sigs.

[27] La Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, dio nueva redacción al apartado segundo del artículo 27, y hoy, lo que se tiene en cuenta no son las minoraciones de reservas sino las de los fondos propios en su conjunto.

incrementos de patrimonio exentos por reinversión del artículo 15.8 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades».

B) LA TESIS DE MIRANDA CALDERÍN Y DORTA VELÁZQUEZ

También opinan estos autores[28] que para calcular el importe de la dotación a la Reserva no hemos de fijarnos en el origen del beneficio empresarial sino que debemos tener en cuenta que «el espíritu de la RIC es, ante todo, fomentar la inversión productiva sin entrar a valorar la naturaleza previa del resultado contable», permitiendo de este modo que las sociedades patrimoniales puedan acogerse igualmente al incentivo fiscal.

Insisten Miranda Calderín y Dorta Velázquez en que «la Ley 19/1994 se refiere al concepto beneficio sin más, y si el legislador hubiese querido limitarlo así lo habría hecho». En cambio, ante la ausencia de un mandato legal expreso, no cabe entender que la dotación a la RIC está en función de la naturaleza del beneficio, es decir, que se aplica sólo a una parte del resultado de la entidad. La base de cálculo la proporciona el resultado contable en su totalidad, con independencia de cuál sea la fuente de la renta empresarial. Y «la única limitación sobre esta magnitud se refiere a su obtención a través de un establecimiento situado en Canarias, y absolutamente nada más».

En síntesis, la tesis que defienden ambos autores, reiterada con posterioridad por Miranda Calderín[29], queda reflejada en las siguientes palabras: «La dotación de la RIC se basa en el beneficio contable, concepto éste que tras la reforma mercantil y la publicación del Plan General de Contabilidad engloba todos los resultados que puede obtener una entidad mercantil. Se puede hablar, desde el punto de vista mercantil o contable, de varios resultados: resultado de la explotación, resul-

[28] S. Miranda Calderín y J.A. Dorta Velázquez, *La Reserva para Inversiones en Canarias: un enfoque integrador desde las perspectivas académica y profesional*, DAR/Hacienda Canaria, Las Palmas de Gran Canaria, 2003, págs. 99 y sigs., 225 y sigs.

[29] S. Miranda Calderín, «Crónica de la RIC en 2003», en *Hacienda Canaria*, nº 7 (2004), págs. 115 y sigs.; «Crónica de la RIC en 2004», en *Hacienda Canaria*, nº 11 (2005), págs. 76 y sigs.; *La Planificación Fiscal de la Reserva para Inversiones en Canarias*, DAR/Hacienda Canaria, Las Palmas de Gran Canaria, 2005, págs. 113 y sigs. Comparte esta misma postura Sánchez Pedroche, al señalar: «Es evidente que el artículo 27 de la Ley 19/1994 al no realizar distinción alguna entre beneficios ordinarios o extraordinarios impide al operador jurídico hacerlo, so pena de vulnerar el principio de reserva de ley, cuya más concreta plasmación práctica puede hallarse en el viejo apotegma jurídico según el cual "donde la ley no distingue no debemos distinguir nosotros". Pero si esto fuera poco –que no lo es, por cierto- es claro que el resultado del ejercicio económico, como pródromo o premisa de la magnitud sobre la que gravitará el correspondiente Impuesto sobre Sociedades, encuentra su punto de partida precisamente en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, integrada tanto por el resultado de las actividades ordinarias (resultado de explotación y resultado financiero) como por el resultado de actividades extraordinarias consecuencia de enajenaciones o bajas en inventario de elementos patrimoniales vinculados a la estructura de la empresa, o bien como consecuencia del desarrollo de actividades que, quedando al margen de las actividades típicas, no se espera razonablemente que ocurran con frecuencia, así como por aquéllas procedentes de la rehabilitación de los créditos que en su día fueron amortizados por insolvencias firmes. La normativa contable impide que los resultados extraordinarios puedan ser desagregados de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias […]» (J.A. Sánchez Pedroche, «La Reserva para Inversiones en Canarias», en *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 47 (2004), págs. 71 y sigs.).

tados financieros, resultados extraordinarios (conforme al Plan General de Contabilidad vigente), o de sólo resultados de las actividades ordinarias y de ingresos y gastos extraordinarios (conforme al artículo 189 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas); pero sólo de un resultado del ejercicio. A este saldo acreedor de la cuenta de Pérdidas y Ganancias es al único al que puede referirse, en una interpretación sistemática, el apartado 1 del artículo 27 al mencionar la palabra "beneficios" en relación a entidades jurídicas. Sin embargo, al regular la deducción aplicable a personas físicas por este incentivo, la Ley 19/1994 menciona los rendimientos netos de explotación, que, indudablemente, pueden diferir del conjunto de rendimientos gravados en las personas físicas.»

V. NUESTRA INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 27. TESIS QUE MANTENEMOS

A) PLANTEAMIENTO

El artículo 27 de la Ley 19/1994 constituye uno de los preceptos que mayores diferencias ha provocado entre los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades, de una parte, y los órganos inspectores de la Administración tributaria, la DGT, el TEARC, el TEAC e incluso el TSJC, de otra. El sentido que, para los primeros, debe darse al término "beneficio" como base de cálculo de la dotación de la RIC es distinto del que los demás le atribuyen. Por ello, no es ocioso afirmar que la diferencia parece estar motivada por una distinta interpretación de la norma reguladora de la Reserva para Inversiones. Así lo ha constatado expresamente, como vimos, el TSJC, y el criterio del TEARC reflejado en varias de las resoluciones mencionadas es que el artículo 27 adolece de falta de claridad.

Para poder precisar si es posible destinar a la Reserva los beneficios extraordinarios obtenidos por la entidad, o bien se excluyen tales beneficios de la base de cálculo de la RIC, tenemos, en efecto, que averiguar e interpretar el sentido o significado del artículo 27. No en vano la interpretación constituye un proceso lógico necesario por el que se lleva a cabo la reconstrucción de la proposición normativa, y la atribución a la misma de un significado[30]. Interpretar, afirma el profesor Federico de Castro[31], es «determinar por los signos externos el mandato contenido en la norma».

En materia de interpretación de las normas tributarias, el artículo 12 de la LGT contiene una remisión expresa a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3

[30] La importancia decisiva de la interpretación es puesta de manifiesto por Hensel, al señalar: «Sólo a través de una inteligente coordinación y cooperación entre legislación, interpretación de la ley y aplicación de la misma podemos aproximarnos al ideal (inalcanzable) de una imposición justa.» (A. Hensel, *Steuerrecht*, 3ª ed., Verlag Julius Springer, Berlín/Heidelberg, 1933, pág. 56).

[31] F. de Castro y Bravo, *Derecho Civil de España*, Civitas, Madrid, 1984, pág. 446.

del Código Civil. A esto añade, únicamente, que en tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda. De ahí que debamos acudir al Derecho Común y aplicar al ámbito tributario los criterios hermenéuticos empleados con carácter general para la interpretación del ordenamiento jurídico.

El artículo 3 del Código Civil dice que «las normas se interpretarán según el sentido propio de las palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu o finalidad de aquéllas». De esta forma, el Código Civil acoge los criterios de interpretación clásicos, aceptados desde Savigny, el gramatical, el sistemático y el histórico, añadiendo el criterio de la realidad social y el criterio teleológico. Además, si bien no se alude a la interpretación lógica de las normas jurídicas, la redacción abierta del precepto permite la utilización de otros criterios distintos de los enumerados. En definitiva, existe una pluralidad de métodos posibles, sin que se establezca la preferencia de unos sobre otros, si bien, por regla general, como dice Tipke[32], dado que todos ellos deben orientarse a la búsqueda de la finalidad y del correspondiente sentido de la norma, conducirán al mismo resultado.

La comprensión del artículo 27, y en concreto, qué beneficio puede destinarse a la RIC, exige examinar cada uno de los criterios de interpretación del artículo 3 del Código Civil al que se remite el artículo 12 de la LGT.

B) LOS CRITERIOS DE INTERPRETACIÓN DEL CÓDIGO CIVIL Y EL ARTÍCULO 27 DE LA LEY 19/1994

1. La interpretación gramatical

En primer lugar, la interpretación de cualquier norma jurídica exige atender al sentido literal, al significado propio de las palabras, esto es, en principio, al «significado de la palabra en el lenguaje usual, porque es el que usa ordinariamente el legislador»[33]. No obstante, según la regla del artículo 12 de la LGT, en el caso de palabras con diversos significados, «en tanto no se definan por la normativa tributaria», se atenderá a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda».

El artículo 27.2 de la Ley 19/1994 dispone que la reducción en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades «se aplicará a las dotaciones que en cada período impositivo se hagan a la reserva para inversiones hasta el límite del 90 por 100 de la parte de beneficio obtenido en

[32] K. Tipke, *Die Steuerrechtsordnung*, t. III, Verlag Dr. Otto Schmidt, Colonia, 1993, págs. 1.270-1.271.

[33] L. Díez-Picazo y A Gullón, Sistemas de Derecho Civil, vol. I, 10ª ed., Tecnos, 2001 pág.. 166.

el mismo período que no sea objeto de distribución, en cuanto proceda de establecimientos situados en Canarias». El problema se plantea, como es sabido, con el término «beneficio», al que se atribuyen distintos significados, más amplio o más estricto, según cuál sea la posición del intérprete. No se trata, sin embargo, de un vocablo con distintas acepciones en los ámbitos jurídico, técnico y usual, sino que tiene un significado unívoco.

En sentido usual, según el diccionario de la lengua española, el beneficio es la ganancia económica que se obtiene de un negocio, inversión u otra actividad mercantil. Desde el punto de vista técnico, el «beneficio» está vinculado al término «resultado contable» que tiene un significado jurídico perfectamente acotado en la normativa contable y mercantil, y que se define, justamente, por la diferencia entre ingresos y gastos habidos en el ejercicio, teniendo en cuenta la variación positiva o negativa de las existencias finales con respecto a las existencias iniciales[34]. En el caso de que la diferencia resulte positiva, la entidad ha obtenido un beneficio o ganancia; mientras que de ser negativa, estamos ante una pérdida. Respectivamente, la cuenta de pérdidas y ganancias presentará un saldo acreedor o bien deudor. Éste es el concepto de resultado contable y, consecuentemente, de beneficio vigente también en el ámbito tributario, no sólo por una razón elemental de coherencia interna de todo el ordenamiento jurídico. Lo cierto es que nuestro Derecho Tributario, en concreto el artículo 10 del Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades adopta los conceptos mercantiles, al señalar que «en el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos contenidos en esta Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas». De esta forma, el término «beneficio» no es en absoluto ajeno al Derecho Tributario. Al contrario, en virtud de un mandato expreso de la norma tributaria, el beneficio es el contable: la diferencia positiva que resulta de restar a los ingresos los gastos del ejercicio, teniendo en cuenta la variación positiva o negativa de las existencias en el almacén.

En contra de esta tesis, el Informe de la Comisión para el análisis de los problemas de la aplicación de la RIC fue el primero en destacar, como ya hemos señalado, que, conforme al artículo 27, sólo el beneficio que proceda de establecimientos situados en Canarias se considera apto para dotar la Reserva. Y, en este sentido, advierte que atendiendo a los objetivos que persigue la figura de la RIC, «resulta más adecuado interpretar» que la Ley acoge el concepto de establecimiento de la legislación mercantil, es decir «un conjunto organizado de elementos patrimoniales y persona-

[34] *Cfr*. F. Clavijo y otros, *Curso de Derecho Tributario*, 19ª ed., Marcial Pons, Madrid, 2003, pág. 231.

les dispuesto y efectivamente utilizados para la realización, con cierta autonomía de gestión, de una explotación económica cuya actividad suponga la colocación de un bien o servicio en el mercado, sin que sea suficiente la mera titularidad o tenencia de elementos patrimoniales aislados».

También ha mantenido este criterio, como veíamos, el TSJC en la sentencia de 17 de febrero de 2005. En ella se dice que la interpretación gramatical de la norma obliga a excluir los beneficios extraordinarios de la base de cálculo de la RIC, pues «la norma no alude a todo beneficio sino a aquel que proviene de sus "establecimientos"», según la definición acuñada por el Derecho Mercantil. Y añade: «Desde esta primera perspectiva, la norma excluye al beneficio generado por la mera titularidad o tenencia de elementos patrimoniales aislados en cuanto no derivados de un establecimiento mercantil.»

Con todo, respecto de los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades la norma reguladora de la RIC no exige que el beneficio que se destine a la Reserva provenga del ejercicio de actividades empresariales realizadas mediante los establecimientos situados en el archipiélago. Éste es el tenor literal del apartado noveno del artículo 27, referido únicamente a los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: «Los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que determinen sus rendimientos netos mediante el método de estimación directa, tendrán derecho a una deducción en la cuota íntegra por los rendimientos netos de explotación que se destinen a la Reserva para Inversiones, siempre y cuando éstos provengan de actividades empresariales realizadas mediante establecimientos situados en Canarias.» La voluntad de la norma reguladora de la RIC, por tanto, es clara: las entidades pueden destinar a la Reserva los beneficios obtenidos en las islas, mientras que las personas físicas únicamente pueden dotarla con cargo a los rendimientos netos de explotación, derivados del ejercicio de actividades económicas en el archipiélago. Ciertamente, si la Ley sólo limita la base de cálculo de la Reserva que pueden dotar las personas físicas, no es posible afirmar que tal limitación es asimismo aplicable a los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades porque ésta es la voluntad de la Ley al exigir que el beneficio provenga de establecimientos situados en Canarias. También la Ley establece que el beneficio apto para la dotación de la RIC por parte de las personas físicas es el que procede de establecimientos situados en el archipiélago. Pero, en este caso, además especifica que debe de tratarse de rendimientos netos de explotación derivados del ejercicio de actividades empresariales.

Tratándose de un mismo precepto, el artículo 27 de la Ley 19/1994, no se explica que la norma tenga dos redacciones diferentes para exigir en ambos casos, tanto a los sujetos pasivos del IS como del IRPF, el cumplimiento de idénticos requi-

sitos para poder beneficiarse de este incentivo fiscal -aunque en el primer caso la exención opere como una reducción en la base imponible y en el segundo, como una deducción en la cuota del impuesto. Al contrario, parece obvio que la voluntad de la Ley que se deriva del tenor literal de la norma es que, a diferencia de lo que sucede con las personas físicas en el IRPF, el beneficio que han de tener en cuenta los sujetos pasivos del IS para calcular la dotación a la RIC es el beneficio contable en su totalidad, sin excluir ninguna de las partidas que integran la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio. No cabe, mediante una interpretación extensiva o analógica[35] de la norma que establece el régimen jurídico de la RIC para las personas físicas, aplicarla a las personas jurídicas y demás sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades.

Coinciden los profesores Castro[36] y Díez-Picazo[37] en afirmar que en ningún caso basta la letra de la Ley como criterio interpretativo, pero el significado exacto y propio de las palabras empleadas, o, en su caso, la totalidad de significados que tenga, marca el límite de la interpretación[38].

2. El criterio de la finalidad de la Ley

Ante la imposibilidad de justificar la limitación de la base de cálculo de la Reserva en el tenor literal del precepto, se alude muchas veces a los objetivos, a la finalidad que persigue la RIC. En efecto, una correcta interpretación del artículo 27 no debe prescindir de esa finalidad. Mas, interesa subrayar, como pone de manifiesto el profesor Federico de Castro, que «el respeto a la ley impone buscar su verdadero sentido, investigando su fin, pero también ordena que se impida desviar su significado claro».

Si analizamos la Exposición de Motivos de la Ley 19/1994 advertimos que el objetivo al que obedece el establecimiento de la Reserva consiste en que «los empresarios canarios puedan acceder a cotas importantes de ahorro fiscal como contrapartida a su esfuerzo inversor con cargo a sus propios recursos». No debe olvidarse que a través del Régimen Económico y Fiscal pretende incorporarse «un coherente bloque de incentivos fiscales y económicos, de tal modo que verdaderamente genere decisiones inversoras, dinamice la localización de actividades en zonas de escasa autorrealización y responda socialmente a los beneficios que para todos conlleva la modernización del aparato productivo y comercial». En este mismo sentido, el Informe del año 2000 reconoce que mediante la RIC se ha logrado la localización de actividades productivas y la reinversión de los beneficios generados aquí

[35] En la sentencia de 21 de junio de 1986 (NFJ000178), el Tribunal Supremo advierte que la interpretación extensiva o analógica no puede amparar la aplicación a las Haciendas Locales de una norma dirigida a la Hacienda Pública del Estado.

[36] F. de Castro y Bravo, *Derecho Civil de España*, *cit*., pág. 468.

[37] L. Díez-Picazo y A. Gullón, *Sistema de Derecho Civil*, *cit*., pág. 167.

[38] *Cfr*. K. Larenz, *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*, 6ª ed. revisada, Springer Verlag, Berlín/Heidelberg, 1991, pág. 324.

en el propio archipiélago; y añade que, además, con carácter general, pretende mejorarse el empleo y la competitividad de la economía canaria.

Pues bien, esta finalidad de la RIC de fomentar que aquellos beneficios que se hayan originado en las islas se reinviertan en Canarias, lejos de fundamentar la exclusión de una parte de los beneficios por considerar que nos son aptos para la Reserva, confirma la tesis que defendemos. En todo caso, el beneficio se ha generado en el archipiélago y vuelve a invertirse en nuestro territorio, para preservar así la máxima importancia que en la configuración de este incentivo fiscal tienen los aspectos espaciales, como nos recuerda el Informe del año 2000.

3. La interpretación sistemática

El criterio sistemático sirve para recordar, según el profesor Federico de Castro, que «el Derecho forma un todo y que para conocer el significado de una disposición hay que valorarla dentro de la totalidad del ordenamiento jurídico». Ninguna Ley, nos dice el autor, puede existir ni puede comprenderse aislada[39].

Así ocurre con el artículo 27 de la Ley 19/1994 que no formula un concepto de beneficio. Basta acudir al Texto Refundido del IS para comprender que el beneficio al que estamos refiriéndonos es el beneficio contable. Es más, la Exposición de Motivos de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, puso de relieve que uno de los principales objetivos de la reforma del impuesto consistía en determinar la base imponible del mismo a partir del resultado contable, con los ajustes fiscales derivados de las normas de calificación, valoración e imputación temporal. En este sentido, se insistía en que «el objeto del Impuesto sobre Sociedades es la renta obtenida por las entidades jurídicas, y que esta magnitud se determina, para la inmensa mayoría de los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, en virtud del algoritmo contable regulado por los principios y normas establecidos en el Código de Comercio, la Ley de Sociedades Anónimas y el Plan General de Contabilidad, básicamente. Determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades a partir del resultado contable, corregido por las excepciones legalmente tipificadas, constituye uno de los objetivos primordiales de la reforma del Impuesto sobre Sociedades, cuya consecución redundará en beneficio de la seguridad jurídica del contribuyente.» Asimismo, se reconocía la compleja realidad sobre la que se proyecta el Impuesto sobre Sociedades, «si bien su perfecto entendimiento vendrá facilitado, en numerosos casos, por las normas de naturaleza contable referidas a dicha realidad». E, igualmente, en relación con el hecho imponible, se advertía que «el aspecto más destacado consiste en abandonar la clasificación de rentas que se establecía en el artículo 3.º de la

[39] F. de Castro y Bravo, *Derecho Civil de España*, *cit*., pág. 473; K. Tipke, *Die Steuerrechtsordnung*, *cit*., pág. 1.253.

Ley 61/1978. El carácter sintético del Impuesto sobre Sociedades determina que dicha clasificación, a diferencia del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, sólo tenga relevancia en aspectos muy particulares, tales como la obligación de retener y la obligación real de contribuir. El abandono de las categorías de rentas (rendimientos de explotaciones económicas, rendimientos del capital e incrementos y disminuciones de patrimonio) determina una notable simplificación del impuesto y facilita su más perfecto engarce con las normas mercantiles de naturaleza contable.»

También el rendimiento neto de las actividades económicas en el IRPF se determina, para los empresarios mercantiles en régimen de estimación directa normal, a partir del resultado contable, por remisión expresa del artículo 26.1 del Texto Refundido del IRPF a las normas del IS.

Si examinamos el Plan General de Contabilidad y el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas aprobado mediante Real Decreto Legislativo 1.564/1989, de 22 de diciembre, enseguida advertimos que no hay distintos resultados contables sino un solo resultado. El resultado contable único, el que nos da la cuenta de pérdidas y ganancias, abarca todos los ingresos y gastos de la entidad en un ejercicio determinado, con independencia de su naturaleza u origen (artículo 189 del TRLSA). Así, la cuenta de pérdidas y ganancias, nos dice la norma sexta de la Cuarta Parte del Plan General de Contabilidad, «comprende, con la debida separación, los ingresos y los gastos del ejercicio y, por diferencia, el resultado del mismo». El modelo obligatorio de esta cuenta de pérdidas y ganancias refleja cuáles son los elementos que la integran y que, en definitiva, permiten fijar el resultado contable del ejercicio. Únicamente en aras de ofrecer una imagen detallada y ordenada de todos los ingresos y gastos y, en definitiva, de los resultados de la entidad, éstos se clasifican en resultados de la explotación (importe neto de la cifra de negocios, subvenciones, gastos de personal, servicios exteriores, etc.), resultados financieros (ingresos de participaciones en capital, intereses, diferencias negativas de cambio, etc.) y resultados extraordinarios (beneficios y pérdidas procedentes del inmovilizado, ingresos y gastos extraordinarios, etc.). Mas, no se trata de resultados parciales con unos efectos propios desde el punto de vista mercantil o contable, sino que en su totalidad determinan el posible beneficio o pérdida de la entidad. Por ello hay que entender que si la Ley no distingue en atención al origen del beneficio, no le corresponde al intérprete establecer ninguna distinción a la hora de fijar el beneficio apto para dotar la RIC (*ubi lex nec non distinguit, nec non distinguere habitur*).

4. La interpretación conforme a los principios constitucionales

Desde el Informe del año 2000, la DGT, el TEARC y el TEAC, e incluso el TSJC han aducido en reiteradas ocasiones el respeto al principio de igualdad entre personas físicas y jurídicas como causa de exclusión de los beneficios extraordinarios de la base de cálculo de la dotación de la RIC. Este criterio se refleja con claridad en la sentencia del TSJC de 17 de febrero de 2005: «Si se admitiera que los sujetos pasivos del Impuesto de Sociedades pudieran dotar a la RIC con beneficios ajenos a la actividad empresarial o profesional se estaría generando una desigualdad de trato respecto a los sujetos pasivos del IRPF, desigualdad que carecería de toda justificación objetiva y razonable, máxime cuando lo decisivo en la RIC es su elemento objetivo, una actividad generadora de beneficio económico y actividad generada por su reinversión, y no el subjetivo, persona física o jurídica que desarrolla la actividad.»

Sin embargo, es sabido que una de las principales diferencias entre el IRPF y el IS reside justamente en los regímenes jurídicos que establecen ambos impuestos para las ganancias y pérdidas patrimoniales. Mientras las ganancias patrimoniales derivadas de la enajenación de elementos del activo de la entidad tributan como un componente más de la renta sujeta al IS, en el IRPF esta renta no forma parte de los beneficios obtenidos en desarrollo de la actividad económica. El apartado segundo del artículo 26 señala: «Para la determinación del rendimiento neto de las actividades económicas no se incluirán las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de los elementos patrimoniales afectos a las mismas, que se cuantificarán conforme a lo previsto en la sección 4ª del presente capítulo.» De esta forma, la tributación de las plusvalías que se ponen de manifiesto en la enajenación de elementos patrimoniales es independiente de que estén afectos o no al desarrollo de la actividad económica por parte del contribuyente, y en caso de haber permanecido en el patrimonio del sujeto con más de un año de antelación a la fecha de transmisión quedan gravados -con la vigente Ley del Impuesto- al tipo especial del 15 por 100. En suma, en el ordenamiento tributario español el beneficio obtenido por el ejercicio de actividades económicas por parte de las personas físicas no incluye las plusvalías patrimoniales que se deriven de la enajenación de bienes afectos, y, en consonancia con esta exclusión, tales plusvalías no pueden tampoco formar parte de la base de una deducción en la cuota del impuesto vinculada, justamente, al desarrollo de aquellas actividades. Por el contrario, en el IS, al integrar la base imponible, sí se tienen en cuenta al calcular el importe de la exención en que consiste la RIC.

Advierte Tipke, con acierto, que no es admisible hacer prevalecer el principio de igualdad en contra de la finalidad clara de la ley y más allá del

posible tenor literal de los preceptos normativos[40]. En cambio, sí debemos tener presente otro de los principios constitucionales de especial trascendencia en el ámbito tributario, en particular, en materia de exenciones o beneficios fiscales, como es el principio de reserva de ley. Este principio obliga a la regulación mediante ley de los elementos esenciales del tributo, entre los que se encuentran las exenciones (artículo 133.3 de la CE). La norma reguladora de la RIC que pueden dotar los sujetos pasivos del IS es la contenida en el apartado segundo, no el noveno, del artículo 27 de la Ley 19/1994. Ésta es la que debe ser observada, en aras, también del respecto a los principios de legalidad, certeza del derecho, igualdad y generalidad.

En definitiva, si es cierto, como afirma Cazorla Prieto[41], que en la interpretación de la norma tributaria debe primar la pluralidad de métodos posibles, esto no debe conducirnos a olvidar que por encima de todos ellos destaca el método principal, que se funda en los vigorosos valores superiores y principios constitucionales en materia financiera como instrumento fundamental de interpretación, entre los que se encuentran el de seguridad jurídica, que, en mi opinión, ha de predominar a la hora de interpretar el artículo 27 de la Ley 19/1994.

VI. CONCLUSIONES

En vista de todo lo expuesto, podemos establecer las tres conclusiones siguientes:

1ª) El Informe de la Comisión para el análisis de los problemas de la aplicación de la RIC, la doctrina tradicional de la DGT, el TEARC, el TEAC y el TSJC coinciden en afirmar que los resultados extraordinarios no son aptos para dotar la Reserva, pues al señalar el artículo 27 de la Ley 19/1994 que el beneficio ha de proceder de establecimientos situados en las islas está exigiendo -en una interpretación finalista del artículo- que ese beneficio se obtenga en el ejercicio de una actividad económica.

2ª) Las contestaciones a dos consultas vinculantes de la DGT de 10 y 11 de mayo de 2005 parecen distanciarse del criterio anterior, al mantener que para calcular el importe de la dotación a la RIC, ha de determinarse primero el beneficio contable total del ejercicio, en el que se incluye el derivado de la venta de un terreno, y luego, a partir de ese beneficio, dotar la Reserva de acuerdo con la legislación mercantil.

3ª) El beneficio que las sociedades pueden destinar a la RIC es el contable, o lo que es lo mismo, el resultado que arroja la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio, sin excluir de

[40] K. Tipke, *Die Steuerrechtsordnung*, *cit*., pág. 1.291-1.292.

[41] L.M. Cazorla Prieto, *Derecho Financierero y Tributaio*, 6ª ed., Thomson Aranzadi, Navarra, 2005, págs. 163-164.

su importe los beneficios extraordinarios ni los ingresos financieros. En esta materia no cabe, a nuestro juicio, una interpretación extensiva o analógica del artículo 27 de la Ley 19/1994, como parece desprenderse del Informe de la Comisión de expertos, de las contestaciones de la DGT, de las resoluciones del TEARC y el TEAC, o de las sentencias del TSJC, ya que interpretar así el apartado segundo del artículo 27 supone ir más allá de la letra de la Ley negando los valores de certeza y seguridad jurídica en los que se funda nuestro Derecho Tributario.