

COMENTARIOS DE DOCTRINA ADMINISTRATIVA Y JURISPRUDENCIA

INTRODUCCIÓN

En este número de la revista se incluye el comentario a la Contestación a consulta evacuada por la Dirección General de Tributos del Gobierno de Canarias, de fecha 26 de noviembre de 2010, en el que se analiza el régimen de la transmisión de conjuntos patrimoniales empresariales en el Impuesto General Indirecto Canario. Se trata de un supuesto de no sujeción del IGIC en la transmisión de "rama de actividad". Esta consulta viene a complementar una consulta anterior (consulta vinculante nº 1347, de 17/03/2010).

Asimismo, se incluye el comentario a la Contestación a consulta evacuada por la Dirección General de Tributos del Gobierno de Canarias, de fecha 7 de septiembre de 2010, dedicada al tratamiento fiscal en Canarias de las entregas interiores e importaciones de combustibles en la zona franca. Se trata de una novedosa consulta cuyo objeto es determinar el régimen fiscal aplicable, en el Impuesto General Indirecto Canario (IGIC), en el Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias (AIEM) y en el Impuesto Especial sobre Combustibles derivados del Petróleo (IECDP), a un negocio de almacenamiento y distribución de combustibles desarrollado en el ámbito de la zona franca.

Para el comentario de jurisprudencia, se ha escogido una Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de diciembre de 2010 en la que analiza una de las cuestiones más controvertidas en la aplicación administrativa y jurisprudencial de este beneficio fiscal del Régimen Económico y Fiscal de Canarias: la relativa a la entrada en funcionamiento de los activos que constituyen materializaciones de la Reserva para Inversiones en Canarias (RIC).

Como señala el autor de nuestro comentario, en la aplicación de la Reserva para Inversiones en Canarias (RIC) se han suscitado varios problemas, que después de que han ido resolviéndose en la última instancia jurisdiccional ordinaria por el Tribunal Superior de Justicia de Canarias o por la Audiencia Nacional, siguen sin tener una solución admitida pacíficamente. De ahí que exista cierta expectación por parte de los distintos operadores jurídicos implicados ante la respuesta que el Tribunal Supremo pueda dar a aquellos problemas, resolviendo los diversos recursos de casación planteados y que están pendientes de resolverse. Por fin ha llegado el primero de estos esperados pronunciamientos del Tribunal Supremo, en lo que hemos podido conocer, que es objeto del comentario de jurisprudencia que incluimos en este número de la revista.

COMENTARIOS GENERALES DE DOCTRINA ADMINISTRATIVA

EL RÉGIMEN DE LA TRANSMISIÓN DE CONJUNTOS PATRIMONIALES EMPRESARIALES EN EL IGIC Y EL TRATAMIENTO FISCAL EN CANARIAS DE LAS ENTREGAS E IMPORTACIONES DE PETRÓLEO Y SUS PRODUCTOS DERIVADOS

(COMENTARIOS A LAS CONSULTAS Nº 1372 Y 1380
DE 7 DE SEPTIEMBRE Y 26 DE NOVIEMBRE DE 2010, RESPECTIVAMENTE,
DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS DEL GOBIERNO DE CANARIAS)

ADRIANA FABIOLA MARTÍN CÁCERES

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de La Laguna

I. EL RÉGIMEN DE LA TRANSMISIÓN DE CONJUNTOS PATRIMONIALES EMPRESARIALES EN EL IGIC

La Resolución de 26 de noviembre de 2010 de contestación a la consulta vinculante nº 1.380 analiza el concepto de unidad económica autónoma a efectos de determinar si en el supuesto de hecho objeto de la consulta formulada concurren las condiciones que permiten la aplicación del artículo 9.1º de la Ley 20/1991 de 7 de junio de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (en adelante Ley 20/1991) y por ende la identificación de un supuesto de no sujeción al IGIC.

La sociedad consultante explota un conjunto de establecimientos que operan

en régimen de franquicia y se propone transmitirlos con inclusión de todos los elementos que permiten el mantenimiento por el adquirente de dicha explotación sin solución de continuidad. La transmisión incluye el mobiliario, las instalaciones técnicas, las licencias vinculadas a la explotación, todo el equipamiento necesario para el funcionamiento del negocio (expositores, muebles, enseres, rótulos, cajas registradoras, material de oficina, instalación eléctrica, etc.), manteniéndose asimismo los contratos laborales del personal y produciéndose respecto de los mismos la subrogación del adquirente en todos los derechos y obligaciones dimanantes de los mismos. Se excluyen de la transmisión las mercancías, que se encuentran consignadas en las tiendas y que son propiedad del franquiciador y adquirente. En lo que se refiere a

los inmuebles afectos al negocio, se prevé, en el momento de la venta, la cesión al adquirente de la posición de arrendataria respecto de algunos de ellos mientras que respecto de otros, el adquirente renuncia a su posición de arrendataria para que el comprador proceda en el momento de la transmisión a la firma de nuevo contrato de arrendamiento sobre los locales, operaciones ambas cuya contraprestación se incluye en el precio global de la transmisión.

El artículo 9 1º de la Ley 20/1991 establece que no estará sujeta al impuesto la transmisión de un conjunto de elementos corporales e incorporeales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyen una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios. El concepto de unidad económica autónoma se erige en el elemento central determinante del reconocimiento de una transmisión no sujeta, concepto que la propia Dirección General de Tributos analiza a propósito de una contestación a consulta anterior de 17 de marzo de 2010 para resolver que por tal ha de entenderse aquel conjunto de elementos patrimoniales susceptibles de constituir una rama de actividad en el sentido del artículo 83.4 de Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades (RDLg 4/2004 de 5 de marzo). De acuerdo con tal interpretación, en el conjunto de elementos patrimoniales transmitidos ha de concurrir la capacidad para funcionar por sus propios medios o, como el propio artículo 83.4 citado precisa en la definición de “rama de actividad”, los elementos patrimoniales han

de ser susceptibles de constituir una unidad económica determinante de una explotación económica.

De acuerdo con tal interpretación, en el supuesto objeto de consulta se identifican las notas definitorias de una unidad económica autónoma. En efecto, se produce la transmisión de una empresa en pleno funcionamiento con una estructura suficiente para el desarrollo de una actividad económica, con todo un conjunto de elementos afectos a la actividad económica, que incluye el personal que presta sus servicios en el negocio y en la que se constata la intención del adquirente de mantener la afectación de los elementos adquiridos a la actividad económica. Es también determinante a juicio de la Administración consultada que en la operación se encuentre prevista la subrogación en la posición de la entidad mercantil transmitente como arrendataria en determinados bienes inmuebles así como la firma de nuevos contratos de arrendamiento respecto de otros inmuebles previa la renuncia a la posición de arrendataria de la sociedad transmitente.

La doctrina administrativa así expresada en la Resolución de referencia suscita como elemento de análisis la cuestión sobre el alcance que ha de conferirse a la formalización de los acuerdos de subrogación en la posición de arrendataria por parte del adquirente así como a la celebración de los nuevos y su inclusión en la operación de transmisión a efectos de reconocer la existencia de una unidad económica autónoma cuya transmisión resulte no sujeta al IGIC en virtud del artículo 9

1º de la Ley 20/1991. En el examen de tal cuestión ha de tenerse en cuenta que la actual redacción del precepto mencionado es fruto de su modificación por la Ley 4/2008 de 23 de diciembre, en paralelo a la nueva redacción que la misma ley dio al artículo 7 1º de la Ley 37/1992 de 28 de diciembre reguladora del IVA para dar entrada a la jurisprudencia del TJUE recaída en relación con los supuestos de no sujeción derivados de la transmisión del patrimonio empresarial, concretamente la Sentencia de 27 de noviembre de 2003 dictada en el asunto C-497/01. Si bien es cierto que, como el propio TJUE precisa –así el Auto de 16 de abril de 2008 dictado en el Asunto C-186/07-, la jurisprudencia comunitaria relativa a las normas comunitarias armonizadoras de los impuestos generales sobre ventas no es aplicable al IGIC, no lo es menos que el legislador nacional, al objeto de preservar la coherencia de ambos impuestos, ha proyectado en la normativa reguladora del IGIC, en esta como en otras ocasiones¹, las modificaciones operadas en la regulación del IVA. Teniendo en cuenta que la nueva redacción del citado artículo 9 1º de la Ley 20/1991, paralela a la del artículo 7 1º de la Ley 37/1992, tiene su origen en la mencionada Sentencia de 27 de noviembre de 2001, su examen cobra

especial interés en el análisis propuesto en las líneas precedentes a efectos de delimitar el concepto de actividad económica autónoma empleado en el artículo 9 1º de la Ley 20/1991². Así, se señala en la misma que, a la luz del contexto del artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva³ y del objetivo de ésta queda de manifiesto que tal disposición está encaminada a permitir a los Estados miembros facilitar las transmisiones de empresas o partes de empresas, simplificándolas y evitando sobrecargar la tesorería del beneficiario con una carga fiscal desmesurada que, en cualquier caso, recuperaría posteriormente mediante una deducción del IVA soportado. Dicha finalidad, razona el TJUE, condiciona lo que haya de entenderse por transmisión en forma de aportación a una sociedad de una universalidad total o parcial de bienes y así habrá de interpretarse en el sentido de que comprende la transmisión de un establecimiento mercantil o de una parte de una empresa con elementos corporales y, en su caso, incorporeales que, conjuntamente, constituyen una empresa o una parte de una empresa capaz de desarrollar una actividad económica autónoma, siempre que no se limite a una mera cesión de bienes. En cuanto el requisito de que el beneficiario continúe la personalidad del cedente

¹ Así lo ha considerado también necesario el legislador con ocasión de las modificaciones en la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido como consecuencia de la transposición de determinadas Directivas en materia de imposición indirecta a través de la Ley 2/2010 de 1 de marzo –según expresa su Exposición de Motivos-, que se traducen en la modificación de algunos preceptos de la Ley 20/1991.

² La traslación al ámbito del IGIC de la jurisprudencia comunitaria queda por ello justificada pues, como ha señalado el propio TJUE (Sentencia de 17 de julio de 1997, Asunto C-28/95), si una normativa nacional se atiene, para resolver una situación interna, a las soluciones aplicadas en Derecho comunitario, existe un interés comunitario en que las disposiciones o los conceptos tomados del Derecho Comunitario reciban una interpretación uniforme.

³ El artículo 5.8 de la Sexta Directiva 77/388 es del siguiente tenor: “Los Estados miembros quedan facultados para considerar que la transmisión, a título oneroso o gratuito o bajo la forma de aportación a una sociedad, de una universalidad total o parcial de bienes no supone la realización de una entrega de bienes y que el beneficiario continúa la personalidad del cedente. Llegado el caso, los Estados miembros podrán adoptar las medidas necesarias para evitar distorsiones de la competencia siempre que el beneficiario no sea sujeto pasivo total”.

previsto en el artículo 5.8 de la Sexta Directiva, dicha continuación no constituye un requisito para la aplicación de la no sujeción, sino que, viene a señalarse en la citada sentencia, supone la constatación de que la operación no se ha limitado a una mera cesión de bienes. Dicha interpretación se completa con la precisión de que para que opere la no sujeción es necesario que el beneficiario tenga la intención de explotar el establecimiento mercantil o la parte de la empresa transmitida y no simplemente la de liquidar de inmediato la actividad en cuestión.

La interpretación acorde con aquella finalidad, en los términos expuestos en la sentencia comentada, de la regulación interna cuya modificación ha propiciado la jurisprudencia comunitaria así como del artículo 83.4 de la Ley reguladora del Impuesto de Sociedades a que se remite la doctrina administrativa, permite extraer las notas que configuran como un supuesto de no sujeción la transmisión de elementos patrimoniales prevista en el artículo 9 1º de la ley 20/1991. Tales notas son: 1) No es necesaria la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial, bastando que se transmitan un conjunto de elementos patrimoniales corporales o incorporeales, que integren el patrimonio empresarial del transmitente; 2) El conjunto patrimonial transmitido ha de integrarse en una unidad económica autónoma o rama de

actividad, esto es, en un conjunto patrimonial susceptible de constituir una unidad económica autónoma determinante de una explotación económica capaz de funcionar por sus propios medios; 3) No es requisito constitutivo del supuesto de no sujeción el mantenimiento, sin solución de continuidad, de la actividad económica sino que es suficiente a tales efectos, que el adquirente tenga la intención de mantener la afectación del conjunto patrimonial transmitido a la misma o diferente actividad y, por ende, el fin de la operación no haya sido proceder de manera inmediata a la liquidación de los elementos patrimoniales adquiridos⁴.

De todo lo anterior cabría inferir que si el conjunto patrimonial transmitido es susceptible de constituir una unidad económica autónoma, con capacidad o potencialidad para funcionar por sus propios medios y la operación de transmisión revela la intención del adquirente de mantener la explotación, dicha transmisión cumple los requisitos del artículo 9 1º de la Ley 20/1991, sin que a tales efectos deba considerarse requisito constitutivo la formalización, como parte de la entrega, de la subrogación o renuncia de la posición de arrendatario por parte del transmitente. En tal sentido consideramos que, de acuerdo con la finalidad de la norma, resulta decisivo la intención de mantener la explotación del adquirente, reflejada en este caso de forma concluyente en el

⁴ En relación con esta última nota resulta ilustrativa la Sentencia de la Audiencia Nacional de 23 de septiembre de 2009 dictada con invocación de la doctrina sentada en la citada Sentencia del TJUE de 27 de noviembre de 2003. En ella se declaró que teniendo en cuenta que la finalidad de la regla de no sujeción es excluir de tributación aquellas transmisiones de conjuntos patrimoniales que el adquirente tiene la intención de mantener en explotación, no parece acorde con tal finalidad excluir de la no sujeción en el IVA la transmisión de elementos patrimoniales susceptibles de explotación económica por el hecho de que en el momento de la transmisión la actividad se encuentre paralizada. La controversia allí resuelta versó sobre la transmisión de un conjunto de elementos necesarios para la explotación de un balneario que en el momento de la transmisión se encontraba en desuso pero que tras las obras de rehabilitación y reconstrucción necesarias, el adquirente tenía la intención de retomar.

mantenimiento de los contratos laborales y la subrogación en los derechos y deberes derivados de los mismos por parte del adquirente. Frente a tal constatación, que la actividad económica se mantenga o no sin solución de continuidad o que el conjunto patrimonial transmitido integre o no la totalidad de los elementos incorporales de la empresa puede considerarse que pasan a un segundo plano, pues la característica determinante de los elementos patrimoniales transmitidos es que potencialmente constituyan una unidad económica autónoma.

II. EL TRATAMIENTO FISCAL EN CANARIAS DE LAS ENTREGAS E IMPORTACIONES DE PETRÓLEO Y SUS PRODUCTOS DERIVADOS

La resolución de 7 de septiembre de 2010 por la que se da respuesta a la consulta vinculante nº 1.372 aborda el tratamiento fiscal del negocio de almacenamiento y distribución de combustibles desarrollado en el ámbito de una zona franca, cuestión de indudable interés dadas las particulares ventajas fiscales y de otro tipo que al amparo del REFC presentan dichas zonas y de las que pueden beneficiarse una actividad de gran importancia logística como la indicada⁵.

Es objeto de la consulta el régimen fiscal aplicable a la misma en el Impuesto General Indirecto Canario, al Arbitrio a la Importación y Entrega de Mercancías y el Impuesto Especial sobre Combustibles derivados del Petróleo.

A) Por lo que se refiere al IGIC, señala la Dirección General de Tributos que con arreglo a lo establecido en el artículo 4.1 y 2 de la Ley 20/1991, están sujetas al Impuesto las entregas y las importaciones de petróleo y de los productos derivados de su refino. El tipo de gravamen aplicable tanto en las entregas como en las importaciones de tales productos es el tipo 0, de acuerdo con el artículo 27.1 1º de la citada Ley. Por lo que se refiere a las entregas de petróleo y productos derivados relacionadas con las zonas francas, el artículo 13.1 de la Ley reguladora del impuesto declara exentas las siguientes operaciones: 1) Las entregas de bienes expedidas o transportadas a las citadas áreas para ser colocadas al amparo de los regímenes correspondientes a las mismas así como las prestaciones de servicios directamente relacionadas con ellas; 2) Las entregas de bienes situados en las citadas áreas así como las prestaciones de servicios que se encuentren relacionadas con dichas entregas; 3) Las prestaciones de servicios referidas a los bienes situados en zona franca y 4) Las prestaciones de servicios realizadas por intermediarios que actúen en nombre y por cuenta de terceros cuando intervengan en las operaciones descritas en los apartados 1º, 2º y 3º anteriores. En cuanto a las importaciones, el artículo 15.1 b) de la Ley 20/1991 declara exentas igualmente las importaciones de bienes que se coloquen en zonas francas mientras permanezcan en las mismas sin ser utilizadas y consumidas. El régimen aplicable a las citadas operaciones se completa con la obligación por parte de los

⁵ En la actualidad Canarias cuenta con dos zonas francas situadas en Gran Canaria y Santa Cruz de Tenerife. La primera fue autorizada por Orden de 24 de abril de 1998 y la segunda, de tipo II –no cercada– por Orden de 18 de enero de 2006.

operadores de someterse a las actuaciones de vigilancia y control a la entrada y salida de tales productos en la zona franca por parte de la Administración Tributaria Canaria, a que se refieren los artículos 37 y 38 del Reglamento de Gestión aplicable a las operaciones de importación y exportación relativas a los tributos derivados de REFC (Decreto 145/2006 de 24 de octubre).

En el ámbito del IGIC, el régimen de exención así diseñado comporta, según se ha señalado, un diferimiento de la tributación correspondiente a tales operaciones, puesto que el impuesto tanto por las entregas como por el concepto de importaciones se exigirá en el momento en que tenga lugar la salida de los mismos de la zona franca. Ahora bien, las entregas de petróleo y de los productos derivados de su refinado, así como la importación de los mismos está gravada al tipo 0, y por tanto su régimen se equipara al de las exenciones plenas ya que permiten la deducción de la totalidad de las cuotas soportadas en el IGIC. Ello relativiza los beneficios derivados de tal diferimiento por lo que se refiere estrictamente al impuesto analizado. En todo caso se hace necesario distinguir la situación fiscal de las operaciones objeto de examen en el momento de la entrada en la zona franca y en el segundo momento indicado en que tales productos se destinan al consumo en las Islas Canarias.

La exención de la entrega de los bienes que se expidan o transporten a las zonas francas se condiciona a que permanezcan en las citadas áreas sin ser utilizados ni consumidos (artículo 13 Ley 20/1991),

precisando el artículo 16.1 *in fine* del Reglamento de desarrollo de la normativa del IGIC y el AIEM aprobado mediante Real Decreto 2538/1994 de 29 de diciembre) que no se considerarán utilizados en las citadas áreas los bienes introducidos en las mismas para ser incorporados a los procesos de transformación en curso que se realicen en ellas al amparo de los regímenes aduaneros de transformación en aduana o de perfeccionamiento activo en el sistema de suspensión. Además, según precisa la citada disposición, la exención queda condicionada al cumplimiento de las formalidades y requisitos establecidos en el artículo 14.1 y 2 del mencionado Reglamento de desarrollo si bien sustituyendo las referencias de este último a la salida del territorio de la Comunidad Autónoma de Canarias –puesto que se refiere a las exenciones relativas a las exportaciones– por la de entrada en las áreas exentas. Tales requisitos y formalidades son: 1) la exención está condicionada a la entrada efectiva de los bienes en la zona franca; 2) el transmitente deberá conservar a disposición de la Administración durante el plazo de prescripción del impuesto las copias de las facturas y duplicado de la declaración en el que se acredite por la diligencia de la oficina gestora la entrada de los bienes y demás documentos justificativos de la operación; 3) El adquirente deberá entregar al proveedor un acuse de recibo de los bienes en el momento en que sean puestos a su disposición; 4) Los bienes deberán entrar en la zona franca en el plazo de tres meses siguientes a la fecha de puesta a disposición de los mismos, entendiéndose tal entrada producida cuando así lo establezca la legislación aplicable; 5) El

proveedor deberá cumplimentar la declaración de entrada en la zona franca y su presentación en la oficina gestora deberá realizarse por el adquirente o por el tercero que actúen su nombre y por su cuenta, quienes en el plazo de treinta días siguientes a la fecha de entrada en la zona franca remitirá al proveedor el duplicado de las declaraciones con la diligencia de la citada oficina que acredite dicha entrada. Cabe añadir que la exención que por el cumplimiento de tales requisitos resulte aplicable es de las denominadas plenas, puesto que con arreglo a lo establecido en el artículo 29. 4 d) de la Ley 20/1991, permitirá al sujeto pasivo que efectúa la entrega de tales productos para ser introducidas en zona franca, la deducción de las cuotas del IGIC soportadas en sus adquisiciones.

En cuanto a la exención aplicable en virtud del artículo 15.1 b) de la Ley 20/1991 a la importación de los productos objeto de consulta, ha de tenerse en cuenta que la misma se supedita a que los bienes permanezcan en zona franca sin ser utilizados ni consumidos. Por su parte, el artículo 34 del Reglamento de desarrollo de la normativa del IGIC condiciona la exención de las importaciones de bienes colocados en zonas francas a que la importación se efectúe con cumplimiento de la legislación comunitaria propia de dichas áreas así como a que los mismos no sean destinados a su consumo final en dichas áreas, sin que se establezca una precisión paralela a la contenida en el artículo 16.1 del mismo texto normativo en relación con la exención de las entregas de bienes para ser expedidas a tales zonas.

Dado que durante la permanencia de los mencionados bienes en zona franca quedan exentas de tributación por el IGIC todas las entregas de las mismas que se sucedan así como las prestaciones de servicios con ellas relacionadas, el segundo momento a tener en cuenta en el régimen fiscal aplicable es aquel en que se produce la salida de los mismos de dichas áreas, en que la entrega con destino a las Islas Canarias para su distribución en el mercado regional quedará sujeta al tipo 0 del IGIC. Ello comportará para el sujeto pasivo adquirente la no repercusión de cuota alguna por el IGIC, si bien que tampoco el sujeto pasivo que efectúa la entrega habrá sido objeto de repercusión en su propia adquisición, por efecto del mismo tipo impositivo así como por efecto de las exenciones en las prestaciones de servicios relacionadas con los mencionados productos que eventualmente haya recibido durante su permanencia en la zona franca.

Lo expuesto en las líneas precedentes es extensible a las importaciones de petróleo y productos derivados de su refino, de modo que cabe concluir que, además de otras ventajas derivadas de la zona franca, la colocación de tales productos en dicha área comporta fundamentalmente la ventaja de la exención de las prestaciones de servicios relacionadas con los mismos que tengan lugar en su recinto.

B) Distinto es el contenido del régimen del AIEM aplicable a las importaciones y entregas de petróleo y productos derivados de su refino, en relación con el cual la Dirección General de Tributos, de

conformidad con lo establecido en el artículo 69 de la Ley 20/1991 ha señalado, por lo que respecta a las importaciones de petróleo y productos derivados incluidos en la lista del Anexo IV de la Ley 20/1991, la sujeción de las mismas al referido arbitrio, precisándose por la Administración consultada que la entrada física de tales productos desde el exterior a las zonas francas constituye un supuesto de no sujeción. Tal es la interpretación que se impone tras la lectura del artículo 75. Dos de la mencionada Ley, que para las importaciones establece una regla especial según la cual cuando se trate de importaciones de bienes que se encuentren en zona franca, el devengo del arbitrio se producirá en el momento en que los bienes salgan de las mencionadas áreas. En realidad el examen conjunto del precepto citado y el artículo 67.2 4º hacen pensar que cuando los productos importados se colocan en una zona franca, se produce una reformulación del concepto legal de importación a los efectos del mencionado Arbitrio, de modo que la importación no tiene lugar “con la entrada definitiva o temporal de los bienes muebles corporales en el ámbito territorial de las Islas Canarias” – primer párrafo del ordinal citado- sino con la autorización para el consumo en las Islas Canarias de los bienes que reglamentariamente se encuentren en las zonas francas.

En cuanto a las entregas interiores de petróleo y productos de su refino, se señala por la Dirección General de Tributos, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 67.1 de la Ley 20/1991, que están sujetas al AIEM siempre que los mismos estén incluidos en

la lista del Anexo IV de la citada ley y además hayan sido producidos por el empresario transmitente, si bien es de aplicación en este caso la exención establecida en su artículo 72 para las entregas de los productos citados que se destinen a ser introducidos en una zona franca, así como las entregas de los mismos que se produzcan mientras permanezcan en ella.

En suma, cabe afirmar que el régimen fiscal del AIEM en las importaciones y entregas de petróleo y productos derivados de su refino relacionadas con las zonas francas de Canarias, comporta un diferimiento real del Arbitrio mediante el mecanismo de la exención aplicable por la entrada en las mismas y por la determinación del momento de su devengo en el caso de las importaciones, que determinará su exigencia en el momento de la salida de los productos indicados de la zona franca.

C) En cuanto al Impuesto Especial sobre Combustibles Derivados del Petróleo la incidencia de las entregas efectuadas por los comerciantes mayoristas en el ámbito de las zonas francas de Canarias es nula a efectos de la obtención de un tratamiento favorable, como ha señalado la Administración consultada, ya que no se contemplan en la Ley 5/1986 de 28 de julio que lo regula supuestos de no sujeción o exenciones relacionadas con ellas.

Como conclusión del análisis precedente, puede afirmarse que el favorable tratamiento que la Ley 20/1991 otorga al negocio de importación y entrega de combustibles en su gravamen por el IGIC

estableciéndose en relación con los mismos tipos de gravamen o equiparables a exenciones plenas, reduce las ventajas que en cuanto a estos impuestos ofrece su desarrollo en las zonas francas, quedando limitadas a las prestaciones de servicios relacionadas con estos productos y sus entregas que tengan lugar en dichos recintos. En cambio en el AIEM la utilización de la zona franca proporciona un diferimiento real de la exigencia del Arbitrio merced a la exención y reformulación del concepto de importación ya referidas. Por lo que se refiere al

IECDP la utilización de la zona franca no tiene incidencia en la exacción del impuesto.

Todo lo anterior debe entenderse sin perjuicio de las indudables ventajas que la zonas francas de Canarias proporcionan en materia aduanera como fiscal, en las que se cuentan junto a las genéricas, las específicas derivadas de la posibilidad de acogerse a los incentivos fiscales del REFC (zona especial canaria, reserva para inversiones en Canarias, entre otros) también aplicables en relación con otros impuestos estatales.

ANEXO

CONSULTA Nº 1372 EVACUADA CON FECHA 7 DE SEPTIEMBRE DE 2010 POR LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS DEL GOBIERNO DE CANARIAS

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	DOMICILIO
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias. Impuesto Especial de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre combustibles derivados del petróleo.	NORMATIVA APLICABLE Art. 4.1 y 4.2 Ley 20/1991 Art. 13 Ley 20/1991 Art. 15.1.b) Ley 20/1991 Arts. 27.1.1º.p) y 27.2 Ley 20/1991 Art. 72 Ley 20/1991 Art. 75 Ley 20/1991 Anexo IV Ley 20/1991 Art. 3 Ley 5/1986 Art. 16 RD 2538/1994 Art. 37 y 38 D.145/2006
CUESTIÓN PLANTEADA La Zona Franca de Gran Canaria, según dice el escrito de consulta, tiene en proyecto convertir su recinto aduanero en un área donde se englobe la mayor parte del negocio del almacenamiento y distribución de combustibles de la isla de Gran Canaria. A la vista de este proyecto, solicita conocer cuál es el tratamiento fiscal, a efectos del IGIC, AIEM e IECDP, de las operaciones de almacenamiento y distribución de combustible en el recinto de la Zona Franca	
CONTESTACIÓN VINCULANTE Es criterio vinculante de esta Dirección General de Tributos: 1º) Que están exentas del IGIC las operaciones de entrega y de importación de petróleo y de los productos derivados de su refino que se expidan o transporten a la Zona Franca, para ser colocados al amparo de este régimen aduanero, mientras permanezcan en esta Zona sin ser utilizados o consumidos. A la hora de la salida de estos productos de la Zona Franca para su distribución en el mercado de las islas, la operación está sujeta al IGIC al tipo cero. 2º) Que la entrega por los productores o las importaciones de combustibles incluidos en alguna de las partidas del Anexo IV de la Ley 20/1991 con destino a la zona franca, y mientras permanezcan en esa área aduanera sin ser utilizados o consumidos, constituye, con respecto al AIEM, una operación exenta respecto de las entregas, y no sujeta con relación a las importaciones. El devengo de este Impuesto, en los dos casos, se produce a la salida del combustible de la zona, sin que le sea aplicable a estas operaciones la regla especial del artículo 75.Dos.2.4º, ya que el IECDP no es un impuesto de fabricación. 3º) Que la colocación de gasolinas, gasóleos, fueloil, propanos y butanos en la Zona Franca no tiene ninguna incidencia en el devengo del IECDP, ya que el devengo de este Impuesto se produce con motivo de la entrega de estos productos por los mayoristas, y no antes en la importación, como ocurre, por ejemplo, con el Impuesto estatal sobre Hidrocarburos.	

Visto el escrito presentado por (), escrito en el que formula consulta tributaria acerca tanto del Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), como

del Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias (en adelante, AIEM) y del Impuesto Especial de la Comunidad Autónoma de Canarias

sobre combustibles derivados del petróleo (IECDP), esta Dirección General de Tributos, en uso de la atribución conferida en la Disposición Adicional Décima.Tres de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias (en adelante, Ley 20/1991), el artículo 88.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en relación con el artículo 23.2.t) del Decreto 12/2004, de 10 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento Orgánico de la Consejería de Economía y Hacienda, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La Zona Franca de Gran Canaria, según dice el escrito de consulta, tiene en proyecto convertir su recinto aduanero en un área donde se englobe la mayor parte del negocio del almacenamiento y distribución de combustibles de la isla de Gran Canaria. A la vista de este proyecto, solicita conocer cuál es el tratamiento fiscal, a efectos del IGIC, AIEM e IECDP, de las operaciones de almacenamiento y distribución de combustible en el recinto de la Zona Franca.

SEGUNDO.- Los problemas jurídicos que esta consulta plantea nos obliga a examinar por separado el tratamiento tributario de las operaciones de almacenamiento y distribución de combustible en la Zona Franca en cada uno de los impuestos consultados, con el objeto de determinar en cada uno de ellos el régimen tributario aplicable. Empezaremos por el IGIC, teniendo en cuenta a estos efectos estas disposiciones:

- En primer lugar, el artículo 4. 1 de la Ley 20/1991, que establece la sujeción al

IGIC, por el concepto de entregas de bienes y prestaciones de servicios, las efectuadas por empresarios y profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional. Por su parte, el número 2 de este mismo artículo 4 dispone que están sujetas al IGIC, por el concepto de importaciones de bienes, la entrada de los mismos en las Islas Canarias, cualquiera que sea el fin a que se destinen o la condición del importador.

- En segundo lugar, el artículo 27.1.1º.p) de la Ley 20/1991, que ordena que el tipo cero del IGIC ha de aplicarse a las entregas de petróleo y de los productos derivados de su refino. Asimismo, el apartado segundo de este mismo artículo 27 establece que el tipo cero se aplicará también a las importaciones de petróleo y de los productos derivados de su refino.

- En tercer lugar, el artículo 13.1 de la Ley 20/1991 que establece la exención de *"las siguientes operaciones relacionadas con las Zonas Francas (...) siempre que se cumpla, en su caso, lo dispuesto en la legislación aplicable y los bienes a que se refieran permanezcan reglamentariamente en las citadas áreas sin ser utilizados ni consumidos:*

1º.- Las entregas de bienes expedidos o transportados a las citadas áreas, para ser colocados al amparo de los regímenes correspondientes a las mismas.

Igualmente quedan exentas las prestaciones de servicios directamente relacionadas con las entregas a que se refiere el párrafo anterior.

2º.- Las entregas de bienes que se encuentren en las citadas áreas, así como las prestaciones de servicios relacionadas directamente con dichas entregas.

3º.- Las prestaciones de servicios que se refieran a los bienes que estén al amparo de las citadas áreas.

4º.- Las prestaciones de servicios realizadas por intermediarios que actúen en nombre y por cuenta de terceros cuando intervengan en las operaciones descritas en los apartados 1º, 2º y 3º anteriores.

- En cuarto lugar, el artículo 15.1.b) de la Ley 20/1991 que dispone que están exentas "las importaciones de bienes que se coloquen en Zonas (...) Franc(a)s, mientras permanezcan en dichas situaciones sin ser utilizados o consumidos".

- Y en quinto y último lugar, los artículos 37 y 38 del Reglamento de gestión aplicable a las operaciones de importación y exportación relativas a los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (Decreto 145/2006, de 24 de octubre) que regulan, por un lado, la vigilancia y control de las operaciones de entrada y salida de bienes en las Zonas Francas, y por otro, la salida de bienes de las Zonas Francas y entrada en las islas canarias. Así tenemos que a tenor del artículo 37 de este Reglamento: "1. Las personas y medios de transporte que entren en una Zona Franca (...) o salgan de ell(a) estarán sometidos a la vigilancia y control de la Administración Tributaria Canaria. 2. La Administración Tributaria Canaria podrá comprobar los bienes que entren

en una Zona Franca (...) o salga de ell(a). Para ello, el actuario podrá exigir la entrega de una copia del documento de transporte, que deberá acompañar a la mercancía en el momento de su entrada o salida y, en su caso, la puesta a disposición de los bienes". De otra parte, el artículo 38 dispone que "los bienes que salgan de una Zona Franca (...) para introducirse en las Islas Canarias, quedarán sometidos a la vigilancia y control de la Administración Tributaria Canaria", y que "la entrada en las Islas Canarias de bienes procedentes de una Zona Franca (...) quedará sujeta a la presentación de la declaración de importación para el pago de deuda relativa a los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias."

A la vista de estas cinco disposiciones, es claro que el régimen tributario en el IGIC de los bienes y productos que se coloquen en una Zona Franca, se define por estas cuatro notas:

- primera, la exención de la operación de entrega de petróleo y de los productos derivados de su refino que se expidan o transporten a las citadas áreas, para ser colocados al amparo de este régimen aduanero.

- segunda, la exención también de las importaciones de petróleo y de los productos derivados de su refino que se coloquen en la Zona Franca, mientras permanezcan en esta área aduanera sin ser utilizados o consumidos

- tercera, la vigilancia y control de la Administración Tributaria Canaria a la

entrada y salida de estos productos en la Zona franca.

- y cuarta, la sujeción al tipo cero del IGIC del petróleo y de los productos derivados de su refino, cuando salgan estos productos de la Zona Franca para su distribución en el mercado de las islas.

TERCERO.- Otro es el régimen de estos productos en el AIEM. A los meros efectos explicativos, basta decir que la importación de un producto estará sujeto al

Arbitrio cuando el bien aparezca incluido en alguna de las partidas del Anexo IV de la Ley 20/1991, y en el caso de las entregas interiores, es necesario para que la operación esté sujeta que el bien esté incluido en este anexo IV y además sea producido por el empresario transmitente. Por lo que se refiere a los combustibles derivados del petróleo, basta indicar que el Anexo IV incluye una amplia variedad de combustibles en el apartado de Producción y refino de petróleo, con el detalle que a continuación se indica:

2710114100	Las demás gasolinas con un contenido en plomo igual o inferior a 0,013 g. por litro con un octanaje inferior a 95	7 euros/1000 litros
2710114500	Las demás gasolinas con un contenido en plomo igual o inferior a 0,013 g. por litro con un octanaje igual o superior a 95 pero inferior a 98	7 euros/1000 litros
2710114900	Las demás gasolinas con un contenido en plomo igual o inferior a 1,013 g. por litro con un octanaje igual o superior a 98	7,5 euros/1000 litros
2710115100	Las demás gasolinas con un contenido en plomo superior a 0,013 g. por litro con un octanaje inferior a 98	7,5 euros/1000 litros
2710119000	Los demás aceites ligeros	7,5 euros/1000 litros
2710192100	Aceites medios carburorreactores	8,5 euros/1000 litros
2710192500	Los demás aceites medios	8,5 euros/1000 litros
2710194100	Aceites pesados o gasóleos que se destinen a otros usos con un contenido en azufre inferior o igual al 0,05 por 100	6,5 euros/1000 litros
2710194500	Aceites pesados o gasóleos que se destinen a otros usos con un contenido en azufre superior al 0,05 por 100 pero inferior o igual al 0,2 por 100	6,5 euros/ 1000 litros
2710194900	Aceites pesados o gasóleos que se destinen a otros usos con contenido en azufre superior al 0,2 por 100	6,5 euros/1000 litros
2710195500	Fuel que se destine a una transformación química mediante un tratamiento distinto de los definidos para la subpartida 27101951	4 euros/Tm
2710196100	Fuel que se destine a otros usos con un contenido en azufre inferior o igual al 1%	4 euros/Tm
2710196300	Fuel que se destine a otros usos con un contenido en azufre superior al 1% sin exceder del 2%	4 euros/Tm
2710196500	Fuel que se destine a otros usos con un contenido en azufre superior al 2% sin exceder del 2,8%	4 euros/Tm
2710196900	Fuel que se destine a otros usos con un contenido en azufre superior al 2,8%	4 euros/Tm
2711121100	Propano de pureza igual o superior al 99% que se destine a ser empleado como carburante o como combustible.	12 euros/ Tm

2711121900	Propano de pureza igual o superior al 99% que se destine a otros usos.	12 euros/ Tm
2711129400	Propano los demás, que se destinen a otros usos de pureza superior al 90% pero inferior al 99%.	12 euros/ Tm
2711129700	Propanos los demás, que se destinen a otros usos. Los demás.	12 euros/ Tm
2711139100	Butano que se destinen a otros usos de pureza superior al 90% pero inferior al 95%.	12 euros/ Tm
2711139700	Los demás butanos no comprendidos en las partidas anteriores.	12 euros/ Tm
2713200000	Betún de petróleo.	4 euros/ Tm
2713909000	Demás residuos de aceites de petróleos o de minerales bituminosos, los demás.	4 euros/ Tm
2715	Mezclas bituminosas a base de asfalto o de betún natural; de betún de petróleo; de alquitrán mineral o de brea de alquitrán mineral (por ejemplo: mastiques bituminosos y «CUT BACKS»).	4 euros/ Tm

Esto supuesto, es necesario añadir varias consideraciones que estimamos fundamentales para contestar con fundamento la consulta planteada:

- en primer lugar, que el artículo 72 de la Ley 20/1991 establece la exención del Arbitrio de *"las entregas de bienes destinados a ser introducidos en Zona franca (...)".* *Igualmente están exentas las entregas de bienes que se encuentren en las citadas áreas o al amparo de los regímenes a que se refiere el artículo 74 de esta Ley mientras permanezcan en dichas situaciones y se cumpla, en su caso, lo establecido en la legislación aplicable."*

- en segundo lugar, que la entrada de bienes desde el exterior en una Zona Franca es una operación no sujeta al AIEM, según se desprende del artículo 75.Dos.2.1º de la Ley 20/1991 cuando dispone que en el supuesto de importaciones de bienes que se encuentren en Zona franca, *"el devengo del Arbitrio se producirá en el momento en que los bienes salgan de las mencionadas*

áreas o abandonen los regímenes indicados". De ahí que la entrada de combustible a una Zona Franca no supone en ningún caso el devengo del AIEM por el concepto de importación. El devengo del AIEM de estos bienes colocados en la Zona Franca se producirá a la salida de esta área aduanera.

Por lo demás, debe precisarse que, si bien el artículo 75.Dos.4º de la Ley 20/1991 establece una regla especial de devengo en las importaciones de bienes sujetas al AIEM que concierne a las *"operaciones relativas a bienes objeto de los impuestos especiales de fabricación exigibles en Canarias"*, esta regla no afecta a las importaciones de bienes sujetas al IECDP, dado que este tributo no es un impuesto de fabricación sino sobre las entregas que realicen los comerciantes mayoristas (sin perjuicio de que pudiera coincidir la figura del fabricante y mayorista). Así se desprende del artículo 1 de la Ley 5/1986, de 28 de julio, del Impuesto Especial de la Comunidad Autónoma sobre Combustibles derivados del petróleo, cuando define la naturaleza de impuesto como

un impuesto sobre "*consumos específicos*" que "*grava (...) las entregas mayoristas de los citados combustibles, cuyo consumo se realice en el ámbito de la Comunidad Autónoma de Canarias*".

La misma consideración debe realizarse también respecto de las entregas interiores sujetas al AIEM, en las que el devengo se sitúa en el momento en que el productor ponga los bienes a disposición de los adquirentes – norma contenida en el artículo 75.Uno.1 de la Ley 20/1991 – si bien, con el carácter de regla especial, el artículo 75.Uno.2.3º de la citada Ley, en paralelo a lo dispuesto para las importaciones de bienes, establece que "*en las operaciones relativas a bienes objeto de los impuestos especiales de fabricación exigibles en Canarias, el momento del devengo quedará diferido al del devengo del respectivo impuesto especial de fabricación, si éste tiene lugar en un momento posterior al establecido en la regla general contemplada en el apartado 1 anterior.*"

Como fácilmente puede deducirse de lo que acaba de exponerse, el régimen en el AIEM de las gasolinas que se coloquen en la Zona Franca se caracteriza fundamentalmente por estas tres notas:

- la exención de las entregas de combustibles que se introduzcan en las citadas áreas, para ser colocadas al amparo de este régimen aduanero.

- la no sujeción de las importaciones de combustibles que se coloquen igualmente en la Zona Franca, mientras permanezcan

en esta área aduanera sin ser utilizados o consumidos.

- y la sujeción al AIEM, por último, de los combustibles cuando salgan de la Zona Franca para su distribución en el mercado de las islas.

CUARTO.- La tercera y última cuestión es la relativa al IECDP, el cual está regulado en nuestro ordenamiento autonómico por la Ley territorial 5/1986, de 28 de julio. Analizando este Impuesto, podemos dejar sentado lo que sigue a efectos de esta contestación:

- Primero, que el hecho imponible del IECDP está constituido, según dispone el artículo 3 de la Ley, por la entrega realizada por los comerciantes mayoristas de los productos relacionados en el artículo 9 de (dicha) Ley, con contraprestación económica o sin ella".

- Segundo, que la importación no constituye hecho imponible de este Impuesto Especial.

- Tercero, que la entrada desde el exterior de gasolinas, gasóleos, fueloil, propanos y butanos en Canarias para ser colocados al amparo del régimen aduanero de la Zona Franca, no constituye una operación que tenga incidencia en este Impuesto, ya que, como se ha dicho, la importación es una operación no sujeta.

- Y cuarto y último, que la entrega de estos productos en la Zona Franca realizada por un comerciante mayorista constituye

una operación que sí está sujeta al IECDP, al tratarse de una operación sometida al Impuesto, cuya realización, según establece el artículo 7 de la Ley, determina su devengo y el nacimiento de la obligación tributaria.

Por tanto, como quiera que hasta que no se realicen estas entregas por los comerciantes mayoristas para el consumo de los combustibles en las islas Canarias, no se produce el devengo del Impuesto, la colocación de estos productos en el régimen de la Zona Franca no tiene ninguna incidencia en la relación del IECDP, ya que el impuesto se devenga con esa entrega, no antes con la importación, como, por ejemplo, ocurre con el Impuesto estatal sobre Hidrocarburos.

QUINTO.- Resumiendo lo que hasta aquí se ha expuesto, puede establecerse como criterio vinculante de esta Dirección General de Tributos:

1º) Que están exentas del IGIC las operaciones de entrega y de importación de petróleo y de los productos derivados de su refino que se expidan o transporten a la Zona Franca, para ser colocados al amparo de este régimen aduanero, mientras permanezcan en esta Zona sin ser utilizados o consumidos. A la hora de la salida de estos productos de la Zona Franca para su distribución en el mercado de las islas, la operación está sujeta al IGIC al tipo cero.

2º) Que la entrega por los productores o las importaciones de combustibles incluidos en alguna de las partidas del Anexo IV de la Ley 20/1991 con destino a la zona franca, y mientras permanezcan en esa área aduanera sin ser utilizados o consumidos, constituye, con respecto al AIEM, una operación exenta respecto de las entregas, y no sujeta con relación a las importaciones. El devengo de este Impuesto, en los dos casos, se produce a la salida del combustible de la zona, sin que le sea aplicable a estas operaciones la regla especial del artículo 75.Dos.2.4º, ya que el IECDP no es un impuesto de fabricación.

3º) Que la colocación de gasolinas, gasóleos, fueloil, propanos y butanos en la Zona Franca no tiene ninguna incidencia en el devengo del IECDP, ya que el devengo de este Impuesto se produce con motivo de la entrega de estos productos por los mayoristas, y no antes en la importación, como ocurre, por ejemplo, con el Impuesto estatal sobre Hidrocarburos.

Todo lo cual se le comunica de acuerdo con la Disposición Adicional Décima, número tres, de la Ley 20/1991, y con el alcance establecido en el artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y se le advierte que la presente consulta no tendrá efectos vinculantes respecto al objeto o tramitación de un procedimiento, recurso o reclamación iniciado con anterioridad a su presentación.

CONSULTA Nº 1380
EVACUADA CON FECHA 26 DE NOVIEMBRE DE 2010
POR LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
DEL GOBIERNO DE CANARIAS

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	DOMICILIO
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	NORMATIVA APLICABLE Art. 9.1º Ley 20/1991
CUESTIÓN PLANTEADA La sociedad mercantil consultante efectuó en su día una petición de consulta en la que señalaba: <i>La sociedad "manifiesta que se dedica, entre otras actividades, al comercio al por menor de productos de la industria textil con tiendas que operan, con distintos rótulos comerciales, en régimen de franquicia o como marca propia.</i> <i>La consultante está planteándose la transmisión de un conjunto de establecimientos que operan en régimen de franquicia bajo el mismo rótulo comercial. Por cuestiones operativas, estos establecimientos los piensa transmitir a dos sociedades diferentes, al propio franquiciador y a una segunda sociedad en cuyo capital participan al 50 % la consultante y una de las sociedades del grupo mercantil en el que se encuentra integrado el franquiciador. Precisa que una vez que haya realizado la transmisión, su participación en la segunda sociedad será transmitida al socio, de ahí que la totalidad de los establecimientos transmitidos quedarán integrados en el grupo mercantil del franquiciador.</i> <i>La sociedad tiene proyectado transmitir, entre otros elementos, el mobiliario, las instalaciones técnicas, las licencias vinculadas a la explotación, etc., pero no los inmuebles. Los inmuebles y, en concreto, los que son de su propiedad, los arrendará la sociedad al nuevo propietario, y los que tiene arrendados, le cederá al adquirente el contrato de arrendamiento. Estos bienes se encuentran perfectamente equipados como tiendas con expositores, muebles, enseres, perchas, cajas registradoras, material de oficina, bolsas, luminarias, instalación eléctrica, aire acondicionado, lavabos, es decir, todo el equipamiento necesario para su funcionamiento, incluso rótulos externos. Por lo que se refiere al personal afecto a las tiendas, éste pasará a desempeñar sus funciones con el nuevo propietario que continuará con la actividad minorista, el cual se subrogará en todos los derechos y obligaciones dimanantes de los contratos laborales. La mercancía se encuentra en las tiendas en consignación y pertenece al franquiciador. En definitiva, lo que proyecta la sociedad es una operación por la cual ella explotará las tiendas hasta una determinada fecha y, al día siguiente, sin solución de continuidad y con los mismos medios y elementos que ella venía utilizando, pasan a ser explotadas por la sociedad adquirente.</i> <i>A la vista de estos antecedentes, consulta si a la transmisión proyectada le resulta aplicable el supuesto de no sujeción al IGIC del artículo 9 de la Ley 20/1991, y si ocurre lo mismo en el supuesto de que la transmisión se realice a uno o varios adquirentes."</i> La contestación a esta consulta lleva fecha de 17 de marzo de 2010 (consulta vinculante 1347), y en ella la Dirección General establecía la siguiente doctrina: <i>"(...) La aplicación de estos criterios a los hechos descritos en los antecedentes de la consulta, determina que el supuesto de no sujeción del artículo 9 de la Ley 20/1991 no resulta aplicable a la situación descrita por la consultante, ya que del escrito presentado no parece que los elementos patrimoniales que va a transmitir la sociedad constituyan por sí mismos una unidad económica autónoma. El propio concepto de unidad económica autónoma exige, según hemos dicho, que el conjunto de elementos patrimoniales que se transmite pueda ser considerado como una rama de actividad en el sentido indicado, y esto no ocurre en el caso</i>	

concreto planteado. Aquí, conforme manifiesta la sociedad, ella va a transmitir la totalidad del mobiliario, las instalaciones técnicas, las licencias vinculadas a la explotación, etc., pero no los inmuebles, ni tampoco las mercancías que, al tratarse de existencias en consignación, pertenecen al franquiciador. Es decir, lo que transmite o va a transmitir son elementos patrimoniales sin que estos elementos constituyan, a juicio de este Centro Directivo, una parte autónoma de una empresa que sea capaz de desarrollar una actividad económica asimismo autónoma, pues la sociedad adquirente, para poder realizar, con los elementos adquiridos, la actividad minorista que dice que va a realizar, todavía (así se desprende de la consulta) tiene que formalizar una serie de contratos de arrendamiento de los locales en los que va desarrollar la actividad. Por ello es evidente que en este caso no es aplicable la no sujeción del artículo 9 de la Ley 20/1991, ya que los elementos que van a transmitirse, como ya se ha indicado, no constituyen una unidad económica capaz de desarrollar por sí mismos una actividad empresarial. (...)

A la vista de las todas estas consideraciones, es criterio vinculante de esta Dirección General de Tributos que:

Primero.- Está sujeta al IGIC la transmisión de mobiliario, instalaciones técnicas, licencias vinculadas a la explotación, etc., que va a realizar la sociedad, ya que todos estos elementos patrimoniales que piensa transmitir la sociedad no constituyen por sí mismos una unidad económica autónoma que sea capaz de desarrollar una actividad económica asimismo autónoma.(...)

Pues bien, como consecuencia de esta contestación vinculante, la entidad mercantil vuelve a formular una nueva consulta a fin de conocer si el tratamiento en el IGIC sería el mismo para una operación de similares características (transmisión de un conjunto de establecimientos comerciales que operan en régimen de franquicia bajo el mismo rótulo comercial), pero con la diferencia de que, en este caso, como los inmuebles no son de la entidad transmitente sino que son arrendados, se va a proceder en el momento de la venta:

- en unos locales, a la cesión al comprador de la posición de arrendataria de la transmitente;

- y en otros, la entidad, con carácter previo a la transmisión, renunciará a su posición como arrendataria, y el comprador procederá en el momento de la transmisión a la firma de nuevos contratos de arrendamiento sobre los locales.

A fin de clarificar esta operación, la consultante precisa en su escrito que la cesión de la posición contractual de los contratos de arrendamiento y la misma renuncia por parte de la sociedad a sus derechos arrendaticios, aparecen incluidas en el precio global de la operación.

Con estas premisas, la entidad desea saber si el régimen fiscal establecido por la Dirección General de Tributos en la consulta de 17 de marzo de 2010 es aplicable a esta nueva operación.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

La transmisión de mobiliario, instalaciones técnicas, licencias vinculadas a la explotación, etc., que la sociedad mercantil consultante va a realizar está no sujeta al IGIC, ya que todos estos elementos patrimoniales, conjuntamente considerados, constituyen por sí mismos una unidad económica capaz de desarrollar una actividad económica autónoma.

Visto el escrito presentado por (...), en el que formula consulta tributaria acerca del Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), esta Dirección General de Tributos, en uso de las atribuciones con-

feridas en la Disposición Adicional Décima. Tres de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias (en adelante, Ley 20/1991), en relación con el

artículo 23.2.t) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Economía y Hacienda aprobado por Decreto 12/2004, de 10 de febrero, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La sociedad mercantil consultante efectuó en su día una petición de consulta en la que señalaba:

La sociedad "manifiesta que se dedica, entre otras actividades, al comercio al por menor de productos de la industria textil con tiendas que operan, con distintos rótulos comerciales, en régimen de franquicia o como marca propia.

La consultante está planteándose la transmisión de un conjunto de establecimientos que operan en régimen de franquicia bajo el mismo rótulo comercial. Por cuestiones operativas, estos establecimientos los piensa transmitir a dos sociedades diferentes, al propio franquiciador y a una segunda sociedad en cuyo capital participan al 50 % la consultante y una de las sociedades del grupo mercantil en el que se encuentra integrado el franquiciador. Precisa que una vez que haya realizado la transmisión, su participación en la segunda sociedad será transmitida al socio, de ahí que la totalidad de los establecimientos transmitidos quedarán integrados en el grupo mercantil del franquiciador.

La sociedad tiene proyectado transmitir, entre otros elementos, el mobiliario, las instalaciones técnicas, las licencias vinculadas a la explotación, etc., pero no los inmuebles. Los inmuebles y, en concreto,

los que son de su propiedad, los arrendará la sociedad al nuevo propietario, y los que tiene arrendados, le cederá al adquirente el contrato de arrendamiento. Estos bienes se encuentran perfectamente equipados como tiendas con expositores, muebles, enseres, perchas, cajas registradoras, material de oficina, bolsas, luminarias, instalación eléctrica, aire acondicionado, lavabos, es decir, todo el equipamiento necesario para su funcionamiento, incluso rótulos externos. Por lo que se refiere al personal afecto a las tiendas, éste pasará a desempeñar sus funciones con el nuevo propietario que continuará con la actividad minorista, el cual se subrogará en todos los derechos y obligaciones dimanantes de los contratos laborales. La mercancía se encuentra en las tiendas en consignación y pertenece al franquiciador. En definitiva, lo que proyecta la sociedad es una operación por la cual ella explotará las tiendas hasta una determinada fecha y, al día siguiente, sin solución de continuidad y con los mismos medios y elementos que ella venía utilizando, pasan a ser explotadas por la sociedad adquirente.

A la vista de estos antecedentes, consulta si a la transmisión proyectada le resulta aplicable el supuesto de no sujeción al IGIC del artículo 9 de la Ley 20/1991, y si ocurre lo mismo en el supuesto de que la transmisión se realice a uno o varios adquirentes."

La contestación a esta consulta lleva fecha de 17 de marzo de 2010 (consulta vinculante 1347), y en ella la Dirección General establecía la siguiente doctrina:

"(...) La aplicación de estos criterios a los hechos descritos en los antecedentes de la consulta, determina que el supuesto de no sujeción del artículo 9 de la Ley 20/1991 no resulta aplicable a la situación descrita por la consultante, ya que del escrito presentado no parece que los elementos patrimoniales que va a transmitir la sociedad constituyan por sí mismos una unidad económica autónoma. El propio concepto de unidad económica autónoma exige, según hemos dicho, que el conjunto de elementos patrimoniales que se transmite pueda ser considerado como una rama de actividad en el sentido indicado, y esto no ocurre en el caso concreto planteado. Aquí, conforme manifiesta la sociedad, ella va a transmitir la totalidad del mobiliario, las instalaciones técnicas, las licencias vinculadas a la explotación, etc., pero no los inmuebles, ni tampoco las mercancías que, al tratarse de existencias en consignación, pertenecen al franquiciador. Es decir, lo que transmite o va a transmitir son elementos patrimoniales sin que estos elementos constituyan, a juicio de este Centro Directivo, una parte autónoma de una empresa que sea capaz de desarrollar una actividad económica asimismo autónoma, pues la sociedad adquirente, para poder realizar, con los elementos adquiridos, la actividad minorista que dice que va a realizar, todavía (así se desprende de la consulta) tiene que formalizar una serie de contratos de arrendamiento de los locales en los que va a desarrollar la actividad. Por ello es evidente que en este caso no es aplicable la no sujeción del artículo 9 de la Ley 20/1991, ya que los elementos que van a transmitirse, como ya se ha

indicado, no constituyen una unidad económica capaz de desarrollar por sí mismos una actividad empresarial. (...)

A la vista de las todas estas consideraciones, es criterio vinculante de esta Dirección General de Tributos que:

Primero.- Está sujeta al IGIC la transmisión de mobiliario, instalaciones técnicas, licencias vinculadas a la explotación, etc., que va a realizar la sociedad, ya que todos estos elementos patrimoniales que piensa transmitir la sociedad no constituyen por sí mismos una unidad económica autónoma que sea capaz de desarrollar una actividad económica asimismo autónoma.(...)

Pues bien, como consecuencia de esta contestación vinculante, la entidad mercantil vuelve a formular una nueva consulta a fin de conocer si el tratamiento en el IGIC sería el mismo para una operación de similares características (transmisión de un conjunto de establecimientos comerciales que operan en régimen de franquicia baja el mismo rótulo comercial), pero con la diferencia de que en este caso, como los inmuebles no son de la entidad transmitente sino que son arrendados, se va a proceder en el momento de la venta:

- en unos locales, a la cesión al comprador de la posición de arrendataria de la transmitente;

- y en otros, la entidad, con carácter previo a la transmisión, renunciará a su posición como arrendataria, y el comprador procederá en el momento de la transmisión

a la firma de nuevos contratos de arrendamiento sobre los locales.

A fin de clarificar esta operación, la consultante precisa en su escrito que la cesión de la posición contractual de los contratos de arrendamiento y la misma renuncia por parte de la sociedad a sus derechos arrendaticios, aparecen incluidas en el precio global de la operación.

Con estas premisas, la entidad desea saber si el régimen fiscal establecido por la Dirección General de Tributos en la consulta de 17 de marzo de 2010 es aplicable a esta nueva operación.

SEGUNDO.- El artículo 9.1º de la Ley 20/1991 dispone:

"No están sujetas al Impuesto:

1º. La transmisión de un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyan una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios, con independencia del régimen fiscal que a dicha transmisión le resulte de aplicación en el ámbito de otros tributos y del procedente conforme a lo dispuesto en el artículo 4.4 de esta Ley.

Quedarán excluidas de la no sujeción a que se refiere el párrafo anterior, las siguientes transmisiones:

a) (suprimida).

b) Las de los bienes muebles o semovientes que, formando parte de las existencias del patrimonio empresarial que se transmite, se lleven a cabo por quien tenga la condición de comerciante minorista de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 10.3 de esta Ley, y, en función del destino previsible, el adquirente tenga derecho a la deducción, total o parcial, del Impuesto que se encuentre implícito en la contraprestación en los términos establecidos en el artículo 29.3 de esta Ley.

A estos efectos, únicamente estará exenta del Impuesto, por aplicación del artículo 10.1.27º de esta Ley, la transmisión de los bienes muebles y semovientes que constituyan las existencias del patrimonio empresarial.

c) Las realizadas por quienes tengan la condición de empresario o profesional exclusivamente conforme a lo dispuesto por el artículo 5.4.a) de esta Ley, cuando dichas transmisiones tengan por objeto la mera cesión de bienes.

A estos efectos, se considerará como mera cesión de bienes la transmisión de bienes arrendados cuando no se acompañe de una estructura organizativa de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, que permita considerar a la misma constitutiva de una unidad económica autónoma.

d) Las efectuadas por quienes tengan la condición de empresario o profesional exclusivamente por la realización

ocasional de las operaciones a que se refiere el artículo 5.4.b) de esta Ley.

A los efectos de lo dispuesto en este apartado, resultará irrelevante que el adquirente desarrolle la misma actividad a la que estaban afectos los elementos adquiridos u otra diferente, siempre que se acredite por el adquirente la intención de mantener dicha afectación al desarrollo de una actividad empresarial o profesional.

En caso de que los bienes y derechos transmitidos, o parte de ellos, se desafecten posteriormente de las actividades empresariales o profesionales que determinan la no sujeción prevista en este número, la referida desafectación quedará sujeta al Impuesto en la forma establecida para cada caso en esta Ley.

Los adquirentes de los bienes y derechos comprendidos en las transmisiones que se benefician de la no sujeción establecida en este número se subrogarán, respecto de dichos bienes y derechos, en la posición del transmitente en cuanto a la aplicación de las normas contenidas en el artículo 10.1.22º y en los artículos 37 a 44 de esta Ley.”

Analizando este artículo, deben destacarse tres aspectos de este supuesto de no sujeción:

- En primer lugar, el artículo 9.1º de la Ley 20/1991 establece que no están sujetas al IGIC la transmisión de un conjunto de elementos patrimoniales (corporales o incorporeales) que, formando parte del

patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo del Impuesto, “constituyan una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios”. Por unidad económica autónoma hay que entender –así lo ha dicho esta Dirección General en la consulta de 17 de marzo de 2010- aquel conjunto de elementos patrimoniales que sean susceptibles de constituir una “rama de actividad” en el sentido del artículo 83.4 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo), es decir, aquel conjunto de elementos patrimoniales que sea capaz de funcionar por sus propios medios. Esto implica evidentemente que en sede del empresario transmitente tiene que existir una actividad económica, permitiendo así la identificación de los elementos patrimoniales afectados o destinados a la actividad.

- En segundo lugar, en los supuestos de transmisión de elementos patrimoniales que constituyan una unidad económica autónoma, el artículo 9 de la Ley 20/1991 no requiere que el adquirente desarrolle la misma actividad a la que estaban afectos los elementos adquiridos. Sólo exige que el adquirente acredite la intención de mantener dicha afectación (que ya existía en el transmitente) al desarrollo de una actividad empresarial o profesional.

- Y en tercer y último lugar, están excluidas de la no sujeción al IGIC una serie de transmisiones de bienes. Así: 1º) las de bienes muebles o semovientes que formando parte de las existencias del patrimonio

empresarial, se lleve a cabo por quien, a efectos del IGIC, tenga la consideración de minorista, siempre y cuando el adquirente tenga derecho total o parcial a la deducción de la carga impositiva implícita en la contraprestación a la que se refiere el artículo 29.3 de la Ley 20/1991. 2º) Las realizadas por quien tenga la condición de empresario o profesional, cuando dichas transmisiones tenga por objeto la mera cesión de bienes. A estos efectos, la Ley considera mera cesión de bienes la transmisión de bienes arrendados cuando no se acompañe de una estructura organizativa empresarial. Y 3º) las efectuadas por quienes tenga la condición de empresario o profesional exclusivamente por la realización ocasional de operaciones del artículo 5.4 b) de la Ley 20/1991.

Interesa resaltar que esta no sujeción del artículo 9.1º de la Ley 20/1991 comprende tanto la transmisión de un establecimiento mercantil como la de una parte autónoma de una empresa, con sus elementos corporales y, en su caso, incorporeales que, conjuntamente, constituyan una empresa o una parte de una ella capaz de desarrollar una actividad económica autónoma; pero de ninguna manera engloba la mera cesión de bienes por parte de una entidad mercantil, ya que lo determinante de esta no sujeción es la continuidad en la actividad económica.

Por ello si lo que se transmite, en el caso objeto de consulta, es:

- una empresa en pleno funcionamiento con una estructura suficiente para el desarrollo de una actividad económica,

- unos elementos afectos al desarrollo de esta actividad,

- el mobiliario, las instalaciones técnicas, las licencias vinculadas a la explotación, etc., los cuales *"se encuentran perfectamente equipados –según dice el texto de la consulta- como tiendas con expositores, muebles, enseres, perchas, cajas registradoras, material de oficina, bolsas, luminarias, instalación eléctrica, aire acondicionado, lavabos, es decir, todo el equipamiento necesario para su funcionamiento, incluso rótulos externos."*,

- el personal afecto a las tiendas que pasará a desempeñar sus funciones dependiendo de la entidad adquirente, la cual se subrogará en todos los derechos y obligaciones dimanantes de los contratos laborales,

- y la propia entidad adquirente tiene la intención de mantener la afectación de los elementos adquiridos a la actividad económica, y al mismo tiempo, se subroga en la posición de la entidad mercantil transmitente como arrendataria en determinados bienes inmuebles, y en los otros, en el momento de la transmisión, firma unos contratos de arrendamiento a los que previamente ha renunciado la transmitente,

es evidente que se trata, a juicio de esta Dirección General, de una transmisión de un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporeales que constituye una unidad económica autónoma, y por tanto, nos encontramos con una operación no sujeta al IGIC.

Establecido este criterio, debe tenerse en cuenta también que la letra b) del artículo 9.1º de la Ley 20/1991 no es aplicable al presente caso, por la sencilla razón de que las existencias comerciales de la entidad no son objeto de transmisión. Esas existencias las tiene la entidad en consignación y pertenecen al franquiciador. Por tanto, la entidad adquirente no tiene, por esta operación, derecho a la deducción carga impositiva implícita de las existencias, ya que esos bienes, por el mismo carácter de la consignación, no pertenecen a la entidad transmitente.

TERCERO.- Como resumen de lo que se ha expuesto, es criterio vinculante de esta Dirección General de Tributos que la transmisión de mobiliario, instalaciones

técnicas, licencias vinculadas a la explotación, etc., que la sociedad mercantil consultante va a realizar está no sujeta al IGIC, ya que todos estos elementos patrimoniales, conjuntamente considerados, constituyen por sí mismos una unidad económica capaz de desarrollar una actividad económica autónoma.

Todo lo cual se le comunica de acuerdo con la Disposición Adicional Décima, número tres, de la Ley 20/1991, y con el alcance establecido en el artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y se le advierte que la presente consulta no tendrá efectos vinculantes respecto al objeto o tramitación de un procedimiento, recurso o reclamación iniciado con anterioridad a su presentación.

COMENTARIO DE JURISPRUDENCIA

LA IMPOSIBILIDAD DE LA ENTRADA EN FUNCIONAMIENTO EN PLAZO DE LAS MATERIALIZACIONES DE LA RESERVA PARA INVERSIONES EN CANARIAS

(COMENTARIO A LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO
DE 27 DE DICIEMBRE DE 2010)

VÍCTOR MANUEL SÁNCHEZ BLÁZQUEZ

Profesor Titular de Derecho financiero y tributario
Universidad de Las Palmas de Gran Canaria

SUMARIO

- I. Introducción.
- II. Los hechos.
- III. La estimación del recurso de casación para la unificación de doctrina: la no caducidad del procedimiento de inspección por el incumplimiento de su plazo máximo de duración.
- IV. El plazo de entrada en funcionamiento.
- V. La doctrina de la Dirección General de Tributos como punto de partida.
- VI. La aplicación por el Tribunal Supremo de la doctrina de la Dirección General de Tributos al caso enjuiciado.
- VII. Las causas objetivas y ajenas a la voluntad del sujeto pasivo que imposibilitan la entrada en funcionamiento en plazo fuera del ámbito de las inversiones inmobiliarias complejas.
- VIII. Las causas objetivas y ajenas a la voluntad del sujeto pasivo que imposibilitan la entrada en funcionamiento en plazo fuera del ámbito de las inversiones inmobiliarias.
- IX. A modo de conclusión.

I. INTRODUCCIÓN

En la aplicación de la Reserva para Inversiones en Canarias (RIC) se han suscitado varios problemas, que después de que han ido resolviéndose en la última instancia jurisdiccional ordinaria por el Tribunal Superior de Justicia de Canarias o por la Audiencia Nacional, siguen sin tener una solución admitida pacíficamente. De ahí que exista cierta expectación por parte de los distintos operadores jurídicos implicados ante la respuesta que el Tribunal Supremo pueda dar a aquellos problemas, resolviendo los diversos recursos de casación planteados y que están pendientes de resolverse.

Por fin ha llegado el primero de estos esperados pronunciamientos del Tribunal Supremo, en lo que hemos podido conocer. Se trata, en concreto, de la Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de diciembre de 2010 (rec. núm. 86/2007, ponente D. Emilio Frías Ponce), que analiza una de las cuestiones más controvertidas en la aplicación administrativa y jurisprudencial de este beneficio fiscal del Régimen Económico y Fiscal de Canarias: la relativa a la entrada en funcionamiento de los activos que constituyen materializaciones de la RIC.

De todos modos, debe destacarse desde el principio que esta entrada del alto tribunal en los problemas de la RIC ha sido, podría decirse, antes de lo esperado y de forma casual. Puesto que el recurso de casación para la unificación de doctrina interpuesto y que se resuelve en esta sentencia versaba sobre una cuestión totalmente distinta, la caducidad de las actuaciones inspectoras de

comprobación e investigación por el incumplimiento de su plazo máximo, bajo la regulación normativa de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes. No obstante, al estimarse el recurso y casarse y anularse la sentencia impugnada, el Tribunal Supremo entra en el fondo que quedó imprejuizado en la instancia que sí se refería a aquel beneficio fiscal canario.

Centremos nuestra atención en esta relevante sentencia.

II. LOS HECHOS

Las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación realizadas sobre una determinada entidad mercantil, dedicada a la elaboración y fabricación de conservas de pescado, harinas, aceites y otros productos derivados del pescado, concluyeron en el mes de enero de 2002 con una liquidación sobre el ejercicio 2000 del Impuesto sobre Sociedades que ascendía a 24.028.261 pesetas de cuota y 680.361 pesetas de intereses de demora.

El motivo de la liquidación administrativa radicaba en que dicha entidad no había regularizado voluntariamente en aquel ejercicio la pérdida del beneficio fiscal de la RIC que había disfrutado en el ejercicio 1996, que en la opinión de la Inspección sí se había producido. Esta pérdida del beneficio fiscal de la RIC en el ejercicio 2000, según el criterio inspector, había tenido lugar porque a finales del año 2000 aún no habían entrado en funcionamiento los activos adquiridos en 1997 (un túnel de refrigeración y accesorios complementarios

para productos pesqueros), por lo que se había incumplido uno de los requisitos del beneficio fiscal, de acuerdo a la opinión administrativa. No admitió la Inspección en el procedimiento administrativo de comprobación la alegación de la entidad mercantil acerca de la materialización en plazo (en 1997) y la imposibilidad de entrada en funcionamiento de la misma antes de finales del año 2000 como consecuencia de la terminación del acuerdo pesquero entre Marruecos y la Comunidad Europea en 1998, lo que motivó la paralización transitoria de su actividad empresarial.

Esta liquidación, así como también la sanción impuesta a finales del mes de enero de 2002 por una cuantía de 12.014.131 pesetas, es impugnada en reposición, pero el recurso es desestimado. Posteriormente se interpone una reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Canarias, que confirma la liquidación aunque anula la sanción en su resolución de 28 de mayo de 2004.

Sin embargo, el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra aquella resolución del TEAR (rec. núm. 518/2004) es estimado por el Tribunal Superior de Justicia de Canarias (sala de lo Contencioso-Administrativo, con sede en Las Palmas) en su sentencia de 2 de junio de 2006, si bien la estimación se basó en una cuestión de carácter procedimental. Porque el tribunal canario entendió producida la caducidad de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación al haberse incumplido el plazo máximo de las mismas previsto por

el art. 29. 1 de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes: dichas actuaciones inspectoras, iniciadas el 16 de octubre de 2000 no finalizaron hasta el 8 de febrero de 2002.

El Abogado del Estado, en representación de la Administración General del Estado, interpone un recurso de casación para unificación de doctrina contra aquella sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias. En su opinión, esta sentencia del tribunal canario llegaba a un pronunciamiento distinto del alcanzado por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, Sección Quinta, en sentencias de 3 de noviembre de 2005, y Sección Segunda, sentencias de 26 de mayo y 1 de diciembre de 2005, infringiéndose, además, lo previsto en la Disposición Adicional Quinta de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y de Procedimiento Administrativo Común, en la redacción dada por la Ley 4/1999, y en el art. 29.3 de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, desarrollado por el art. 31 quater del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprobó el Reglamento General de Inspección, tras su modificación por el Real Decreto de 4 de febrero de 2000.

Por este motivo, el Abogado del Estado pedía al Tribunal Supremo que dictara una sentencia que estableciera la siguiente doctrina legal: "A los procedimientos de inspección tributaria iniciados después de la entrada en vigor de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, no les es aplicable la

declaración de caducidad por paralización e incumplimiento del plazo de resolución establecido en el art. 29.1 de la misma”.

III. LA ESTIMACIÓN DEL RECURSO DE CASACIÓN PARA LA UNIFICACIÓN DE DOCTRINA: LA NO CADUCIDAD DEL PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN POR EL INCUMPLIMIENTO DE SU PLAZO MÁXIMO DE DURACIÓN

El Tribunal Supremo, en esta sentencia de 27 de diciembre de 2010, estima el recurso de casación para la unificación de doctrina interpuesto por el Abogado del Estado. Sin embargo, la cuestión sobre la que versaba dicho recurso, la posible caducidad del procedimiento de inspección tributaria por el incumplimiento de su plazo máximo de duración bajo la regulación normativa de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, no era ya conflictiva, al haber sido resuelta con anterioridad reiteradamente por el propio Tribunal Supremo. De ahí que se reproduzca en su FJ. 2º parte del contenido de su sentencia de 11 de julio de 2008 (rec. núm. 329/2004), en la que concluyó que en estos supuestos no se producía la caducidad, en contra del criterio que sostuvo el Tribunal Superior de Justicia de Canarias en la sentencia recurrida:

“Por otra parte –afirma el Tribunal Supremo–, aunque la Ley 1/1998, de 26 de Febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, modificó la situación, estableciendo en el art. 29 que el plazo máximo para llevar a cabo las actuaciones de comprobación e investigación y liquidación

llevadas a cabo por la Inspección de los Tributos era de doce meses a contar desde la fecha de notificación al contribuyente del inicio de las actuaciones, con posibilidad de prolongación por otros doce meses cuando se traten de actuaciones de especial relevancia, o cuando se descubrieran nuevas actividades profesionales o empresariales del investigado, no pretendió establecer un plazo de caducidad, al prever como único efecto del incumplimiento los plazos, tanto del de seis meses de interrupción injustificado como del de duración de las actuaciones, *“que no se considere interrumpida la prescripción como consecuencia de tales actuaciones”*, (apart. 3 del art. 29 de Inspección), ordenando el art. 31 quater del Reglamento de Inspección, (modificado por el Real Decreto de 4 de Febrero de 2000) en esta situación la continuación de las actuaciones hasta su terminación, lo que se reitera en el actual apartado 2 art. 150 de la Nueva Ley General Tributaria, al contemplar únicamente también la eficacia interruptiva de la prescripción en estos casos, señalando ahora la Ley de forma expresa que el incumplimiento de plazos en el procedimiento inspector no produce la caducidad del mismo, que debe continuar hasta su terminación, con lo que se introduce una excepción a la regla general de caducidad de los procedimientos tributarios contenida en el art. 104 de la Ley, y a la especial del procedimiento sancionador”.

Además, no puede desconocerse tampoco que el propio Tribunal Superior de Justicia de Canarias (la Sala de lo Contencioso-Administrativo con sede en Las Palmas, para ser más precisos) había cambiado ya

la postura que inicialmente sostenía y que ahora era cuestionada en este recurso de casación: las sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 3¹ y de 31 de octubre² y de 7 de noviembre³ de 2008, entre otras, habían reconocido que el incumplimiento del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación, al amparo de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, no producía la caducidad, cambiando así su criterio a partir de lo resuelto anteriormente de forma reiterada por el Tribunal Supremo⁴.

Al estimarse por el Tribunal Supremo en esta sentencia de finales de 2010 el recurso de casación para unificación de doctrina interpuesto por el Abogado del Estado, la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 2 de junio de 2006 “se casa y anula” (Fallo, apartado 1º). Y al ser la razón que aceptó el tribunal canario entonces y que ahora rechaza el Tribunal Supremo de carácter procedimental, la caducidad de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación que concluyeron con la liquidación administrativa origen de la impugnación ante el Tribunal Superior de Justicia de Canarias, “procede resolver la cuestión de fondo, que quedó imprejuizada en la instancia que versaba sobre la materialización de la reserva para inversiones en Canarias dotada en 1996” (FJ. 3º).

En concreto, como hemos puesto de relieve en la exposición de los hechos que están detrás de esta sentencia de 27 de diciembre de 2010, la cuestión de fondo en la que no entró el Tribunal Superior de Justicia de Canarias en su sentencia de 2 de junio de 2006 y que ahora se disponía a resolver el Tribunal Supremo era la relativa al incumplimiento o no de los requisitos del beneficio fiscal de la RIC en un supuesto en el que se adquieren unos activos materializándose así la RIC dotada previamente, lo que se hace dentro del plazo de tres años previsto por el art. 27 de la Ley 19/1994, sin que tales activos hubieran entrado en funcionamiento al llegar el final de este plazo. Aunque ello se debió a la paralización transitoria de la actividad empresarial de la entidad, de fabricación de productos derivados de la pesca, motivada por la terminación del acuerdo pesquero entre Marruecos y la Comunidad Económica Europea.

IV. EL PLAZO DE ENTRADA EN FUNCIONAMIENTO

El Tribunal señala que la entidad no cuestionó en la instancia “que, con carácter general, el plazo máximo de entrada en funcionamiento efectivo de los activos en que se materializa la reserva para inversiones en Canarias, debe ser el de los tres años referido en el art. 27. 4 de la Ley 19/1994 (...) contados desde la fecha del

¹ Rec. núm. 394/2006, ponente D. Javier Varona Gómez-Acedo.

² Rec. núm. 637/2006, ponente D. Jaime Borrás Moya.

³ Rec. núm. 587/2006, ponente D. Jaime Borrás Moya.

⁴ “El parecer mayoritario de la Sala –señalaba la primera de las sentencias citadas– se ha modificado en función de la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 11 de julio de 2008, que claramente pone de manifiesto que el art. 29 de la ley 1/1998 de 26 de febrero no pretendió establecer un plazo de caducidad, por lo que debe ser desestimada la alegación de la recurrente en tal sentido” (FJ. 1º).

devengo del impuesto correspondiente al ejercicio en que se dotó la inversión (...)” (FJ. 4º).

Con ello parece que la entidad recurrente admitía la interpretación que ha prevalecido en la doctrina administrativa y en la jurisprudencia acerca de que el plazo de tres años previsto en el art. 27. 4 de la Ley 19/1994 no sólo es un plazo en el que los activos fijos en los que debe materializarse la RIC han de adquirirse. Sino que es un plazo en el que estos activos fijos materializaciones de las dotaciones de la RIC deben entrar en funcionamiento, al menos con carácter general. Como es bien conocido, esta es la postura que siguen, además del informe de la Comisión para el análisis de los problemas de aplicación de la Reserva para Inversiones en Canarias (Informe de la Comisión de la RIC)⁵, la Dirección General de Tributos, el TEAR de Canarias, el Tribunal Económico Administrativo Central, el Tribunal Superior de Justicia de Canarias y la Audiencia Nacional⁶.

Se trataba, además, con toda probabilidad, de una posición de la entidad afectada por la regularización administrativa bastante inteligente, desde el punto de vista de la estrategia procesal y argumentativa más adecuada, a partir de las excepciones a ese plazo general de tres años para la entrada en funcionamiento admitidas, si bien con distintos matices, en aquellas posiciones administrativas y jurisdiccionales. Por este motivo, como

veremos de inmediato, su argumentación se centró en entender que concurrían en el caso circunstancias semejantes a las que había admitido la Dirección General de Tributos para permitir de modo excepcional la no entrada en funcionamiento de los activos materializaciones de la RIC dentro de aquel plazo general de tres años.

El Tribunal Supremo, en esta sentencia de 27 de diciembre de 2010, parece también unirse a este grupo de posiciones administrativas y jurisdiccionales, en cuanto a la admisión de ese plazo general de tres años para la entrada en funcionamiento de las materializaciones de la RIC. Así lo pone de relieve que en el centro de su argumentación final en relación con el caso concreto enjuiciado se haga referencia a “la ausencia de entrada en funcionamiento dentro del plazo establecido”.

Sin embargo, el Tribunal Supremo sostiene la entrada en funcionamiento en aquel plazo de tres años sin aportar ningún argumento para llegar a ese resultado interpretativo. Aunque fue la propia entidad recurrente la que invitó al Tribunal Supremo a que practicara la economía en el esfuerzo de interpretar la norma jurídica, tan frecuente en unos tribunales de justicia repletos de asuntos a resolver, al no cuestionar aquel plazo general de tres años para la entrada en funcionamiento, sin perjuicio de que ello fuera en base a una legítima estrategia procesal y argumentativa.

⁵ 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.

⁶ A gran parte de estas resoluciones administrativas y jurisdiccionales iremos haciendo referencia a lo largo de nuestro estudio.

Esta ausencia de argumentación por parte del Tribunal Supremo en esta sentencia de diciembre de 2010 para sostener la existencia de un plazo general de tres años para la entrada en funcionamiento es algo que, en nuestra opinión, debe ser destacado, porque desde nuestro punto de vista no hubiera estado de más fundamentar esta interpretación del art. 27 de la Ley 19/1994. No puede perderse de vista en ningún momento el silencio de aquel artículo sobre esta cuestión, tal como ha sido reconocido por muchas de las anteriormente mencionadas posiciones administrativas y jurisdiccionales, que se han visto obligadas a salvar el tenor literal del precepto recurriendo a diversas y variadas argumentaciones. Este silencio normativo precisamente es lo que ha llevado al TEAR de Canarias en reiteradas ocasiones a anular las sanciones impuestas sobre la base de la interpretación razonable de la norma que supone concluir la inexistencia de un plazo general de tres años para la entrada

en funcionamiento⁷, lo que ha sido alabado a veces por el Tribunal Superior de Justicia de Canarias⁸ y confirmado por la Audiencia Nacional en algún caso⁹. Ésta es, además, la interpretación adecuada, desde nuestro punto de vista, al existir argumentos convincentes para concluir que el plazo de tres años para las materializaciones de la RIC previsto en el art. 27. 4 de la Ley 19/1994 no es un plazo que alcanza también a la entrada en funcionamiento de aquéllas. Aunque esto no puede significar que dicha entrada en funcionamiento no deba producirse en ningún momento¹⁰.

Sin embargo, lo cierto es que el Tribunal Supremo omite cualquier argumentación al respecto por lo que habrá que esperar a otros pronunciamientos posteriores para conocer con mayor exactitud las razones que le llevan a sostener la existencia de ese plazo general de tres años para la entrada en funcionamiento, que deberían ser claramente explicitadas, en

⁷ “En el presente caso -afirma el TEAR de Canarias, en su resolución de 24 de septiembre de 2005, recl. núm. 35/03371/1999 y 35/0113/2000- entiende el Tribunal 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 quiere puesta a disposición, como considera la Inspección y finalmente su entrada en funcionamiento, no estando claro en la Ley a que fase de las tres debe vincularse el plazo máximo que en la misma se fija, al cual ya nos hemos referido / En este contexto -se concluye- entiende el Tribunal que la conducta del reclamante no es merecedora de sanción, habida cuenta además que realiza una interpretación razonable de la norma, aunque sea incorrecta”. A esta misma conclusión con base a idénticos argumentos llega el TEAR de Canarias en múltiples resoluciones posteriores.

⁸ Ya en la primera sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias (Sala de lo Contencioso-Administrativo, con sede en Las Palmas), que se enfrentó al problema de la entrada en funcionamiento de las materializaciones de la RIC, la de 4 de febrero de 2005 (ponente D. Francisco José Gómez Cáceres), se criticaba 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 -se añadía-, el TEAR así lo ha entendido y ha salido al paso de esta práctica anormal, anulando en casi todos los casos ese plus afflictivo que soportan los empresarios de las Islas Canarias”.

⁹ Sentencia de la Audiencia Nacional de 9 de julio de 2009 (rec. núm. 49/2006, ponente D. Jesús María Calderón González).

¹⁰ Esta es la posición que siguen, de acuerdo unos u otros argumentos, F. Clavijo Hernández, “Algunos problemas de la materialización de la Reserva para Inversiones en Canarias”, *Informes AEDAF*, núm. 30, 2000, pág. 5; V. M. Sánchez Blázquez, “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)”, *Hacienda Canaria*, nº 12 (2005), págs. 137 y ss; y, S. Miranda Calderín, *La planificación Fiscal de la Reserva para Inversiones en Canarias*, DAR-Hacienda Canaria, Las Palmas de Gran Canaria, 2005, págs. 216 y ss; *La Reserva para Inversiones en Canarias. Análisis doctrinal 2005-2006. Comentarios sobre la nueva RIC 2007-2013*, DAR-Hacienda Canaria, Las Palmas de Gran Canaria, 2007, págs. 193 y ss.

nuestra opinión. Claro está, si es que ésta es realmente su posición final. No podemos desconocer que ésta es sólo la primera sentencia del Tribunal Supremo sobre el tema de la entrada en funcionamiento de la RIC, que como ocurre con toda resolución jurisdiccional está muy condicionada por las circunstancias del caso a enjuiciar y por el planteamiento procesal de las partes. Y en el supuesto enjuiciado, como ya hemos puesto de relieve, podían concurrir circunstancias semejantes a las ya admitidas por la doctrina administrativa para permitir excepcionar el plazo general de tres años de entrada en funcionamiento que desde esta opinión se desprendería de la regulación legal. De ahí que la entidad recurrente pudiera lograr una solución favorable a sus intereses apoyándose en una doctrina administrativa consolidada, sin tener que cuestionar el punto de partida de la misma, la existencia de un plazo general de tres años para la entrada en funcionamiento.

V. LA DOCTRINA DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS COMO PUNTO DE PARTIDA

Al no haber cuestionado la entidad recurrente, como hemos visto, el plazo general de tres años para la entrada en funcionamiento, el Tribunal considera reducida la controversia "a determinar si la causa alegada podía justificar un retraso en la entrada en funcionamiento del activo adquirido sin la pérdida del beneficio como pretendía la interesada". En esta cuestión únicamente, por tanto, centra su atención el Tribunal Supremo.

La entidad recurrente basa su postura de no pérdida del beneficio fiscal de la RIC pese a la no entrada en funcionamiento de los activos adquiridos en el plazo general de tres años a que se refiere el art. 27. 4 de la Ley 19/1994 en la doctrina de la Dirección General de Tributos, concretamente en la contenida en la contestación a consulta de 25 de abril de 2001, según recoge el Tribunal Supremo en la sentencia. Debe tenerse en cuenta, de todos modos, que esta contestación a consulta no hace otra cosa prácticamente que recoger, aunque con alguna pequeña variación de redacción, lo contenido en el Informe de la Comisión de la RIC en relación con esta problemática.

De este modo, se ponía de relieve en la demanda que aquella consulta "llegó a excepcionar el cumplimiento de la entrada en funcionamiento de la inversión si concurren causas objetivas y ajenas a la voluntad del sujeto pasivo que pudieran impedir el cumplimiento del requisito legal, como era el caso de las inversiones de especial complejidad técnica". Y la entidad entendía que "dentro de la excepción ha de incluirse también la paralización transitoria de la actividad de una empresa por la imposibilidad de pescar mientras duraron las negociaciones con Marruecos, como a ella le ocurrió al dedicarse a la elaboración y fabricación de conservas de pescado y otros productos derivados, y para la que efectivamente realizó la inversión en la que se materializó la reserva dotada".

El Tribunal Supremo añade que con "independencia de la consulta que cita la parte, existen otras posteriores de

23 de junio de 2005, resolución número 1209/2005, y de 28 de junio de 2005, en el mismo sentido". Y reproduce a continuación el contenido básico de la primera de ellas, que efectivamente es en esencia coincidente con la del año 2001 en que se basó la entidad recurrente, y, por tanto, también con el Informe de la Comisión de la RIC. Aunque en aquella primera contestación a consulta del año 2005 existe un último añadido que no se encontraba ni en la del año 2001 ni en el Informe de la Comisión de la RIC y que luego es reiterado por contestaciones a consultas posteriores.

Así, "la Dirección General de Tributos señala que "en cuanto al plazo de inversión de la RIC, ha de partirse, como principio general, de la aceptación de que los requisitos exigidos por el art. 27.4 a) de la Ley 19/1994 para la materialización de ésta en la adquisición de activos fijos supone que éstos han de haber entrado en funcionamiento antes de la finalización del plazo máximo contemplado en la norma legal. Sin embargo, hay que admitir que en determinados casos puede resultar materialmente imposible cumplir tal exigencia temporal por causas objetivas y ajenas a la voluntad del sujeto pasivo. Cuando esto ocurra no podrá exigirse que los activos fijos entren en funcionamiento antes de transcurrido el plazo general de tres años, pues no sería acertado interpretar que la Ley haya querido excluir del beneficio de la RIC a las grandes inversiones o a las más complejas; por el contrario, la realidad económica de Canarias demanda una singular atención a las mismas. Así pues, no cabe apreciar incumplimiento alguno de los

requisitos temporales cuando el sujeto pasivo, pese a tener una intención seria, confirmada por elementos objetivos (programa de inversiones, adquisiciones de bienes o servicios correspondientes al mismo...) de materializar la RIC de manera inmediata o dentro del plazo de los tres años, se lo impiden las características del bien en que se materializa la inversión o las especiales circunstancias que concurren en su proceso de producción".

"No obstante, en estos supuestos – continúa la contestación a consulta, añadiendo algo que no estaba en la del año 2001 ni en el Informe de la Comisión de la RIC-, debe precisarse que únicamente servirán como materialización válida de la RIC aquellas inversiones realizadas efectivamente dentro del periodo legal de tres años prescrito en el art. 27.4 de la Ley 19/1994, a pesar de que no hayan entrado en funcionamiento en dicho plazo por las propias características del conjunto proyecto, como pueden ser las dimensiones o complejidad técnica de ejecución de éste". Lo que se hace a partir de la precisión introducida en la cuestión planteada por el consultante acerca de "qué cifra anual se debería considerar como cifra de materialización de la RIC" de admitirse como materializaciones válidas las inversiones realizadas, aunque en base a las razones señaladas no hubieran entrado en funcionamiento en el plazo de tres años aplicable con carácter general.

VI. LA APLICACIÓN POR EL TRIBUNAL SUPREMO DE LA DOCTRINA DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS AL CASO ENJUICIADO

El Tribunal Supremo resuelve, finalmente, la cuestión. Y lo hace, al menos según él mismo reconoce, con arreglo al criterio seguido por la Dirección General de Tributos en las contestaciones a consultas a que se había referido con anterioridad.

“Pues bien, con arreglo a este criterio –afirma el Tribunal–, habiéndose adquirido la maquinaria dentro del plazo legal, y no habiéndose cuestionado por la Inspección las circunstancias alegadas que imposibilitaron la entrada en funcionamiento de la inversión, no puede entenderse incumplidas las condiciones establecidas pese a la ausencia de entrada en funcionamiento dentro del plazo establecido, lo que comporta la estimación del recurso con anulación de la liquidación girada, sin perjuicio de que la Inspección pueda comprobar la afectación y utilización del bien adquirido, una vez desaparecida la causa en junio de 2001 (...)”.

Por tanto, el Tribunal Supremo anula la liquidación inspectora que entendió incumplido el requisito de la debida entrada en funcionamiento de los activos materializaciones de la RIC en el plazo de tres años previsto por el art. 27. 4 de la Ley 12/1994, al considerar que no se produjo tal incumplimiento. Y lleva a cabo tal anulación en base a dos razones que explicita: en primer lugar, porque la maquinaria se adquirió dentro del plazo legal; y, en segundo lugar, porque la Inspección no ha cuestionado las circunstancias alegadas que imposibilitaron la entrada en funcionamiento de la inversión en el plazo general de tres años.

Las dos razones aportadas por el alto tribunal son extraídas, en nuestra opinión, de la doctrina de la Dirección General de Tributos que previamente había recogido y cuyo criterio reconoce el propio Tribunal Supremo aplicar. De ahí que un completo entendimiento de dichas razones y por consiguiente de los criterios de decisión utilizados en esta sentencia haga necesaria su puesta en conexión con aquella doctrina administrativa.

De este modo, el que se considere relevante, como primera razón utilizada, que la maquinaria se haya adquirido dentro del plazo legal es, desde nuestro punto de vista, en coherencia con la precisión introducida en la contestación a consulta de 23 de junio de 2005, reproducida por el Tribunal Supremo en esta sentencia, de que “únicamente servirán como materialización válida de la RIC aquellas inversiones realizadas efectivamente dentro del periodo legal de tres años”, pese a que su entrada en funcionamiento se produzca después. Debe reconocerse, en cualquier caso, que esta precisión de la contestación a consulta se hace en el marco de las inversiones inmobiliarias de duración continuada en el tiempo a efectos de que sólo se admita como importe de materialización válida el correspondiente a las inversiones realizadas en el plazo de tres años, y no las realizadas con posterioridad que contribuyen también al producto inmobiliario final, que es el que realmente puede entrar en funcionamiento. No obstante, la razón de ser de dicha precisión se traslada de forma adecuada al caso enjuiciado en la sentencia del Tribunal Supremo determinando que se

admitan como materializaciones válidas los importes correspondientes al túnel de refrigeración y los accesorios complementarios para productos pesqueros que se adquirieron dentro del plazo de tres años, a pesar de que su entrada en funcionamiento no se produjo hasta un tiempo después.

Y que se dé trascendencia, como segunda razón que se emplea, a que la Inspección no haya cuestionado las circunstancias alegadas que imposibilitaron la entrada en funcionamiento de la inversión en el plazo general de tres años es porque aquellas circunstancias, la paralización de la actividad empresarial de fabricación de productos derivados del pescado, derivada de la finalización del acuerdo de pesca entre Marruecos y la Comunidad Económica Europea, eran objetivas y ajenas a la voluntad del sujeto pasivo. Esta es igualmente una idea general que está presente en aquellas contestaciones a consultas, y que aparece también reproducida por el Tribunal Supremo en la sentencia, y que había sido tomada a su vez del Informe de la Comisión de la RIC. Esto es, en definitiva, lo que posibilitaría excepcionar también para este caso aquel plazo general de tres años para la entrada en funcionamiento de los activos.

De todos modos, el Tribunal Supremo introduce una última precisión. Porque la anulación de la liquidación impugnada no impide, sin embargo, que la Inspección pueda comprobar la afectación y utilización del bien adquirido una vez desaparecida la causa que imposibilitó aquella entrada en funcionamiento en plazo.

Se trata éste de un aspecto de cierta importancia y que permite delimitar con precisión la postura seguida por el alto tribunal en esta sentencia en relación con las excepciones al plazo general de entrada en funcionamiento de las materializaciones de la RIC. Porque la causa que imposibilitó la entrada en funcionamiento en plazo fue temporal y no indefinida o definitiva. Llegó un momento, por tanto, en el año 2001 en concreto, en el que aquella causa desapareció. Y la admisibilidad por parte del Tribunal Supremo de una excepción al debido cumplimiento del plazo general de tres años para la entrada en funcionamiento, según su opinión, estaría condicionada a que los activos fijos adquiridos sí se hubieran incorporado al proceso productivo de la entidad una vez desaparecida la causa que imposibilitó hacerlo antes. Como según parece, a la vista del expediente administrativo esta circunstancia no quedaba acreditada, es por lo que se permite a la Inspección que lo compruebe.

VII. LAS CAUSAS OBJETIVAS Y AJENAS A LA VOLUNTAD DEL SUJETO PASIVO QUE IMPOSIBILITAN LA ENTRADA EN FUNCIONAMIENTO EN PLAZO FUERA DEL ÁMBITO DE LAS INVERSIONES INMOBILIARIAS COMPLEJAS

Son varias las ideas que deben destacarse a partir de la aplicación que hace el Tribunal Supremo al caso enjuiciado de la doctrina de la Dirección General de Tributos. Aunque en nuestra opinión, como pondremos de relieve de inmediato, al enjuiciarse en la sentencia del Tribunal Supremo

un supuesto no exactamente idéntico a los que habían sido sometidos a consideración por la Dirección General de Tributos, no se está ahora ante una simple reiteración de lo que había resuelto aquel órgano directivo del Ministerio de Economía y Hacienda.

En primer lugar, el Tribunal Supremo aplica la idea general básica que está detrás de aquellas contestaciones a consultas de la Dirección General de Tributos y del Informe de la Comisión de la RIC sobre esta problemática que tomaron como base a un supuesto distinto al que aquéllas y éste se refirieron. Se trata de la idea que podría identificarse como la existencia de causas objetivas y ajenas al sujeto pasivo determinantes de la imposibilidad material de cumplir el plazo de tres años de entrada en funcionamiento.

Porque, en efecto, tanto en el Informe de la Comisión de la RIC como en aquellas contestaciones a consultas de la Dirección General de Tributos se permitía excepcionar el plazo general de entrada en funcionamiento de las materializaciones de la RIC “en determinados casos” en los que “puede resultar materialmente imposible cumplir tal exigencia temporal por causas objetivas y ajenas a la voluntad del sujeto pasivo”.

Sin embargo, aunque las “causas objetivas y ajenas a la voluntad del sujeto pasivo” determinantes de la imposibilidad material de cumplir con la exigencia temporal general de la entrada en funcionamiento en el plazo de tres años podían ser, en principio, muy distintas y variadas, lo cierto es que tanto la Comisión de la RIC como la Dirección General de Tributos se refirieron únicamente a “las grandes inversiones o a las más complejas” o a las inversiones que sean “una parte o fase de un proyecto de inversión en curso de más dilatado desarrollo temporal, tal y como con frecuencia sucede en las grandes inversiones inmobiliarias o plantas industriales”¹¹.

Por el contrario, en esta sentencia de 27 de diciembre de 2010 se aplica aquella idea general de la existencia de causas objetivas y ajenas al sujeto pasivo determinantes de la imposibilidad material de cumplir el plazo de tres años de entrada en funcionamiento a un supuesto distinto al de las que han sido identificadas de modo general como inversiones complejas.

Con ello, el Tribunal Supremo, en nuestra opinión, da un salto cualitativo respecto a la doctrina de la Dirección General de Tributos que toma como punto de

¹¹ A esos supuestos recogidos de forma entrecomillada en el texto se refería el Informe de la Comisión de la RIC. El propio título del epígrafe en el que se analizan estas cuestiones en dicho informe también lo revelaba: “Fin del plazo para la materialización de la RIC. Plazos especiales para los activos en curso”. El supuesto sometido a consulta en la contestación del año 2001 era el de “las inversiones que no constituyan en sí mismas una inversión completa y autónoma en su funcionamiento, sino que son una parte o fase de un proyecto de inversión en curso de más dilatado desarrollo temporal”. Por su parte, el caso sometido a consideración de la Dirección General de Tributos en la contestación a consulta de 23 de junio de 2005 era el de una inversión de ciertas dimensiones en orden a que el consultante se constituyera en un operador de telecomunicaciones, para lo cual eran necesarias la adquisición de equipos especializados, la construcción de las canalizaciones y el tendido de la malla de fibra óptica y la construcción del edificio en el que se llevara a cabo el control de la red, la atención a los clientes y la administración. Tampoco cabe duda alguna de que se estaba ante una gran inversión de carácter complejo en el supuesto planteado en la contestación a consulta de 28 de junio de 2005: la construcción de un hotel en una parcela de grandes dimensiones y con gran capacidad alojativa para el que se había concedido una licencia municipal con un plazo proyectado de ejecución de la obra de cinco años. Lo mismo puede decirse del caso sometido a consulta en la contestación de 13 de octubre de 2003, anterior a las del año 2005 citadas por el Tribunal Supremo: unas plantas de gasificación en las islas de Gran Canaria y Tenerife.

partida, al no limitar las excepciones al plazo general de tres años de entrada en funcionamiento a las inversiones complejas. Y lo hace, desde nuestro punto de vista, de manera acertada, al menos una vez que se parte de la existencia de aquel plazo máximo general de entrada en funcionamiento, puesto que según nuestro parecer del art. 27 de la Ley 19/1994 no cabe deducir este último, tal como señalamos con anterioridad.

En este sentido, la propia entidad recurrente era muy precisa en su planteamiento al señalar que “el caso de las inversiones de especial complejidad técnica” era el que según la contestación a consulta de la Dirección General de Tributos del año 2001 que tomaba como base concurrían “causas objetivas y ajenas a la voluntad del sujeto pasivo que pudieran impedir el cumplimiento del requisito legal” por lo que se excepcionaba entonces “el cumplimiento de la entrada en funcionamiento de la inversión” (en el plazo general de tres años, debe entenderse). Sin perjuicio de que considerara también la entidad recurrente –y éste era el núcleo central de su argumentación– que “dentro de la excepción ha de incluirse también la paralización transitoria de la actividad de una empresa por la imposibilidad de pescar mientras duraron las negociaciones con Marruecos, como a ella le ocurrió al dedicarse a la elaboración y fabricación de conservas de pescado y otros productos derivados, y para la que efectivamente realizó la inversión en la que se materializó la reserva dotada”. Puesto que también concurrirían aquí –cabe entender,

aunque no se recoge literalmente en la sentencia– “las causas objetivas y ajenas a la voluntad del sujeto pasivo que pudieran impedir el cumplimiento del requisito legal”.

También algunos pronunciamientos económico-administrativos y jurisdiccionales más recientes ya habían supuesto un salto cualitativo respecto a la inicial doctrina administrativa, económico-administrativa y jurisprudencial que encontraba como única excepción al plazo general de tres años de entrada en funcionamiento el supuesto de las inversiones complejas.

De especial trascendencia fue la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 25 de noviembre de 2005¹² que situó el acento no tanto en que se estuviese en presencia de una inversión compleja como en que se cumpliera el requisito que considera más relevante que es el de la realización de la inversión. Lo que se entendía cumplido, desde la óptica temporal, si se daban dos requisitos más específicos en los que podría entenderse que se descompone aquél desde esta perspectiva: la adquisición del bien o el comienzo del proyecto de inversión, de tener un período temporal de realización, dentro del plazo de tres años; y, su incorporación al proceso productivo, bien de manera inmediata a su adquisición, bien dentro de un proceso ininterrumpido de actuaciones tendentes a tal fin, aunque tal incorporación, mediando tales circunstancias, se haya producido después del plazo de tres años. Esta doctrina ha sido

¹² Recl. núm. 1747/2003, vocalía 3ª.

reiterada por el propio Tribunal Central en resoluciones posteriores¹³, ha sido aplicada fielmente por el TEAR de Canarias¹⁴ y ha estado presente en alguna sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, como en ella se ha reconocido de modo expreso¹⁵.

También debe destacarse en esta misma línea de ampliar las excepciones a la entrada en funcionamiento de las inversiones en el plazo general de tres años previsto en el art. 27. 4 de la Ley 19/1994 más allá del caso de las inversiones complejas, una serie de sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Canarias¹⁶, calcadas por algunas sentencias de la Audiencia Nacional, aunque sin reconocerse su procedencia de modo expreso¹⁷. En la última de esas sentencias del tribunal canario cortadas bajo el mismo patrón, de 7 de diciembre de 2007, se refleja claramente el salto cualitativo frente a la doctrina administrativa y jurisprudencial anterior que sólo exceptuaba ese plazo general de entrada en funcionamiento en las inversiones complejas al señalarse, en una especie de resumen sintético de la postura que se acoge en la sentencia, que “el texto legal exige que

la inversión afecta a la RIC se realice en un plazo temporal, sin perjuicio de que el mismo sea flexiblemente considerado en aquellos supuestos en que se trate de una inversión compleja o intervengan factores ajenos a la manifiesta voluntad del inversor”¹⁸.

En estas sentencias se emplea como argumento fundamental, referido siempre a supuestos de inversiones inmobiliarias de cierta duración en el tiempo –no a supuestos de “adquisición de elementos de activos simples que en el momento de su adquisición ya están disponibles para ser utilizados”, como se reconoce expresamente- el que se enuncia como criterio de la efectividad de la materialización o de la inversión, que se asemeja bastante, desde nuestro punto de vista, aunque el Tribunal no lo indique de forma expresa, al requisito de la realización de la inversión del Tribunal Económico-Administrativo Central al que hicimos referencia con anterioridad. Esta efectividad o materialización de la inversión no se ve rota o puesta en entredicho, en opinión del tribunal canario, por posibles retrasos en las actuaciones de desarrollo de las inversiones inmobiliarias enjuiciadas, no

¹³ Resoluciones de 16 de febrero de 2006 (recl. núm. 7032/2003, vocalía 3ª), de 12 de julio, de 25 de julio y de 20 de diciembre de 2007 (recl. núm. 242/2005, 3409/2005, de la vocalía 2ª, y 1664/2006, de la vocalía 3ª, respectivamente).

¹⁴ Resoluciones del TEAR de Canarias de 29 de diciembre de 2005 (recl. núm. 35/4374/2005) y de 30 de junio (recl. núm. 35/000811/2003), 31 de julio (recl. núm. 35/01883/2003 y 35/02716/2003) y 30 de noviembre (recl. núm. 35/03602/2005) de 2006.

¹⁵ Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 31 de marzo de 2006 (rec. núm. 153/2004, ponente D. Francisco José Gómez Cáceres).

¹⁶ Se trata de varias sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Canarias (Sala de lo Contencioso-Administrativo, con sede en Las Palmas), en las que el ponente es D. Javier Varona Gómez-Acedo: sentencias de 31 de marzo, de 26 de mayo y de 23 de junio de 2006 (rec. núm. 1784/2003, 44/2004 y 394/2004, respectivamente) y de 7 de diciembre de 2007 (rec. núm. 325/2006).

¹⁷ Nos referimos a la sentencia de la Audiencia Nacional de 17 de noviembre de 2008 (rec. núm. 674/2006, ponente D. José Luis López-Muñoz Goñi), que es reproducida literalmente en la sentencia de 21 de enero de 2010 (rec. núm. 309/2006, ponente D. Jesús María Calderón González).

¹⁸ FJ. 2º de la sentencia de 7 de diciembre de 2007.

necesariamente complejas¹⁹, que no eran imputables directamente al sujeto pasivo y que eran las determinantes de que no se hubiera producido la entrada en funcionamiento dentro del plazo general de tres años previsto por el art. 27. 4 de la Ley 19/1994.

Incluso cabe encontrar algunos avances en el abandono de los supuestos de especial complejidad como los únicos en los que se excepcionaría el plazo general de tres años de entrada en funcionamiento en otras sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Canarias. En ellas, aunque inicialmente se establece como única excepción a la exigencia general del cumplimiento de aquel plazo la de las inversiones complejas, la argumentación empleada por el tribunal desde la óptica de las circunstancias de los casos enjuiciados introduce algunos elementos que se toman en consideración con independencia de que se

estuviera ante supuestos de inversiones complejas: la posible imputación a terceros del retraso de la construcción²⁰; y, la eventual existencia de circunstancias excepcionales determinantes del retraso de la entrada en funcionamiento de la inversión inmobiliaria de que se trataba²¹. Si bien lo cierto es que en todos los supuestos sometidos a su consideración se entendió finalmente por el Tribunal Superior de Justicia de Canarias que no concurría ninguna de aquellas circunstancias que permitirían entender como válidas las materializaciones de la RIC pese a su tardía entrada en funcionamiento: puesto que no era imputable a terceros el retraso en la construcción²² ni se habían producido circunstancias que pudieran considerarse realmente como excepcionales²³.

De todos modos, aún cuando no se estuviera en presencia de circunstancias excepcionales que justificaran una auténtica

¹⁹ Sólo en el supuesto enjuiciado por la sentencia de 31 de marzo de 2006 parece ponerse el acento en que se trataba de una inversión compleja (se trataba de la adquisición del suelo y construcción de un complejo hotelero con inversión superior a los cuarenta millones de euros), cuya toma en consideración, sin embargo, no es decisiva a la vista de la argumentación empleada que prescinde de este aspecto y de las sentencias posteriores en las que no concurría la nota de la complejidad de la inversión.

²⁰ Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias (Sala de lo Contencioso-Administrativo, con sede en Las Palmas) de 4 de febrero de 2005, cuyo ponente es D. Francisco José Gómez Cáceres.

²¹ Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 30 de diciembre de 2005 (rec. núm. 1230/2003) y de 23 de junio y de 30 de junio de 2006 (rec. núm. 1468/2003, por lo que a la primera se refiere). En todas ellas el ponente es D. Francisco José Gómez Cáceres.

²² Para la sentencia de 4 de febrero de 2005, la “dotación aquí controvertida la efectuó la actora en el período impositivo de 1994 y a 31 de diciembre de 1998 no había entrado en funcionamiento el negocio en que consistía la mejora de su actividad empresarial. De hecho (...) el certificado final de obra del edificio construido por la actora, en el que ahora alberga el negocio en cuestión, es de fecha de 4 de noviembre de 1999 / Y no cabe imputar a terceros –añade el Tribunal– 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”.

²³ “La Sala –se afirma en la sentencia de 30 de diciembre de 2005–, valorando la prueba practicada que tenía por objeto acreditar el extremo que ahora es objeto de controversia -destacando de entre la prueba practicada, el informe del Arquitecto Director de la Obra, ratificado en juicio– no encuentra datos o hechos que justifiquen el retraso habido en la ejecución de la obra, o, mejor dicho, que justifiquen la imposibilidad de evitar el retraso / Los obstáculos advertido por el Arquitecto no son excepcionales; entendiendo la expresión excepcional en su acepción común, como algo opuesto y contrario a frecuente. Tales obstáculos son, por el contrario, incidencias corrientes y ordinarias, que, por tanto, no posee un valor cualitativo, equivalente a importante, trascendente o de peso, susceptible de justificar el incumplimiento de uno de los requisitos del beneficio fiscal examinado. En concreto, las dificultades relativas a la instalación de las cámaras tenían que haber sido previstas de antemano”. A la misma conclusión se llega en las sentencias de 23 y de 30 de junio de 2006.

imposibilidad de evitar el retraso en la entrada en funcionamiento de la inversión, desde la opinión del tribunal canario en las últimas sentencias mencionadas, éste admite en estos supuestos de circunstancias que aunque previsibles han motivado dicho retraso, que se advirtiera “a su debido tiempo a la administración tributaria de la existencia del retraso en la ejecución de la obra, respecto del «calendario» de la misma” en “una suerte de solicitud de prórroga del plazo de ejecución si concurriera fuerza mayor, riesgo imprevisible o demora por culpa de la Administración”²⁴. Sin que tampoco considerara aplicable esta matización sólo a las inversiones complejas.

VIII. LAS CAUSAS OBJETIVAS Y AJENAS A LA VOLUNTAD DEL SUJETO PASIVO QUE IMPOSIBILITAN LA ENTRADA EN FUNCIONAMIENTO EN PLAZO FUERA DEL ÁMBITO DE LAS INVERSIONES INMOBILIARIAS

Pero es que, además, el Tribunal Supremo en esta sentencia, extiende la idea general de la existencia de causas objetivas y ajenas a la voluntad del sujeto pasivo determinantes de la imposibilidad material de cumplir el plazo de tres años de entrada en funcionamiento, fuera del ámbito de las inversiones inmobiliarias. Lo que, sin embargo, no se había producido en los pronunciamientos económico-administrativos y jurisdiccionales antes mencionados que han admitido excepciones al plazo general

de tres años de entrada en funcionamiento más allá de los supuestos de inversiones complejas. En ellos siempre se estaba en presencia de inversiones inmobiliarias, aunque no fueran siempre de forma necesaria inversiones inmobiliarias complejas.

En el supuesto enjuiciado por el Tribunal Supremo, en la sentencia de 27 de diciembre de 2010, sin embargo, los activos que pese a haberse adquirido dentro del plazo de tres años previsto en el art. 27. 4 de la Ley 19/1994 no habían entrado en funcionamiento al finalizar dicho plazo, aunque en base a unas razones que son tomadas en consideración para no entender producido incumplimiento alguno de los requisitos del beneficio fiscal de la RIC, no eran de carácter inmobiliario: se trataba de un túnel de refrigeración y de accesorios complementarios para productos pesqueros, a utilizar en la actividad de elaboración y fabricación de conservas de pescado, harinas, aceites y otros productos derivados del pescado.

Por este motivo, la sentencia del Tribunal Supremo de 27 de diciembre de 2010 constituye un hito adicional de cierta relevancia a los que se habían ido logrado por el Tribunal Económico-Administrativo Central, seguido por el TEAR de Canarias, por el Tribunal Superior de Justicia de Canarias y por la Audiencia Nacional en algunos de sus pronunciamientos de los últimos tiempos, que también habían admitido excepciones a

²⁴ “No es este un paso que cuente con un específico sustento en la regulación del beneficio fiscal examinado –reconoce el Tribunal–, pero sí tiene fundamento en la teoría general del Derecho de obligaciones y, por lo demás, es una medida razonable y, sobre todo, colmada de buena fe, a fin de evitar resultados como el aquí impugnado”. Prefiere el tribunal canario esta solución “de manera que no sea a posteriori y en virtud de la actuación inspectora cuando se trate de justificar el incumplimiento claro y abierto de una de las condiciones de las que depende la validez del beneficio de reiterada cita”. Esta idea se recoge en las sentencias de 30 de diciembre de 2005 y de 23 y de 30 de junio de 2006.

la regla general del plazo de tres años para la entrada en funcionamiento en supuestos distintos al de las inversiones complejas.

En definitiva, ahora existe un pronunciamiento jurisdiccional, además del Tribunal Supremo, que permite excepcionar el plazo general de tres años para la entrada en funcionamiento en un supuesto en el que no se estaba en presencia de una inversión inmobiliaria, fuera compleja o no.

IX. A MODO DE CONCLUSIÓN

El Tribunal Supremo, con la sentencia de 27 de diciembre de 2010, ha entrado por fin, aunque lo haya hecho de forma inesperada y casual, en el análisis de los problemas que se han suscitado en la aplicación de la Reserva para Inversiones en Canarias. En concreto, su esperado debut en estas lides ha sido en relación con la entrada en funcionamiento de las materializaciones de la RIC.

Para el alto tribunal existe un plazo general de tres años para la entrada en funcionamiento de las materializaciones de la RIC, si bien no aporta ningún argumento para llegar a tal resultado interpretativo aprovechando que la entidad recurrente no

lo puso en cuestión. El Tribunal Supremo se centra en determinar si la paralización de la actividad empresarial de fabricación de productos derivados del pescado motivada por el fin del acuerdo pesquero entre Marruecos y la Comunidad Europea determinante del no cumplimiento del plazo de tres años para la entrada en funcionamiento de unos activos sí adquiridos dentro de este plazo es una causa que puede permitir el retraso en la entrada en funcionamiento sin pérdida del beneficio fiscal. Y da una respuesta positiva a tal cuestión, anulando así la liquidación administrativa, tomando como base la doctrina de la Dirección General de Tributos que admitía excepcionar en determinados supuestos la entrada en funcionamiento en dicho plazo.

Con ello el Tribunal Supremo da un salto cualitativo frente a esa doctrina administrativa que sólo se refería a las inversiones complejas. También esta sentencia del Tribunal Supremo supone un hito adicional a otros pronunciamientos económico-administrativos y jurisprudenciales que también encontraban excepciones a la obligada entrada en funcionamiento en el plazo de tres años fuera de las inversiones complejas, pero lo hacían en el ámbito de las inversiones inmobiliarias.

ANEXO

FUNDAMENTOS DE DERECHO DE LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 27 DE DICIEMBRE DE 2010*

(SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO)

Ponente: Ilmo. Sr. D. Emilio Frías Ponce

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. Antes de entrar en el fondo, debemos examinar si, como sostiene la representación de la entidad mercantil (...) S.L., el presente recurso debe decaer por no apreciarse la identidad reclamada por el art. 96.1 de la Ley Jurisdiccional entre la sentencia impugnada y las sentencias de la Audiencia Nacional, que se ofrecen como de contraste.

Lleva razón la parte recurrida cuando sostiene que las sentencias de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 26 de mayo y 3 de noviembre de 2005, dictadas en los recursos 1040/2002 y 439/2005, respectivamente, no dirimen cuestiones idénticas al resuelto por la sentencia impugnada, al referirse la primera a las consecuencias del incumplimiento del plazo de un mes para practicar la liquidación, establecido en el art. 60.4, párrafo primero, del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, en expedientes instruidos conforme a la normativa anterior a la Ley de Derechos y Garantías

del Contribuyente, Ley 1/1998, de 26 de febrero, como consecuencia de actas de disconformidad, y la dictada en 3 de noviembre de 2005 a las consecuencias del incumplimiento, por parte de los Tribunales Económico-Administrativos, del plazo establecido en el art. 64.1 del Reglamento de Procedimiento para las reclamaciones económico-administrativas para la tramitación de los expedientes de que conocen.

En cambio, no puede llegarse a la misma conclusión en relación con la sentencia de 1 de diciembre de 2005, de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, porque aparte de examinar la trascendencia que tiene la notificación tardía del acuerdo de ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras, regulado en el art. 29.1 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, estudió la posible aplicación de la caducidad en los procedimientos de inspección tanto en relación a los expedientes instruidos conforme a la normativa anterior a la Ley 1/1998, como respecto a los tramitados según la nueva regulación en la Ley 1/1998,

* Referencia: NFJ041597. *Rec. n.º 86/2007.*

aplicable al caso resuelto, para llegar a la misma conclusión de que el incumplimiento de plazos en el procedimiento inspector no produce la caducidad del mismo.

Así, en el fundamento séptimo, dicha Sala argumenta de la siguiente forma:

«SÉPTIMO. Ahora bien, tampoco cabe deducir de la nueva regulación contenida en la Ley 1/98, aplicable al caso por razones temporales, la caducidad en los términos propuestos por la actora, pues el posible exceso del plazo de doce meses previsto en la nueva regulación no produce, sin más, la caducidad del procedimiento.

En efecto, el Tribunal Supremo en la citada sentencia de 30 de junio de 2004 recuerda que la Ley 1/1998 “No estableció con carácter general la caducidad de los procedimientos tributarios por paralización e incumplimiento del plazo establecido de resolución” y recuerda que el artículo 23, dispone: “1. El plazo máximo de resolución de los procedimientos de gestión tributaria será de seis meses, salvo que la normativa aplicable fije un plazo distinto. Las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la propia Administración interrumpirán el cómputo del plazo para resolverlo. 2. Si venciera el plazo de resolución en los procedimientos iniciados a instancia de parte, sin que el órgano competente la hubiera dictado expresamente, se producirán los efectos que establezca su normativa específica. A estos efectos, todo procedimiento de gestión tributaria deberá tener expresamente regulado el régimen de actos presuntos que le corresponda”.

Y finalmente la aplicación del invocado artículo 29 de la Ley 1/98, tampoco determina, frente a lo que se aduce por la actora, la caducidad del procedimiento. En efecto, en su apartado 3 establece “La interrupción injustificada durante seis meses de las actuaciones inspectoras, producidas por causas no imputables al obligado tributario, o el incumplimiento del plazo a que se refiere el apartado 1, determinará que no se considere interrumpida la prescripción como consecuencia de tales actuaciones”. De manera que la propia norma invocada impide atribuir efectos distintos a los de la no interrupción de la prescripción que en la propia norma se señalan, efectos que se traducen, según ya había venido reiterando en numerosas sentencias el Tribunal Supremo, en la no interrupción de la prescripción como consecuencia de unas actuaciones que hayan estado interrumpidas injustificadamente durante seis meses.»

Segundo. Sentado lo anterior, y en relación con la sentencia recaída en el recurso 830/2003, la contradicción denunciada por la representación estatal resulta patente, ya que la sentencia recurrida mantiene que procede declarar la caducidad en los procedimientos de inspección tramitados con arreglo a la Ley 1/1998, lo que nos lleva a examinar si existe la infracción legal que se imputa a la sentencia recurrida.

Esta Sala ha tenido ocasión de pronunciarse sobre la cuestión debatida, en el sentido que mantiene la sentencia de la Audiencia Nacional, por lo que procede estimar el recurso de casación interpuesto.

Así, en la sentencia de 11 de julio de 2008, entre otras, declaramos, al resolver el recurso de casación para la unificación de doctrina n.º 329/2004, lo siguiente:

«Por otra parte, aunque la Ley 1/1998, de 26 de Febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, modificó la situación, estableciendo en el art. 29 que el plazo máximo para llevar a cabo las actuaciones de comprobación e investigación y liquidación llevadas a cabo por la Inspección de los Tributos era de doce meses a contar desde la fecha de notificación al contribuyente del inicio de las actuaciones, con posibilidad de prolongación por otros doce meses cuando se traten de actuaciones de especial relevancia, o cuando se descubrieran nuevas actividades profesionales o empresariales del investigado, no pretendió establecer un plazo de caducidad, al prever como único efecto del incumplimiento los plazos, tanto del de seis meses de interrupción injustificado como del de duración de las actuaciones, “que no se considere interrumpida la prescripción como consecuencia de tales actuaciones”, (apart. 3 del art. 29 de Inspección), ordenando el art. 31 quater del Reglamento de Inspección, (modificado por el Real Decreto de 4 de Febrero de 2000) en esta situación la continuación de las actuaciones hasta su terminación, lo que se reitera en el actual apartado 2 art. 150 de la Nueva Ley General Tributaria, al contemplar únicamente también la eficacia interruptiva de la prescripción en estos casos, señalando ahora la Ley de forma expresa que el incumplimiento de plazos en el procedimiento inspector no produce la caducidad del mismo, que debe continuar

hasta su terminación, con lo que se introduce una excepción a la regla general de caducidad de los procedimientos tributarios contenida en el art. 104 de la Ley, y a la especial del procedimiento sancionador.»

Tercero. Estimado el recurso, procede resolver la cuestión de fondo, que quedó imprejuzgada en la instancia y que versaba sobre la materialización de la reserva para inversiones en Canarias dotada en 1996.

La entidad alegó ante la Inspección que había materializado en 1997 la referida reserva, mediante la adquisición de un túnel de refrigeración y accesorios complementarios para productos pesqueros por importe de 150.000.000 ptas., pero que el mismo no había entrado en funcionamiento cuando se levantó el acta debido a la terminación del acuerdo pesquero entre Marruecos y la Comunidad Europea en 1998.

Esta alegación fue rechazada por la Inspección por entender que, para el correcto cumplimiento de los requisitos establecidos en orden a la materialización de la reserva, era preciso la afectación y utilización del activo fijo adquirido en el desarrollo de la actividad empresarial del sujeto pasivo dentro del plazo máximo de tres años desde la fecha de devengo del Impuesto correspondiente al ejercicio en que se dotó la reserva.

En la instancia, la parte sostuvo que ni la Inspección ni el TEAR Regional tuvieron en cuenta la imposibilidad de la entrada en funcionamiento del activo adquirido en el plazo establecido por la paralización

transitoria de la actividad de la empresa, la elaboración y fabricación de conservas de pescado, harinas, aceites y productos derivados del pescado, hasta que se suspendieron las negociaciones con Marruecos en junio de 2001.

Cuarto. No cuestionó la entidad en la instancia que, con carácter general, el plazo máximo para la entrada en funcionamiento efectivo de los activos en que se materializa la reserva para inversiones en Canarias, debe ser el de los tres años referido en el art. 27.4 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, contados desde la fecha del devengo del impuesto correspondiente al ejercicio en que se dotó la inversión, por lo que la controversia quedó reducida a determinar si la causa alegada podía justificar un retraso en la entrada en funcionamiento del activo adquirido sin la pérdida del beneficio como pretendía la interesada.

En su demanda se alude a una consulta vinculante de la Dirección General de Tributos de 25 de abril de 2001, en la que llegó a excepcionar el cumplimiento de la entrada en funcionamiento de la inversión si concurren causas objetivas y ajenas a la voluntad del sujeto pasivo que pudieran impedir el cumplimiento del requisito legal, como era el caso de las inversiones de especial complejidad técnica, entendiendo la parte que dentro de la excepción ha de incluirse también la paralización transitoria de la actividad de una empresa por la imposibilidad de pescar mientras duraron las negociaciones con Marruecos, como a ella le ocurrió al dedicarse a la elaboración

y fabricación de conservas de pescado y otros productos derivados, y para la que efectivamente realizó la inversión en la que se materializó la reserva dotada.

Con independencia de la consulta que cita la parte, existen otras posteriores de 23 de junio de 2005, resolución número 1209/2005, y de 28 de junio de 2005, en el mismo sentido.

Así, en la primera, la Dirección General de Tributos señala que «en cuanto al plazo de inversión de la RIC, ha de partirse, como principio general, de la aceptación de que los requisitos exigidos por el art. 27.4 a) de la Ley 19/1994 para la materialización de ésta en la adquisición de activos fijos supone que éstos han de haber entrado en funcionamiento antes de la finalización del plazo máximo contemplado en la norma legal. Sin embargo, hay que admitir que en determinados casos puede resultar materialmente imposible cumplir tal exigencia temporal por causas objetivas y ajenas a la voluntad del sujeto pasivo. Cuando esto ocurra no podrá exigirse que los activos fijos entren en funcionamiento antes de transcurrido el plazo general de tres años, pues no sería acertado interpretar que la Ley haya querido excluir del beneficio de la RIC a las grandes inversiones o a las más complejas; por el contrario, la realidad económica de Canarias demanda una singular atención a las mismas. Así pues, no cabe apreciar incumplimiento alguno de los requisitos temporales cuando el sujeto pasivo, pese a tener una intención seria, confirmada por elementos objetivos (programa de inversiones, adquisiciones

de bienes o servicios correspondientes al mismo...) de materializar la RIC de manera inmediata o dentro del plazo de los tres años, se lo impiden las características del bien en que se materializa la inversión o las especiales circunstancias que concurren en su proceso de producción. No obstante, en estos supuestos, debe precisarse que únicamente servirán como materialización válida de la RIC aquellas inversiones realizadas efectivamente dentro del periodo legal de tres años prescrito en el art. 27.4 de la Ley 19/1994, a pesar de que no hayan entrado en funcionamiento en dicho plazo por las propias características del conjunto proyecto, como pueden ser las dimensiones o complejidad técnica de ejecución de éste».

Pues bien, con arreglo a este criterio, habiéndose adquirido la maquinaria dentro del plazo legal, y no habiéndose cuestionado por la Inspección las circunstancias alegadas que imposibilitaron la entrada en funcionamiento de la inversión, no puede entenderse incumplida las condiciones establecidas pese a la ausencia de entrada en funcionamiento dentro del plazo establecido, lo que comporta la estimación del recurso con anulación de la liquidación girada, sin perjuicio de que la Inspección pueda comprobar la afectación y utilización del bien adquirido, una vez desaparecida la causa en junio de 2001, sin que se aprecien circunstancias para una imposición de costas.

En su virtud, en nombre de su Majestad el Rey y en el ejercicio de la potestad de

juzgar que, emanada del pueblo español, nos confiere la Constitución.

FALLAMOS

Primero. Estimar el recurso de casación para unificación de doctrina interpuesto por el Abogado del Estado contra la sentencia de 2 de junio de 2006, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Primera, del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, con sede en Las Palmas de Gran Canaria, sentencia que se casa y anula.

Segundo. Estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la entidad (...), S.L., contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias de 28 de mayo de 2004, que se anula, así como la liquidación que confirma.

Tercero. No hacer imposición de costas en la instancia, debiendo cada parte satisfacer las causadas en el presente recurso.

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

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado-Ponente de la misma, D. Emilio Frías Ponce, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, el Secretario. Certifico.

