

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 imprejuzgada 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 entrecorrida 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-Muñiz 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 exceptuaba 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; entendiéndose 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 imprejuizada 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 Canarias, 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.