

**TRIBUNAL SUPREMO***Sentencia 2031/2024 de 23 de diciembre de 2024**Rec. n.º 2870/2023***SUMARIO:**

**Régimen económico y fiscal de Canarias. Incentivos fiscales. Ley 19/1994. Reserva para inversiones en Canarias (RIC). IRPF. Deuda pública canaria.** La sentencia impugnada afirma que en relación a los contribuyentes IRPF, estos tendrán derecho a una deducción en la cuota íntegra por los rendimientos netos de explotación que se destinen a la reserva para inversiones, «siempre y cuando éstos provengan de actividades económicas realizadas mediante establecimientos situados en Canarias y permanezcan "...en el patrimonio del sujeto pasivo durante cinco años ininterrumpidos, sin que los derechos de uso o disfrute asociados a los mismos puedan ser objeto de cesión a terceros"; no siendo posible consolidar el beneficio fiscal cuando se ha cesado en la actividad económica antes de cumplirse todos los requisitos a que está supeditada la operatividad del beneficio. En este caso se produjo el cese en la actividad económica por jubilación con anterior a la fecha de verificación del requisito de mantenimiento, es decir, que dejó de desarrollar una actividad económica en Canarias durante el período de permanencia o de mantenimiento de las inversiones, motivo por el cual se confirmó la regularización tributaria practicada por la Inspección ya que el desarrollo de una actividad económica en Canarias resulta exigible hasta la total consolidación del beneficio fiscal, esto es: al momento de obtención del beneficio, de su materialización y también durante el período de permanencia o de mantenimiento de las inversiones. Según la Administración, los requisitos deban cumplirse hasta la consolidación final del beneficio fiscal, en todas sus fases, sin embargo la Sala no comparte ese restrictivo criterio, porque supone englobar todas las fases de la RIC sin diferenciarlas, y dicha salvedad está presente en la redacción del art. 27 LREFC. Como con acierto expone el recurrente, respecto de la suscripción de deuda pública canaria -cesión de capitales a terceros- el último párrafo del art. 27.8 LREFC no exige la afectación empresarial de la deuda pública, lo que se explica lógicamente porque carece de sentido exigir al contribuyente que continúe con una actividad empresarial para cumplir con el requisito de mantenimiento de un activo que, por propia definición legal y destino, no podía estar afecto a la actividad empresarial del contribuyente que cesó en ella. Se exige que en el momento de la dotación y materialización de la RIC el contribuyente realice una actividad económica; a lo que cabe añadir que, se exige que el inversor continúe realizando una actividad a la que estarán afectadas las inversiones pero exceptúa tal concreta obligación de prosecución de la actividad económica en los casos en los que la inversión sea en suscripción de deuda pública canaria. En conclusión, el Tribunal afirma que el inciso final del art. 27.8 LREFC libera al suscriptor de la deuda pública canaria como modalidad de materialización de la RIC, en la fase de mantenimiento temporal, de la exigencia de la afectación empresarial cuando aquélla se cumple con la adquisición de esa deuda pública, a diferencia del resto de inversiones. Así el Tribunal fija como jurisprudencia que al contribuyente que pretenda aplicar el incentivo fiscal de la RIC en su IRPF no le es exigible la permanencia en el ejercicio de su actividad económica en Canarias, durante la fase de mantenimiento de la inversión, cuando ésta consista en la suscripción de deuda pública canaria o alguno de los valores a los que se refiere el art. 27.4.D) de la Ley 19/1994 en aplicación del art. 27.8 in fine de dicha ley. Cuando se trate de los valores a los que se refiere art. 27.4.D) de la Ley 19/1994, estos deberán sin embargo permanecer en el patrimonio del contribuyente durante cinco años ininterrumpidos, sin que los derechos de uso o disfrute asociados a los mismos puedan ser objeto de cesión a terceros.

Síguenos en...

**TRIBUNAL SUPREMO****SENTENCIA****Magistrados/as**

FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS  
JOSE MARIA DEL RIEGO VALLEDOR  
RAFAEL TOLEDANO CANTERO  
ISAAC MERINO JARA  
MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

**TRIBUNAL SUPREMO****Sala de lo Contencioso-Administrativo****Sección Segunda****Sentencia núm. 2.031/2024**

Fecha de sentencia: 23/12/2024

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 2870/2023

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 10/12/2024

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

Procedencia: T.S.J.CANARIAS SALA CON/AD

Letrado de la Administración de Justicia: Sección 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 2870/2023

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

Letrado de la Administración de Justicia: Sección 002

**TRIBUNAL SUPREMO****Sala de lo Contencioso-Administrativo****Sección Segunda****Sentencia núm. 2031/2024**

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente

D. José María del Riego Valledor

D. Rafael Toledano Cantero

D. Isaac Merino Jara

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 23 de diciembre de 2024.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación nº **2870/2023**, interpuesto por la procuradora doña Elena Llarena Trulock, en nombre y representación de **DON Aquilino**, contra la sentencia de 20 de octubre de 2022, dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias -sede de Santa Cruz de Tenerife- en el recurso nº 358/2020. Ha comparecido como recurrido el Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta de la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DE ESTADO**.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís.

**ANTECEDENTES DE HECHO****PRIMERO.-Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.**

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia de 20 de octubre de 2022, en que se acuerda, literalmente, lo siguiente:

*"[...] Que debemos desestimar el recurso contencioso administrativo interpuesto en nombre de D. Aquilino, contra el acuerdo de 30-10-2020 del Tribunal Económico Administrativo Regional de Canarias, Sala de Santa Cruz de Tenerife, dictado en la reclamación económico administrativa NUM000. Sin costas [...]"*.

**SEGUNDO.-Preparación y admisión del recurso de casación.**

Síguenos en...



1. Notificada la sentencia, la procuradora doña Elena Llarena Trulock, en nombre y representación de don Aquilino, presentó escrito de preparación de recurso de casación el 23 de diciembre de 2022.

2. Tras justificar los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, identifica como infringidos: (i) los artículos 140 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT); 9.3 de la Constitución Española; 3.1.e) de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público; y (ii) el artículo 27.8 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, en relación con los artículos 8.a) y 14 LGT.

3. La Sala a quo tuvo por preparado el recurso de casación mediante auto de 10 de febrero de 2023, que ordenó el emplazamiento de las partes para comparecer ante este Tribunal Supremo. La procuradora Sra. Llarena Trulock, en la citada representación, ha comparecido como recurrente el 19 de abril de 2023; y el Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, como recurrido, lo ha hecho el 5 de junio de 2023, dentro ambos del plazo de 30 días del artículo 89.5 LJCA.

### **TERCERO.-Interposición y admisión del recurso de casación.**

La Sección primera de esta Sala admitió el recurso de casación en auto de 13 de diciembre de 2023, en que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en estos literales términos:

*"[...] Determinar si al contribuyente que pretenda aplicar el incentivo fiscal de la Reserva para Inversiones en Canarias en su IRPF le es exigible el desarrollo de una actividad económica en Canarias durante la fase de mantenimiento de la inversión en el patrimonio del obligado tributario, cuando dicha inversión consista en la suscripción de deuda pública canaria y la razón de la imposibilidad de ejercicio de dicha actividad es la jubilación de aquél [...]"*

2. La procuradora Sra. Llarena Trulock interpuso recurso de casación en escrito de 19 de febrero de 2024, en el que se solicita lo siguiente:

*"[...] que tenga por interpuesto en tiempo y forma recurso de casación contra la sentencia nº 771/2022, de 20 de octubre, dictada por la Sección 1ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, Sede de Santa Cruz de Tenerife, desestimatoria del recurso contencioso-administrativo nº 358/2020, y, en su día, dicte sentencia por la que, estimando el recurso de casación interpuesto:*

*CASE Y ANULE TOTALMENTE la sentencia recurrida y los actos de liquidación tributaria y de revisión confirmados por aquélla, y ordene que se dicte otra en su lugar conforme a la doctrina que se fije en el presente recurso de casación en el siguiente sentido: "el cumplimiento del requisito de mantenimiento de las materializaciones de RIC en títulos valores de deuda pública de la Comunidad Autónoma de Canarias exige únicamente que dichos títulos valores permanezcan en el patrimonio del sujeto pasivo, por lo que el cese de la actividad económica por parte del contribuyente por razón de su jubilación forzosa no determina el incumplimiento del requisito de mantenimiento [...]"*

### **CUARTO.-Oposición al recurso de casación.**

El Abogado del Estado, presentó escrito de oposición el 10 de abril de 2024, en que manifiesta: *"[...] Las pretensiones del recurrente deben ser desestimadas, por las razones expuestas en el apartado anterior.*

*En cuanto a la fijación de jurisprudencia, creemos que la cuestión de interés casacional merece la siguiente respuesta:*

*Al contribuyente que pretenda aplicar el incentivo fiscal de la Reserva para Inversiones en Canarias en su IRPF le es exigible el desarrollo de una actividad económica en Canarias durante la fase de mantenimiento de la inversión en el patrimonio del obligado tributario, cuando dicha inversión consista en la suscripción de deuda pública canaria y aun cuando la razón de la imposibilidad de ejercicio de dicha actividad es la jubilación de aquél.*

*Por las razones expuestas consideramos que la sentencia recurrida es ajustada a Derecho, y solicitamos su confirmación, con desestimación del recurso interpuesto de contrario [...]"*

### **QUINTO.-Vista pública y deliberación.**

Esta Sección Segunda no consideró necesaria la celebración de vista pública - artículo 92.6 LJCA-, quedando fijada la deliberación, votación y fallo de este recurso el 10 de diciembre de 2024, día en que efectivamente se deliberó, votó y falló, con el resultado que seguidamente se expresa.

Síguenos en...

**FUNDAMENTOS DE DERECHO****PRIMERO.-Objeto del presente recurso de casación.**

El objeto de este recurso de casación consiste, desde la perspectiva del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en determinar si al contribuyente que pretenda aplicar el incentivo fiscal de la Reserva para Inversiones en Canarias -RIC- en su IRPF, le es exigible el desarrollo de una actividad económica en Canarias durante la fase de mantenimiento de la inversión en el patrimonio del obligado tributario, cuando dicha inversión consista en la suscripción de deuda pública canaria y la razón de la imposibilidad de ejercicio de dicha actividad es la jubilación de aquél.

Para dirimir la cuestión, es preciso reflejar las normas de la Ley 19/1994, que regula en el artículo 27 la llamada *Reserva para inversiones en Canarias-RIC*. Se transcriben los apartados relevantes para resolver el recurso:

*"1. Las entidades sujetas al Impuesto sobre Sociedades tendrán derecho a la reducción en la base imponible de las cantidades que, con relación a sus establecimientos situados en Canarias, destinen de sus beneficios a la reserva para inversiones de acuerdo con lo dispuesto en este artículo.*

*2. La reducción a que se refiere el apartado anterior se aplicará a las dotaciones que en cada período impositivo se hagan a la reserva para inversiones hasta el límite del noventa por ciento de la parte de beneficio obtenido en el mismo período que no sea objeto de distribución, en cuanto proceda de establecimientos situados en Canarias.*

*En ningún caso la aplicación de la reducción podrá determinar que la base imponible sea negativa.*

*A estos efectos, se considerarán beneficios procedentes de establecimientos en Canarias los derivados de actividades económicas, incluidos los procedentes de la transmisión de los elementos patrimoniales afectos a las mismas, en los términos que reglamentariamente se determinen.*

*A estos efectos se considerarán beneficios no distribuidos los destinados a nutrir las reservas, excluida la de carácter legal. No tendrá la consideración de beneficio no distribuido:...*

*3. La reserva para inversiones deberá figurar en los balances con absoluta separación y título apropiado y será indisponible en tanto que los bienes en que se materializó deban permanecer en la empresa.*

*4. Las cantidades destinadas a la reserva para inversiones en Canarias deberán materializarse en el plazo máximo de tres años, contados desde la fecha del devengo del impuesto correspondiente al ejercicio en que se ha dotado la misma, en la realización de alguna de las siguientes inversiones:*

*A. Las inversiones iniciales consistentes en la adquisición de elementos patrimoniales nuevos del activo fijo material o inmaterial como consecuencia de:*

*La creación de un establecimiento.*

*La ampliación de un establecimiento.*

*La diversificación de la actividad de un establecimiento para la elaboración de nuevos productos.*

*La transformación sustancial en el proceso de producción de un establecimiento.*

*También tendrán la consideración de iniciales las inversiones en suelo, edificado o no, siempre que no se hayan beneficiado anteriormente del régimen previsto en este artículo y se afecte:...*

*... D. La suscripción de:*

*1.º Acciones o participaciones en el capital emitidas por sociedades...*

*4.º Títulos valores de deuda pública de la Comunidad Autónoma de Canarias, de las Corporaciones Locales canarias o de sus empresas públicas u Organismos autónomos, siempre que la misma se destine a financiar inversiones en infraestructura y equipamiento o de mejora y protección del medio ambiente en el territorio canario, con el límite del cincuenta por ciento de las dotaciones efectuadas en cada ejercicio...*

*...5. Los activos en que se materialice la inversión deberán estar situados o ser recibidos en el archipiélago canario, utilizados en el mismo, afectos y necesarios para el desarrollo de actividades económicas del sujeto pasivo, salvo en el caso de los que contribuyan a la mejora y protección del medio ambiente en el territorio canario.*

*A tal efecto se entenderán situados y utilizados en el archipiélago:...*

*8. Los activos en que se haya materializado la reserva para inversiones a que se refieren las letras A y C del apartado 4, así como los adquiridos por las sociedades participadas a que se refiere la letra D de ese mismo apartado, deberán permanecer en funcionamiento en la empresa*

Síguenos en...

del adquirente durante cinco años como mínimo, sin ser objeto de transmisión, arrendamiento o cesión a terceros para su uso.

...Cuando se trate de los valores a los que se refiere la letra D del apartado 4, deberán permanecer en el patrimonio del sujeto pasivo durante cinco años ininterrumpidos, sin que los derechos de uso o disfrute asociados a los mismos puedan ser objeto de cesión a terceros....

15. Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que determinen sus rendimientos netos mediante el método de estimación directa tendrán derecho a una deducción en la cuota íntegra por los rendimientos netos de explotación que se destinen a la reserva para inversiones, siempre y cuando éstos provengan de actividades económicas realizadas mediante establecimientos situados en Canarias.

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

Este beneficio fiscal se aplicará de acuerdo con lo dispuesto en los apartados 3 a 14 de este artículo, en los mismos términos que los exigidos a las sociedades y demás entidades jurídicas...".

## **SEGUNDO.-Análisis de los hechos relevantes en este asunto.**

Un análisis del expediente administrativo y de las actuaciones judiciales nos lleva a destacar como datos importantes los que siguen:

### **1.- Procedimiento administrativo:**

Por resolución de la Dependencia Regional de Gestión Tributaria de Las Palmas de Gran Canaria de la Delegación Especial de Canarias de la AEAT de 31 de mayo de 2016, notificada el 9 de junio siguiente, se inicia un procedimiento de comprobación limitada por el IRPF, año 2012, a fin de verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones de materialización y mantenimiento de las dotaciones a la RIC de los ejercicios 2007 a 2011. El recurrente aportó diversa documentación sobre las materializaciones de la RIC dotada en los ejercicios 2007, 2008, 2009, 2010 y 2011, que consistieron en (i) la suscripción de deuda pública de la Comunidad Autónoma de Canarias; (ii) inversiones indirectas a través de su participación en el 11,11% de la entidad Corporación de Prácticos del Puerto de Santa Cruz de Tenerife (2007) y; (iii) en el coste de la creación de empleo directamente relacionado con inversiones iniciales. También sobre la regularización voluntaria realizada en la autoliquidación del IRPF 2012 sobre dotaciones de la RIC que no pudieron ser materializadas dentro del plazo legal.

El 24 de agosto de 2016 se le notifica propuesta de liquidación provisional de 2 de agosto anterior con el siguiente fundamento, por lo que al caso interesa:

*"En el ejercicio 2012 el obligado tributario cesa en todas sus actividades y declara únicamente la pensión percibida del Instituto Social de la Marina. La fecha de baja en la seguridad social se produce el 19 de abril del 2012. Dado que todas las inversiones efectuadas por el obligado tributario para la materialización de la RIC están sujetas a la obligación de mantenimiento durante cinco años y que todas ellas se han realizado desde el ejercicio 2008 no cumplen con la obligación de mantenimiento durante cinco años al cesar en la actividad económica desarrollada en el ejercicio 2012. Resulta evidente que desde el momento en que el obligado tributario cesó en el ejercicio de la actividad económica desarrollada deviene imposible el cumplimiento de la obligación de mantenimiento de todas las inversiones realizadas (...)"*

En contra de la propuesta, el Sr. Aquilino alegó lo siguiente:

*"1) Que no era correcta la afirmación de la Oficina Gestora que, a partir del día 19 de abril de 2017, mi representado había cesado en todas sus actividades económicas y declaró únicamente la pensión percibida del Instituto Social de la Marina, pues la baja en el Régimen Especial de los Trabajadores del Mar de la Seguridad Social simplemente afectó a la actividad de practicaje presencial a bordo de buques por exigencias de la normativa aplicable que exigía la jubilación obligatoria en dicha actividad una vez cumplidos los 70 años -el caso de mi representado-, pero no afectaba ni impedía seguir realizando otras actividades en tierra relacionadas con el servicio de practicaje, por lo que, con posterioridad al 19 de abril de 2017, mi representado había continuado con su actividad económica de práctico de puerto percibiendo una remuneración por ello y, a tal efecto, había venido presentando los correspondientes modelos 130 de autoliquidación de rendimientos de actividades económicas -obrantes en la base de datos de la Oficina Gestora y que mi representado aportó igualmente hasta la baja definitiva en la actividad con fecha de efecto 31 de diciembre de 2012, según se acreditaba en el modelo censal 037*

presentado el 28 de enero de 2013, obrante igualmente en los archivos de la Oficina Gestora y que mi representado también procedió a aportar".

A la vista de ello, la Dependencia de Gestión Tributaria, en acuerdo de 18 de octubre de 2016, deja sin efecto la propuesta, con esta motivación:

*"Como resultado de la comprobación limitada realizada en relación con su declaración anual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al ejercicio 2012, y habiendo estimado las alegaciones presentadas, esta oficina le comunica que conforme a la normativa vigente no procede practicar liquidación provisional".*

El 17 de marzo de 2017 se notifica por la Dependencia Regional de Inspección de Santa Cruz de Tenerife el inicio de actuaciones inspectoras de comprobación por el concepto IRPF periodo 2013. El 29 de mayo de 2017 se incoa al actor acta de disconformidad, acerca de las dotaciones a la RIC materializada en la adquisición de deuda pública canaria, al incumplirse el requisito de mantenimiento en funcionamiento la empresa del inspeccionado, pues en el ejercicio 2013 no realizaba actividad económica alguna.

El 5 de junio de 2017 presentó alegaciones sobre: (i) improcedencia de la regularización que pretendía regularizar extremos ya comprobados en las primeras actuaciones de comprobación limitada; (ii) el artículo 27.8 de la Ley 19/1994 no exige para las materializaciones en deuda pública canaria la afectación empresarial de las inversiones, sino sólo el mantenimiento en el patrimonio del contribuyente; (iii) la jubilación forzosa constituía una causa de fuerza mayor, un supuesto de discriminación contrario al principio constitucional de igualdad previsto en el artículo 14 CE.

Por acuerdo de la AEAT en Canarias de 19 de enero de 2018, se confirmó íntegramente la propuesta de liquidación provisional.

El 28 de junio de 2017, se notifica la resolución de la Dependencia de Gestión Tributaria en la AEAT de Santa Cruz de Tenerife, de 22 de mayo de 2017, que comunica el inicio de un procedimiento de comprobación limitada en relación con el IRPF 2012, acerca del correcto cumplimiento de las obligaciones de materialización y mantenimiento, con la RIC dotada en el ejercicio 2009 y

*"...cuyo plazo de materialización finalizó el 31 de diciembre de 2012, así como el cumplimiento de la obligación de mantenimiento de las inversiones, afectas al desarrollo de la actividad económica, que fueron aplicadas a dotaciones anteriores al ejercicio 2009, al efecto de comprobar que las mismas han permanecido en funcionamiento en la empresa del adquirente durante cinco años como mínimo".*

El 12 de septiembre de 2017 se dictó resolución de la Oficina de Gestión Tributaria, que afirma que no cabe regularizar la situación tributaria: *"habiendo quedado aclaradas las incidencias que dieron lugar a este procedimiento".*

## **2.- Resolución del TEAR de Canarias de 30 de octubre de 2020.**

En ella se desestima la reclamación del recurrente, afirmando que *"los títulos valores, que son los contenidos en la letra D del apartado 4, no cumplen el requisito del mantenimiento porque no permanecen en funcionamiento en la empresa adquirente durante 5 años como mínimo" al haber cesado en su actividad económica el reclamante desde el día 01-01-13".*

## **3.- Sentencia de 20 de octubre de 2022, de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Canarias.**

Objeto del presente recurso de casación, casación, fue desestimatoria para el actor, en la que se expresa lo siguiente:

*"[...] La Sala considera que asiste la razón al TEAR y a la Administración tributaria por los argumentos que seguidamente desarrollamos.*

*La Reserva para Inversiones en Canarias está configurada en la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del régimen económico y fiscal de Canarias, como un potente incentivo de ahorro fiscal dirigido a promover actividades empresariales generadoras de empleo y de actividad económica. En relación a los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el apartado 15 del artículo 27 de la Ley 19/1994, establece que tendrán derecho a una deducción en la cuota íntegra por los rendimientos netos de explotación que se destinen a la reserva para inversiones, «siempre y cuando éstos provengan de actividades económicas realizadas mediante establecimientos situados en Canarias». Configurándose -también en este caso- el desarrollo de una actividad económica en Canarias como el requisito estructural de la reserva, que no se concibe sin la exigencia o referencia a alguna a la actividad económica en Canarias, razón de ser del beneficio fiscal.*

*El apartado 8 del artículo 27, referido al requisito de mantenimiento de la inversión, en el supuesto de que la materialización tenga lugar mediante la adquisición de los valores a los que se refiere*

la letra D del apartado 4, requiere que permanezcan "...en el patrimonio del sujeto pasivo durante cinco años ininterrumpidos, sin que los derechos de uso o disfrute asociados a los mismos puedan ser objeto de cesión a terceros"; pero sin que ello signifique que resulte posible consolidar el beneficio fiscal cuando se ha cesado en la actividad económica antes de cumplirse todos los requisitos que está supeditada la operatividad del beneficio, sucediendo que en el caso se produjo el cese en la actividad económica por jubilación con anterior a la fecha de verificación del requisito de mantenimiento, es decir, que dejó de desarrollar una actividad económica en Canarias durante el período de permanencia o de mantenimiento de las inversiones (...).

En consecuencia concluimos, que el desarrollo de una actividad económica en Canarias resulta exigible hasta la total consolidación del beneficio fiscal, esto es: al momento de obtención del beneficio, de su materialización y también durante el período de permanencia o de mantenimiento de las inversiones".

### **TERCERO.-Posición procesal de la parte recurrente.**

Debe señalarse que, aunque en el escrito de preparación del recurso de casación se planteó la infracción tanto del artículo 140 LGT como del 27.8 LREFC, lo cierto es que el auto de admisión se limita al último artículo citado, por lo que la argumentación impugnatoria solo se desarrolla en este aspecto.

Afirma que la sentencia vulnera el art. 27.8 de la 19/1994, en relación con los arts. 8.a) (reserva de Ley tributaria) y 14 (principio de prohibición de la analogía) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria -LGT-.

La RIC constituye un beneficio fiscal que se estructura temporalmente en tres distintas fases (dotación, materialización y mantenimiento de la inversión), en cada una de las cuales el sujeto pasivo ha de cumplir ciertos requisitos temporales, formales y materiales, previstos en los apartados del art. 27 LREFC.

Respecto de la fase de dotación, y entre otros requisitos, el contribuyente debe realizar una actividad económica en Canarias a través de un establecimiento permanente allí situado (art. 27, 1 y 2); en la fase de materialización, y entre otros requisitos, los compromisos de la RIC deben materializarse en determinadas inversiones afectas a su actividad económica (art. 27.4); y, en la fase de mantenimiento, debe mantener la inversión durante cinco años, siendo indisponible en tanto que los bienes en que se materializó tengan que permanecer en la empresa (art. 27, apartado 5, en relación con el 3).

No obstante, el art. 27.8 *in fine* Ley 19/1994 establece una excepción al último requisito en caso de suscripción de deuda pública canaria y, a diferencia del resto de inversiones, sólo exige que la deuda pública permanezca en el patrimonio del contribuyente:

*"cuando se trate de los valores a los que se refiere la letra D del apartado 4, deberán permanecer en el patrimonio del sujeto pasivo durante cinco años ininterrumpidos, sin que los derechos de uso o disfrute asociados a los mismos puedan ser objeto de cesión a terceros"*.

Esta excepción -entiende- del requisito de que la inversión esté afecta a la empresa del inversor y sólo se requiera su afectación personal al contribuyente, significa que el empresario que dotó y materializó la RIC, pueda cesar en su actividad económica sin incumplir el requisito de afectación empresarial de las inversiones, pero sólo si consisten en la suscripción de deuda pública canaria.

Al respecto, el apartado 4 del art. 27 LREFC enumera las diferentes clases de inversiones en las que se puede materializar la RIC y, en su letra D, recoge las conocidas como *materializaciones indirectas*: el nº 1 y nº 2, consistente en la suscripción de acciones o participaciones en el capital de otras sociedades, que serán las que realicen las inversiones productivas; el nº 3, suscripción de *acciones o participaciones* en entidades de capital-riesgo, con el mismo carácter; el nº 4, consistente en la suscripción de títulos-valores de deuda pública canaria, para que las administraciones públicas canarias inviertan en infraestructuras o equipamientos en las islas y el nº 5 y nº 6, consistente en la suscripción de títulos-valores emitidos por organismo públicos y sociedades concesionarias para la financiación de infraestructuras o equipamientos en Canarias. A su vez, el apartado 8 del art. 27 Ley 19/1994, relativo a los requisitos específicos de la fase de mantenimiento exige para los activos en los que se haya materializado la RIC previstos en las letras A y C del art. 27.4, así como los adquiridos por las sociedades participadas a que se refiere la letra D, deberán estar afectos a la empresa del adquirente durante cinco años como mínimo. Si embargo, el art. 27.8 *in fine* exceptúa la regla de afectación empresarial en el mantenimiento de las materializaciones de RIC por suscripción de deuda pública canaria y, a diferencia del resto

de inversiones de la letra D -suscripción de acciones y participaciones- (nº 1 y nº 2), sólo exige que la deuda pública canaria permanezca en el patrimonio del contribuyente, como hemos visto. Como se ha señalado antes, esta salvedad supone que el empresario pueda cesar en su actividad económica (por jubilación, en este caso), sin incumplir la condición de afectación empresarial de las inversiones, pero sólo cuando lo sean por suscripción de deuda pública canaria. Por estas razones:

- a) el art. 27.8 *in fine* configura como una excepción al requisito general de que la inversión deba estar afectada a la empresa del sujeto pasivo.
- b) La interpretación literal y gramatical del art. 27.8 *in fine* deja lugar a dudas sobre su entendimiento y, menos, requiere acudir a la analogía - art. 14 LGT- para como hicieron la Inspección, el TEAR de Canarias y el Tribunal *a quo*.
- c) Se alega también el carácter plurifásico de la RIC y el hecho de que la excepción se ubica, sistemáticamente, en el apartado 8 del art. 27, relativo a los requisitos propios de la fase de mantenimiento.

La Administración y la Sala de instancia sostienen que el requisito de la actividad empresarial, propio de las fases de dotación y materialización -y exigido en la de mantenimiento para las restantes inversiones, letras A y C del apartado 4, y los adquiridos por las sociedades participadas de la letra D del apartado, debe cumplirse hasta la consolidación del beneficio fiscal. Sin embargo, tal exigencia no aparece ni en la letra ni en el espíritu de la norma.

d) En cuarto lugar, porque la materialización de la dotación a la RIC en títulos valores de deuda pública canaria es distinta de la materialización indirecta en acciones o participaciones en sociedades. Aquí, la sentencia interpreta que son iguales las inversiones de los nº 1 y nº 2 de la letra D del art. 27.4 y a las inversiones en títulos valores del nº 4 de esa misma letra D, calificando a ambas como materializaciones indirectas. Así, la suscripción de acciones y participaciones constituye una participación en fondos propios de entidades ( art. 25.1 LIRPF), mientras que la suscripción de deuda pública constituye una cesión de capitales propios ( art. 25.2 LIRPF), siendo la finalidad que preside cada una de las materializaciones totalmente distinta, así como los sujetos intervinientes.

e) Además, el art. 29.1.c) de la Ley del impuesto -LIRPF- indica que los valores representativos de la participación en fondos propios de otras entidades y los representativos de la cesión a terceros de capitales propios -como la deuda pública- no podrán considerarse elementos afectos a una actividad económica.

Sobre la suscripción de deuda pública canaria -cesión de capitales a terceros- el art. 27.8 LREFC *in fine*, con claridad, exime de la afectación empresarial de la deuda pública, pues no tendría sentido exigir al contribuyente que continuase su actividad para cumplir con el requisito de mantenimiento de un activo que, por definición, no podría quedar afecto a la actividad empresarial del contribuyente que cesó en su actividad económica.

f) Por otra parte, no se incumple la finalidad perseguida por la RIC. La Administración y la sentencia aducen, genéricamente, que con el cese de la actividad económica se estaría incumpliendo la finalidad de la RIC, pero no precisan que aspecto concreto de esa finalidad se estaría incumpliendo.

g) Por último, la tesis patrocinada por la sentencia infringe -se aduce en el escrito de interposición- el principio de igualdad ante la Ley sin discriminación, aquí por razón de la edad, entre aquellos empresarios obligados a la jubilación forzosa al cumplir una determinada edad ( art. 30 de la Ley 47/2015, de 21 de octubre, de la protección social de las personas trabajadoras del sector marítimo-pesquero, y art. 26 del II Convenio Colectivo de Puertos del Estado y Autoridades Portuarias, aprobado por la Resolución de 21/12/2005, de la Dirección General de Trabajo) y los empresarios que pueden libremente jubilarse cuando quieran.

#### **CUARTO.-Posición procesal de la Administración recurrida.**

En su escrito de oposición señala que el artículo 27 se refiere tanto a la RIC como a una reducción en la base imponible del impuesto sobre sociedades (apartados 1 a 14), como a una deducción en la cuota íntegra en el IRPF, si el sujeto pasivo determina su rendimiento por el método de estimación directa (apartado 15), beneficio que en este caso se aplica "*de acuerdo con lo dispuesto en los apartados 3 a 14 de este artículo, en los mismos términos que los exigidos a las sociedades y demás entidades jurídicas*". Por tanto, cuando una persona física quiera aplicarse la RIC, habrá de estar tanto a lo establecido en el apartado 15 del artículo 27, que exige que los rendimientos provengan de actividades económicas realizadas mediante establecimientos situados en Canarias, como a los requisitos que se les aplican a las sociedades.

Síguenos en...



Ha de realizarse, se postula, una interpretación sistemática e integradora de ambos apartados del artículo 27 (8 y 15). Frente a ello, afirma el AE que el recurrente se aferra a una interpretación literal, defendiendo que estamos ante una excepción a la regla general de mantenimiento de la inversión durante cinco años. Pero es de recordar la doctrina del TS y del TC, que, en toda interpretación de las normas sobre beneficios tributarios, sean exenciones o bonificaciones, debe prevalecer en todo caso una interpretación lógica y restrictiva.

Por otra parte, la finalidad de la RIC es contribuir a la promoción de la inversión en el archipiélago canario y esta finalidad se cumple tanto si hablamos de una inversión en activos fijos, como si se trata de adquisición de deuda pública canaria, pues en ambos casos la finalidad perseguida se cumple en tanto en cuanto se genera inversión en Canarias.

Finalmente, discrepa de que con la actuación enjuiciada se vulnere el principio de no discriminación, pues para que ésta suceda debe tratarse de situaciones comparables y no lo son las de quienes se jubilan forzosamente por edad, como es el caso del recurrente, y la de quienes no padecen esta limitación.

#### **QUINTO.-El juicio de la Sala.**

Es preciso determinar la interpretación de los requisitos para consolidar el beneficio surgido con la dotación de la RIC, y en concreto, si se cumple el de mantenimiento en los supuestos de la *materialización indirecta* en los valores a los que se refiere la letra D del apartado 4, manteniendo la inversión en el patrimonio del obligado tributario pese al cese en la actividad económica.

Para el demandante, aplicando el tenor literal del artículo 27.8, se observa el requisito legal, que únicamente requiere la permanencia de los activos en el patrimonio del sujeto pasivo durante cinco años ininterrumpidos. Para la Administración tributaria, en cambio, el requisito se incumple al cesar la actividad económica a la que necesariamente debe estar vinculado el beneficio fiscal.

1.- Sobre la caracterización de la Reserva para Inversiones en Canarias (RIC) como un incentivo fiscal de estructura plurifásica.

Resulta imprescindible la comprensión de la peculiar estructura de la RIC, en la que se observa tres sucesivas fases de obligado cumplimiento, la inicial que es la dotación, la intermedia de materialización y la fase final de mantenimiento, cada una de las cuales se sujeta a distintos requisitos legales que no deben ser confundidos o intercambiados sin fundamento. Este planteamiento ha sido abordado en nuestra jurisprudencia. Así:

Sentencia de 20 de diciembre de 2016, recurso de casación nº 264/2016, en la que se analiza la estructura jurídica de la reserva de inversión:

"[...]CUARTO.- Para el análisis del tercer motivo de casación conviene recordar cuál sea la finalidad de la reserva para inversiones en Canarias, a la luz del artículo 27 de la Ley 19/1994. Se trata de que, como reza su apartado 1, las entidades sujetas al impuesto sobre sociedades puedan reducir en la base imponible las cantidades que, con relación a sus establecimientos situados en Canarias, destinen de sus beneficios a la reserva para inversiones. Opera del siguiente modo, según se obtiene del apartado 2: la base imponible de un ejercicio se reduce con las sumas dotadas a la reserva, con el límite del 90 por 100 del beneficio obtenido en el mismo periodo que no sea objeto de distribución, siempre que proceda de establecimientos situados en el archipiélago, sin que la reducción en ningún caso pueda determinar que la base imponible sea negativa. Precisa ese apartado 2 que, a estos efectos, se considerarán beneficios de establecimientos en Canarias los derivados de actividades económicas, incluidos los procedentes de la transmisión de los elementos patrimoniales afectos a las mismas. Conforme al apartado 3, la reserva para inversiones debe figurar en los balances con absoluta separación y título apropiado y será indisponible en tanto que los bienes en los que se materializa deban permanecer en la empresa. A estos efectos, el apartado 4 exige que las cantidades destinadas a la reserva se materialicen en el plazo máximo de tres años contados desde la fecha del devengo del impuesto correspondiente al ejercicio en que se dotó la misma, y lo deben ser, según el apartado 5, en bienes situados o recibidos en el archipiélago canario, utilizados en el mismo, afectos o necesarios para el desarrollo de la actividad económica del contribuyente, salvo en el caso de que contribuyan a la mejora o a la protección del medio ambiente en el territorio canario. Los siguientes apartados regulan diversos aspectos de beneficio fiscal, entre ellos el plazo mínimo de mantenimiento en la empresa de los bienes en los que se materializa la dotación.

Esta disciplina legal ha permitido afirmar a este Tribunal Supremo que, si se trata de fomentar la actividad económica en Canarias de las empresas establecidas en las islas o con establecimiento permanente en ellas, los beneficios susceptibles de dotarla reserva de inversiones en Canarias

han de proceder de la actividad económica del sujeto pasivo, no pudiéndose dotar con los dimanantes de la titularidad de bienes no afectos [ *sentencias de 5 de mayo de 2011 (casación 4938/2009 , FJ 5º), 7 de julio de 2011 (casación 3140/2009, FJ 4 º), 14 de julio de 2011 (casación 6468/2008 , FJ 3º), 13 de octubre de 2011 (casación 5475/2007, FJ 2 º); 21 de noviembre de 2011 (casación 4897/2009, FJ 3 º) y 15 de julio de 2013 (casación 1483/2012 , FJ 3º)*]. Esta conclusión ha permitido, por ejemplo, negar la ventaja fiscal cuando los beneficios proceden de la mera tenencia de bienes en Canarias o de la gestión de activos financieros [ *sentencias de 19 de abril de 2012 (casación 818/2008, FJ 4 º) y la ya citada de 8 de julio de 2013 (FJ 4º)*].

Como bien expresa el auto de admisión, existe un nutrido cuerpo doctrinal sobre la necesidad de que la RIC sea dotada con cargo a rendimientos de actividades económicas en establecimientos situados en Canarias, y sobre la delimitación de las nociones de *actividades económicas* y de *establecimiento situado en Canarias* a efectos de la aplicación del beneficio fiscal controvertido.

Sin embargo, no hemos tenido ocasión de analizar si tal requisito, reiteradamente analizado en la fase de dotación de la RIC, es extensible a las fases de materialización y mantenimiento de las inversiones, cuando dichas inversiones se realicen por suscripción de deuda pública de Canarias.

No se cuestiona aquí ni la dotación ni la materialización en forma de la inversión para la reserva. El propio escrito de interposición recuerda como:

*"Hasta el 31/12/2012, mi representado había venido realizando la actividad económica de prestación de servicios de pilotaje y practicaje en el puerto de Santa Cruz de Tenerife, a través de la sociedad civil "Corporación de Prácticos del Puerto de Santa Cruz de Tenerife", con N.I.F. G-38.036.034, de la que era partícipe en un 11,11%.*

*Durante los ejercicios 2007 a 2011, mi representado materializó los compromisos de la Reserva para Inversiones en Canarias (RIC) dotadas en esos ejercicios en (i) la suscripción de Deuda Pública de la Comunidad Autónoma de Canarias; (ii) inversiones indirectas a través de la participación de mi representado del 11,11% en la entidad Corporación de Prácticos del Puerto de Santa Cruz de Tenerife (sólo en el ejercicio 2007); y (iii) en el coste de la creación de empleo directamente relacionado con inversiones iniciales.*

*El 19/04/2017 cesó en su actividad económica de practicaje presencial a bordo de buques por razón de su jubilación obligatoria al haber cumplido la edad máxima prevista en la normativa aplicable, si bien continuó realizando la relacionada con el servicio de practicaje en tierra hasta el cese definitivo de la actividad económica el 31/12/2012, fecha de cese efectivo de baja comunicada a la AEAT a través del modelo censal 037 presentado el 28/01/2013".*

Siguiendo el tenor del propio artículo 27 de la Ley 19/1994, se pueden comprobar la diferencia entre las distintas fases, acogiendo el apartado 8 la fase de mantenimiento, una vez se ha dotado y materializado la inversión:

*"1. Las entidades sujetas al IS tendrán derecho a la reducción en la base imponible de las cantidades que, con relación a sus establecimientos situados en Canarias, destinen de sus beneficios a la reserva para inversiones de acuerdo con lo dispuesto en este artículo...*

*2. La reducción a que se refiere el apartado anterior se aplicará a las dotaciones que en cada período impositivo se hagan a la reserva para inversiones hasta el límite del noventa por ciento de la parte de beneficio obtenido en el mismo período que no sea objeto de distribución, en cuanto proceda de establecimientos situados en Canarias...*

*4. Las cantidades destinadas a la reserva para inversiones en Canarias deberán materializarse en el plazo máximo de tres años, contados desde la fecha del devengo del impuesto correspondiente al ejercicio en que se ha dotado la misma, en la realización de alguna de las siguientes inversiones:...*

*5. Los activos en que se materialice la inversión deberán estar situados o ser recibidos en el archipiélago canario, utilizados en el mismo, afectos y necesarios para el desarrollo de actividades económicas del sujeto pasivo, salvo en el caso de los que contribuyan a la mejora y protección del medio ambiente en el territorio canario...*

*8. Los activos en que se haya materializado la reserva para inversiones a que se refieren las letras A y C del apartado 4, así como los adquiridos por las sociedades participadas a que se refiere la letra D de ese mismo apartado, deberán permanecer en funcionamiento en la empresa del adquirente durante cinco años como mínimo, sin ser objeto de transmisión, arrendamiento o cesión a terceros para su uso...*

*Cuando se trate de los valores a los que se refiere la letra D del apartado 4, deberán permanecer en el patrimonio del sujeto pasivo durante cinco años ininterrumpidos, sin que los derechos de uso o disfrute asociados a los mismos puedan ser objeto de cesión a terceros".*

2.- Sobre el requisito del desempeño de una actividad económica en la fase de mantenimiento de la RIC en supuestos de inversores en deuda pública.

Es cierto que el artículo 27 de la Ley 19/1994 se refiere tanto a la RIC como reducción en la base imponible del impuesto sobre sociedades (apartados 1 a 14), como a una deducción en la cuota íntegra en el IRPF, siempre que el sujeto pasivo determine su rendimiento por estimación directa (apartado 15), y se aplica *"de acuerdo con lo dispuesto en los apartados 3 a 14 de este artículo, en los mismos términos que los exigidos a las sociedades y demás entidades jurídicas"*.

Según la Administración, que los requisitos deban cumplirse hasta la consolidación final del beneficio fiscal, en todas sus fases, resulta de una interpretación sistemática de los apartados 8 y 15 del artículo 27, pues el primero exige en caso de deuda pública, que permanezca en el patrimonio del sujeto pasivo durante cinco años; el segundo establece como condición *sine qua non* el que se lleva a cabo una actividad económica por parte del sujeto pasivo que pretende aplicar el beneficio fiscal. Así, si la persona física cesa en su actividad por jubilación, deja de cumplir el requisito, lo que se produjo en el periodo de permanencia o mantenimiento de la inversión.

Sin embargo, no podemos compartir ese restrictivo criterio, porque supone englobar todas las fases de la RIC sin diferenciarlas, y como hemos visto, dicha salvedad está presente en la redacción del artículo 27 de la Ley 19/1994.

La sentencia de la instancia reproduce literalmente el acuerdo de liquidación:

"El Acuerdo de liquidación sobre la justificación del párrafo transcrito desarrolla el siguiente razonamiento (cita el apartado 5 del artículo 27, redacción vigente hasta el 30-12-2006, pero de idéntico contenido al apartado 8 vigente desde el 31 de diciembre de 2006):

*"El literal anterior ha de ponerse en conexión la normativa del IRPF ( artículo 29 de la Ley 35/2006 ) cuando sienta que los valores representativos de la participación en los fondos propios de entidades nunca tendrán la consideración de elementos patrimoniales afectos al patrimonio empresarial. Los valores representativos de la participación en los fondos propios de otras entidades (acciones y participaciones suscritas para la materialización indirecta de la RIC) y los valores representativos de la cesión a terceros de capitales propios (deuda pública canaria) no podrán considerarse elementos afectos a una actividad económica, conforme sienta la LIRPF. Por eso mismo el artículo 27.5 de la Ley 19/1994 sólo exige la permanencia en el patrimonio del sujeto pasivo que disfrutó del ahorro derivado de la RIC, sin mención alguna a una empresa o a un patrimonio empresarial. Es evidente que el legislador, al regular el período de mantenimiento de las acciones y participaciones destinadas a la materialización indirecta de la RIC, era consciente de su naturaleza de elementos patrimoniales no afectos per se a una actividad económica. (La única norma que en el ámbito de la imposición directa regula en términos generales el concepto de "afectación" es la del IRPF cuyo criterios son admitidos como norma general como parámetro válido por la doctrina económico-administrativa y por la jurisprudencia para valorar también esta materia -la de la afectación o no- en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, cuya regulación no la contempla expresamente por cuanto normalmente es un aspecto que no tiene trascendencia, aunque a veces sí, como es el caso de la RIC). Es por esto que el párrafo segundo del artículo 27.5 de la Ley 19/1994 lo que se limita a exigir es la permanencia en el patrimonio del sujeto pasivo, sin más, por cuanto, como decimos, estos valores conforme a la normativa del IRPF nunca estarán afectos al patrimonio empresarial. Ahora bien, esto no significa que quiera decir que el sujeto pasivo pueda dejar de disponer de un centro de actividad económica en Canarias (es decir, cesar en el ejercicio de toda actividad económica en Canarias). Simplemente éste es un punto sobre el que no se pronuncia este párrafo y para cuya inteligencia habremos de acudir a la interpretación sistemática y finalista de la norma (...)"*

La Administración, pese a defender su tesis, reconoce la imposibilidad de conceptuar la deuda pública como un elemento patrimonial afecto al patrimonio empresarial, pues la propia redacción por el legislador del artículo 27.8 en su actual apartado octavo, parte de este presupuesto y, por ello, la exigencia de la mera tenencia o conservación de estos valores en la fase de mantenimiento.

Como con acierto expone el recurrente, respecto de la suscripción de deuda pública canaria -cesión de capitales a terceros- el último párrafo del art. 27.8 LREFC no exige la afectación empresarial de la deuda pública, lo que se explica lógicamente porque carece de sentido exigir al contribuyente que continúe con una actividad empresarial para cumplir con el requisito de

mantenimiento de un activo que, por propia definición legal y destino, no podía estar afecto a la actividad empresarial del contribuyente que cesó en ella.

Mientras que en los apartados 1 y 2 del art. 27 Ley 19/1994, atinentes al régimen de las fases de dotación y materialización, se exige que en el momento de estos pasos sucesivos el contribuyente realice una actividad económica; a lo que cabe añadir que, en el primer párrafo del apartado 8 del art. 27, relativo a la fase de mantenimiento, se exige que el inversor continúe realizando una actividad a la que estarán afectadas las inversiones, el apartado 8 *in fine* separa y exceptúa tal concreta obligación de prosecución de la actividad económica en los casos en los que la inversión sea en suscripción de deuda pública canaria.

En conclusión, reiteramos que el inciso final libera al suscriptor de la deuda pública canaria como modalidad de materialización de la RIC, en la fase de mantenimiento temporal, de la exigencia de la afectación empresarial cuando aquélla se cumple con la adquisición de esa deuda pública, a diferencia del resto de inversiones previstas en la letra D -suscripción de acciones y participaciones (nº 1 y nº 2)-. Para aquélla sólo exige que esos valores permanezcan en el patrimonio del contribuyente: "*cuando se trate de los valores a los que se refiere la letra D del apartado 4, deberán permanecer en el patrimonio del sujeto pasivo durante cinco años ininterrumpidos, sin que los derechos de uso o disfrute asociados a los mismos puedan ser objeto de cesión a terceros*".

3.- Sentido finalista de la RIC y su interpretación.

Acudimos a nuestra reciente sentencia de 26 de febrero de 2024, dictada en el recurso de casación nº 6089/2022:

"TERCERO.- *Criterio de la Sala.*

Como señala la *STC 164/2013, de 26 de septiembre* (FJ 3), "el régimen económico y fiscal canario es finalista y, por ello mismo, tiene un contenido heterogéneo". Su contenido tributario tiene, "como núcleo central, un particular sistema de imposición indirecta, además de determinados beneficios fiscales". Estos últimos son los que ahora importan, "como han puesto de manifiesto las exposiciones de motivos de las Leyes 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del régimen económico y fiscal de Canarias, y 19/1994, de 6 de julio, de modificación del régimen económico y fiscal de Canarias, la característica fundamental de este régimen ha sido la de mantener 'una presión fiscal indirecta, diferenciada y menor que en el resto del Estado'(Ley 20/1991), y hoy también de la Unión Europea (Ley 19/1994), mediante una estructura impositiva con tributos equivalentes o similares a los existentes en el resto del territorio nacional" (FJ 4; en el mismo sentido, *SSTC 137/2003, de 3 de julio, FJ 8; 108/2004, de 30 de junio, FJ 9; y 100/2012, de 8 de mayo, FJ 3*).

Como culminación de lo que se ha venido exponiendo, la redacción de la propia Exposición de Motivos de la Ley, al referirse a los beneficios fiscales establecidos en la norma declaraba:

"Ese necesario Régimen Económico Especial de Canarias concilia los principios de su diferencialidad, reconocidos en los ordenamientos español y comunitario, con el diseño operativo de un sistema impulsor a la actividad económica, la creación de empleo, la potenciación de sus distintos espacios insulares, la oferta y regulación de un foco de atracción a la iniciativa empresarial y a la presencia de inversor exterior.

Los principios estratégicos que informan a este esquema suponen:

- Incorporar un coherente bloque de incentivos fiscales y económicos, de tal modo que verdaderamente genere decisiones inversoras, dinamice la localización de actividades en zonas de escasa autorrealización y responda socialmente a los beneficios que para todos conlleva la modernización del aparato productivo y comercial".

La finalidad de la RIC es contribuir a la *promoción de la inversión* en el archipiélago canario y esta finalidad se cumple tanto si hablamos de una inversión en activos fijos, como si se trata de adquisición de deuda pública canaria, pues en ambos casos la finalidad perseguida por la RIC se cumple en tanto en cuanto se genera inversión en Canarias.

4.- Sobre la denuncia de discriminación por razón de la edad

La procedencia de declarar que, en este caso, ha lugar al recurso de casación, hace superfluo examinar con detalle la denuncia de la parte recurrente sobre vulneración del principio de igualdad y de no discriminación.

#### **SEXTO.-Jurisprudencia que se establece.**

Como conclusión de todo lo que acabamos de exponer en la fundamentación jurídica, fijamos la siguiente jurisprudencia:

1)Al contribuyente que pretenda aplicar el incentivo fiscal de la Reserva para Inversiones en Canarias en su IRPF no le es exigible la permanencia en el ejercicio de su actividad económica

Síguenos en...



en Canarias, durante la fase de mantenimiento de la inversión, cuando ésta consista en la suscripción de deuda pública canaria o alguno de los valores a los que se refiere la letra D del apartado 4, en aplicación del art. 27.8 *in fine* de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

2) Cuando se trate de los valores a los que se refiere la letra D del apartado 4, estos deberán sin embargo permanecer en el patrimonio del contribuyente durante cinco años ininterrumpidos, sin que los derechos de uso o disfrute asociados a los mismos puedan ser objeto de cesión a terceros.

Este requisito no es objeto de controversia en el litigio.

#### **SÉPTIMO.-Pronunciamiento sobre costas.**

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no haber mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

#### **F A L L O**

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

1º) Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico quinto de esta sentencia.

2º) Ha lugar al recurso de casación deducido por **DON Aquilino** contra la sentencia de 20 de octubre de 2022, dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, en su sede de Santa Cruz de Tenerife en el recurso nº 358/2020, sentencia que se casa y anula.

3º) Estimar el recurso nº 358/2021, deducido por el Sr. Aquilino contra la resolución dictada por el TEAR de Canarias, Sala de Santa Cruz de Tenerife, de 30 de octubre de 2020, que desestimó la reclamación formulada contra acuerdo de liquidación provisional del IRPF, ejercicio 2013, con anulación de los actos administrativos de liquidación y revisión impugnados en el litigio, por ser contrarios al ordenamiento jurídico.

4º) No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).