



## ESTUDIOS

### ■ **Crónica de la RIC en 2005**

■ **Salvador Miranda Calderín**

Economista y Doctor en Historia. Miembro de la AEDAF

#### ■ **SUMARIO:**

1. Introducción
2. La RIC ante la sociedad
3. Las modificaciones legales para 2006: atención a las empresas financieras e intragrupos
4. El TEAC y la RIC en 2005: su criterio sobre la entrada en funcionamiento, todo un ejemplo de cordura interpretativa
5. El TSJC y la RIC en 2005: más sombras que luces
6. Las consultas vinculantes de la DGT en materia de RIC en 2005 continúan con el espíritu constructivo para su racionalización
7. El TEARC y la RIC en 2005: importantes avances en la materialización en inmuebles usados
8. Conclusiones

## I. Introducción

Poco a poco los Tribunales han ido matizando los muchísimos aspectos conflictivos que se han generado en la aplicación diaria de la RIC en los once años de su existencia. La incomprensible falta de un Reglamento ha supuesto una alarmante inseguridad jurídica y el casi colapso del Tribunal Económico Administrativo Regional de Canarias (TEARC) por los numerosos expedientes sobre este incentivo. Los primeros casos de la RIC llegaron al Tribunal Superior de Justicia de Canarias (TSJC) en 2004, y durante 2005 también se han resuelto muchas otras cuestiones, pero la gran mayoría, en mi opinión, sin una comprensión a fondo de los temas debatidos y reafirmando el criterio de la Administración. No parece lógico que ante una reconocida falta de concreción del texto legal, sea el empresario el que tenga que pagar los errores del poder legislativo.

A estas alturas de la vida de la RIC deseo manifestar mi criterio de que ya no es necesario un Reglamento, que éste ha sido en realidad forjado poco a poco por el comprensible criterio de la DGT respecto a la finalidad de la RIC y "a base de palos" al contribuyente por el criterio de las Salas del TEARC y del TSJC, pero no debemos ser pesimistas en la consecución del ideal de una interpretación racional del incentivo fiscal por excelencia del REF, ya que entre más altos sean los Tribunales, más perspectivas tienen respecto a la verdadera finalidad que se pretende alcanzar con la RIC. Así lo ha demostrado la Sentencia de la Audiencia Nacional del año 2004 respecto a la hasta ese momento negada dotación a los profesionales, y más recientemente el TEAC con una interpretación racional del plazo de la entrada en funcionamiento.

Respecto a la prórroga de la RIC en la Unión Europea los esfuerzos del Gobierno de Canarias se han saldado con una pírrica prórroga para 2006, quedando las espadas en alto para la consecución de su mantenimiento en el período 2007-2013, aunque con esperadas restricciones en cuanto a la dotación y materialización.

Sí quiero destacar en esta página introductoria a la ya habitual Crónica anual de la RIC el trabajo realizado, por encargo del Gobierno de Canarias, por dos equipos de investigadores de la Universidad de Las Palmas de Gran Canaria y de la Universidad de La Laguna sobre los efectos de la RIC en la economía canaria, en el que he participado activamente, pero cuyos verdaderos protagonistas han sido mi compañero en el Departamento de Economía Financiera y Contabilidad de la ULPGC, el Dr. José Andrés Dorta Velázquez, y la Dra. Alicia Correa Rodríguez de la ULL. A ambos mis sinceras felicitaciones por el trabajo realizado. Las positivas conclusiones del trabajo respecto a la creación de empleo y el crecimiento de la economía canaria servirán para la defensa de la RIC ante Bruselas, y serán conocidas y publicadas en 2006.

Abordamos a continuación qué ha sucedido con la RIC en el año 2005, trazando en primer lugar una perspectiva global sobre la consideración de este incentivo en la sociedad, para entrar luego en materia analizando en los sucesivos apartados el criterio de cada uno de los Tribunales u Organismos implicados en su interpretación, estudiando 5 resoluciones del TEAC, 20 sentencias del TSJC, 19 consultas de la DGT y 7 resoluciones del TEARC.

## 2. La RIC ante la sociedad

Hace ya tres años, en enero de 2003, el Tribunal Constitucional matizaba que los incentivos fiscales del Régimen Económico y Fiscal de Canarias se debían **al principio de solidaridad entre regiones**, pero que así interpretado, la corriente de flujos financieros no tenía que ser sólo en una dirección (hacia Canarias), sino que también podía suceder que el Archipiélago alcanzase un nivel de desarrollo económico superior a otras regiones, y que entonces, tuviese que ayudar con su recaudación tributaria a otros territorios.

El nivel de renta alcanzado hasta 2001 nos sitúa ya sobre la barrera de las subvenciones estructurales, y quizás haya llegado el tiempo en Canarias de dar y no sólo de recibir.

Este principio de solidaridad no deja de ser una quimera entre pueblos, y hemos visto cómo recientemente Francia y Holanda han dicho NO a la Constitución Europea, que a mi entender se traduce en un claro gesto de decir BASTA a tantas y tantas ayudas a terceros países y de apretarse el cinturón para que otras naciones (como Turquía, por ejemplo) puedan incorporarse a la Unión Europea. Al europeo del *euro* "le han tocado el bolsillo", y lo que en otras épocas pretéritas se saldaba con violencia, ahora se solventa con un rotundo NO que deja a la clase política europea por un lado, y a la sociedad europea por otro. El europeo ve muy bien la costa turca para sus vacaciones, sobre todo por el precio casi regalado que paga por ellas, pero otra cosa es que sus anfitriones vayan a ser sus vecinos y que tengan, encima, que pagar su desarrollo. El NO europeo, repito, es en mi opinión un no a Turquía y lo que representa, y un no a tener que apretarse el cinturón por "otros". Las jornadas de violencia vividas en otoño en Francia por grupos de jóvenes inmigrantes (o descendientes de), que se creían, hasta ese momento, integrados en la sociedad gala ha sido una mayúscula sorpresa sin todavía aparente explicación.

Alejándonos momentáneamente del principio de solidaridad, nos encontramos en Canarias con **la lógica política actual de armonización fiscal europea**: que las rentas se graven de forma similar en toda la Unión Europea, que no exista, como ahora, una diáspora de tributación en un territorio común, sino que las empresas de todos los países miembros contribuyan dentro de un marco preestablecido. En este contexto se produjo en 2005 el desliz parlamentario de "las preposiciones", de relacionar los incentivos fiscales del REF canario con el proceso de armonización fiscal, que no sólo nada tienen que ver, sino que caminan en sentido opuesto. De todas formas, la reacción política y de la prensa estuvo en un tono más alto que el simple desliz de preposiciones. Estoy de acuerdo que la enmienda presentada se podía interpretar de dos formas diferentes según cómo se levantase el lector esa mañana: de forma negativa, en el sentido de que los incentivos canarios se plegaban al rodillo de la armonización fiscal europea; de forma positiva, que los incentivos quedaban preservados ante la armonización. Ante la duda, mejor fue modificarla.

En este conjunto de ideas, limitado por el principio de solidaridad y por el rodillo de la armonización europea, faltaría otro concepto con el que estamos ya familiarizados: **la ultra-perifericidad** y el trato diferenciado a regiones diferentes, que es el llamado a preservar en el futuro un régimen económico y fiscal que en 2007 cumplirá 500 años (fue en 1507

cuando los Reyes Católicos declararon la exención a perpetuidad de alcabalas y otros tributos al tráfico comercial en Canarias). Fecha que desde aquí reivindico para que sea celebrada como se merece en esta Islas.

Es en este marco diseñado por el principio de solidaridad entre regiones, la política actual de armonización fiscal europea, y la ultraperifericidad, en el que nos encontramos en Canarias con un poderoso instrumento no sólo fiscal, sino también de política económica: la RIC, que lejos de ser comprendido y valorado, una parte de la sociedad se manifiesta contraria a ella y aboga por su pronta eliminación. Y a mi me gustaría expresarles mi impresión personal sobre estas críticas después de más de diez años de estudio de esta materia. Y no voy a hacerlo, por supuesto, con complicados detalles técnicos, sino abordando una cuestión que siempre me ha preocupado: la relación de la RIC con la sociedad.

En primer lugar, hay que ser conscientes que estamos ante el incentivo tributario más debatido, criticado y perseguido de los que constituyen el REF: cientos, miles de expedientes esperan su resolución administrativa o judicial; mientras que **la inseguridad jurídica** a la que se ven expuestos quienes hacen uso de ella, ya no sólo es pregonada por los asesores fiscales y empresarios, sino por el propio Consejo de Defensa del Contribuyente (que ha exigido recientemente a Hacienda su reglamentación) y por el TSJC: *la inseguridad jurídica se ha entronizado en el REF. Ni el poder legislativo ni el ejecutivo han sido capaces de aclarar las cuestiones de la RIC añadiendo unos párrafos más a la Ley* (Sentencia de 5 de febrero de 2005).

En segundo lugar, que algo de cierto han de tener las críticas diarias en la prensa, que cuestionan no sólo los *aspectos perversos* de la RIC, sino también su razón de ser, su existencia en definitiva.

Con la crítica principal que se hace no estoy de acuerdo: **que es un instrumento para favorecer a los ricos**, para hacerlos cada vez más ricos, mientras que sus beneficios no se extrapolan a los asalariados, ni contribuyen a redistribuir la renta. Esta opinión sitúa a empresarios y profesionales en un pedestal más alto e inaccesible que el de los trabajadores por cuenta ajena, cuando en una sociedad abierta como la canaria podemos constatar que una gran parte del empresariado actual (sobre todo, pequeñas y medianas empresas) proviene directamente del sector de los trabajadores por cuenta ajena. En Canarias, en los últimos años, con la misma facilidad que parte de los trabajadores se han convertido en empresarios, los patrones que no han consolidado sus empresas se han vuelto a convertir en asalariados.

Sin embargo, sí soy consciente que no se ha debatido suficientemente sobre la RIC en la sociedad, que no se han logrado transmitir sus beneficios al ciudadano, y que los trabajadores por cuenta ajena han visto una merma constante en sus recursos después de la entrada del euro y exigen, con razón, que los incentivos fiscales (que estoy convencido que ya se notan en la prosperidad de la sociedad en general) **se noten también en sus bolsillos**. Por eso me parece razonable que una parte del secular sacrificio del Estado en aras al desarrollo económico y social de Canarias afecte directamente al bolsillo de los trabajadores: que no todos los incentivos se destinen a los empresarios, sino que se reduzca la

tributación de los residentes en Canarias en un porcentaje, aunque sea testimonial. Pero no estoy hablando de socializar la RIC (incentivo dirigido a la inversión), sino de compartir una parte de los recursos del REF con los trabajadores por cuenta ajena, aunque sea mermando parte de los incentivos empresariales.

En tercer lugar, que, paradójicamente, uno de los aspectos más criticados por la opinión pública canaria es que se pueda **materializar la RIC en pisos para alquilar**, cuando desde hace años el Gobierno de la Nación intenta fomentar a los empresarios a que inviertan en viviendas destinadas al arrendamiento en todo el territorio nacional. Los incentivos aún son más cuantiosos que los de la RIC, y nadie se queja de ellos, todo lo contrario. La obligación de contar con un empleado a jornada completa y con un local exclusivamente dedicado a esta actividad de arrendamiento impide que sea válida la materialización de la RIC en un inmueble para uso y disfrute del empresario, o para su simple arrendamiento; y es indudable que una de las razones que se siga construyendo después del "parón turístico" actual se lo debemos a la RIC, sin olvidar que el sector de la construcción actúa también como motor de nuestra economía y que genera miles y miles de puestos de trabajo.

Y en cuarto lugar, que en estos 11 años de aplicación de la RIC **no ha existido una única RIC, sino dos en realidad**: una muy fácil de materializar, en el periodo 1994 - 2001, en que se invertía porque el propio negocio lo demandaba y porque se obtenían altas tasas de rentabilidad (y encima el empresario se ahorra un montón de impuestos); y otra a partir de 2001 y hasta la actualidad, donde las empresas ya no obtienen los beneficios de antes ni amplían sus negocios porque la demanda, sencillamente, no se los exige. Ahora sí es difícil materializar las dotaciones realizadas, y es ahora cuando la sociedad exige un esfuerzo adicional a la clase empresarial para que no se limite a regularizar las dotaciones con el fisco, sino para que sea creativo y realice inversiones que generen o mantengan puestos de trabajo y haga más competitiva nuestra economía.

En los meses de mayo, junio y julio de 2005 he tenido que regularizar más RIC en los cierres anuales de mis clientes que en todos los 10 años anteriores. Esto dice mucho del estado actual de la economía canaria. Si no hay beneficios empresariales o disminuye su volumen, no habrá dotaciones a la RIC, o disminuirán, y veremos entonces cómo la sociedad echará de menos el importante volumen de inversiones que la RIC ha generado hasta la actualidad.

Resumiendo, si me preguntan si la RIC ha sido positiva o no para Canarias, mi respuesta es claramente que sí. Si me preguntan si hay aspectos criticables, por supuesto que los hay: la perenne inseguridad jurídica del instrumento, la falta de imaginación y solidaridad de una parte del empresariado; y la poca imaginación política para convertir este incentivo en un poderoso instrumento de política económica: el ejemplo más claro es la moratoria turística y la posibilidad de parar en su momento el crecimiento de camas turísticas excluyéndolas, sencillamente, de la materialización.

En esta nueva etapa de clara desaceleración económica propongo redefinir la RIC: ya no se trata de un incentivo fiscal para no pagar impuestos, sino del compromiso empresarial de invertir en Canarias tres veces más de lo que se ahorra en impuestos, para que así se

beneficie la sociedad canaria, para ser solidarios con la sociedad que les permite a los empresarios generar sus beneficios. Quizás sea así mejor comprendida la RIC.

Mientras tanto, como en todos los finales de año, los empresarios que no han podido materializar las dotaciones han concurrido masivamente a la suscripción de los títulos emitidos por la Comunidad Autónoma de Canarias y por los Cabildos de Gran Canaria y Tenerife.

La Comunidad Autónoma emitió 90 millones de euros en bonos con objeto de hacer frente a sus necesidades de financiación, con un interés del 0,75% y un plazo de amortización de 5 años, el 29 de noviembre de 2010. El período de suscripción comenzó el 15 de noviembre y finalizó el 23 de noviembre de 2005.

El Cabildo de Gran Canaria emitió 42.2 millones de euros en títulos de deuda pública, con un interés del 0,75% y amortizables a los 5 años. El período de suscripción se estableció del 7 al 21 de noviembre de 2005.

Finalmente, el Cabildo de Tenerife emitió 77,9 millones de euros, con un interés del 0,75% los primeros 5 años y del Euribor a 12 meses, sin diferencial, en los tres años restantes. La amortización se establecía pues en 8 años, el 2 de diciembre de 2013. El período de suscripción se estableció del 7 al 28 de noviembre de 2005.

Las empresas que querían suscribir títulos aptos para la RIC se veían con la siguiente cadencia temporal: el 21 de noviembre vencía el período de suscripción del Cabildo de Gran Canaria, dos días más tarde el de la Comunidad Autónoma, y cinco días después de este último el del Cabildo de Tenerife.

La primera subasta que se celebró fue la del Cabildo de Gran Canaria, solicitando las empresas la suscripción de 687.487.000 para un total de 42.212.000 emitidos. El porcentaje del prorrateo adjudicado fue de sólo un 5,66% (la demanda de los empresarios multiplicó por 17 el número de títulos ofertados). Las empresas que no habían obtenido los títulos solicitados acudieron masivamente a la subasta de la Comunidad Autónoma, resultando también un porcentaje de prorrateo insignificante, el 6,36% (la demanda 16 veces superior a la oferta). La última oportunidad de suscripción la brindaba el Cabildo de Tenerife, con su amortización de los títulos de la deuda pública a 8 años, que cubrió holgadamente, resultando un porcentaje de prorrateo superior a las dos emisiones anteriores: el 31,28%.

La lectura correcta de las altas cifras de bonos y deuda pública (687,5 meuros al Cabildo de Gran Canaria, aproximadamente 1.400 meuros a la Comunidad Autónoma y 244,8 meuros al Cabildo de Tenerife) demandadas por las empresas que han dotado la RIC, y que no habían podido materializarla en activos necesarios para el desarrollo de sus actividades, no es exista una gran cantidad de dotación sin materializar, sino que siendo conscientes los empresarios de que la demanda de títulos aptos para la RIC en las tres emisiones anuales es muy superior a la oferta, multiplicaron por 11 sus peticiones para poder materializar la cantidad que les faltaba para cubrir sus dotaciones.

Hoy por hoy, las emisiones de bonos y deuda pública a un bajo tipo de interés por la Comunidad Autónoma y los dos Cabildos principales, se ha convertido en una fuente insustituible y barata de financiación para dichos organismos.

### **3. Las modificaciones legales para 2006: atención a las empresas financieras e intragrupos**

El año 2005 ha sido un periodo de transición en materia de la RIC. El Gobierno de Canarias ha centrado sus esfuerzos con Bruselas en lograr la prórroga para un solo año, para 2006, dejando para estos doce meses las negociaciones más profundas para la prevista prórroga del 2007 al 2013. Yo hubiese sido partidario de abordar durante 2005 las modificaciones futuras necesarias para su pervivencia en el contexto europeo, abriendo un amplio debate en la sociedad, pero sus razones tendrán los políticos...

El hecho cierto es que al 31 de diciembre de 2005 (ni a la fecha de redacción de este trabajo en enero de 2006) se ha publicado norma alguna en nuestro ordenamiento interno que avale la materialización en deuda pública en 2004 y 2005, ni tan siquiera que prorrogue la dotación de la RIC de 2005, su año final, al 2006, pero las declaraciones políticas en la prensa han dicho lo contrario. Maticemos estas cuestiones.

Dos Decisiones de la Comisión Europea han condicionado la prórroga de la RIC. En primer lugar la Decisión de 26 de enero de 2005, C (2005) 220, que autoriza la prórroga de la ayuda en funcionamiento de la RIC concretada en la materialización en bonos y deuda pública de los entes públicos canarios hasta el 31 de diciembre de 2006, pero que incluía el compromiso de las autoridades españolas de excluir de dicha materialización a las entidades financieras y a las que ejercen actividades de la categoría servicios intragrupo (punto 10 de la Decisión).

Esta primera Decisión tiene como objetivo autorizar la materialización en la suscripción de bonos, que como explicamos en su día, finalizó el 31 de diciembre de 2003 al estar considerada como ayuda al funcionamiento. Dos hechos son destacables en esta autorización europea de enero de 2005: en primer lugar, que un año después aún no se ha publicado en el BOE; y en segundo lugar, que prorroga la materialización en dicha suscripción hasta el 31 de diciembre de 2006, cuando el régimen de la RIC finalizaba el 31 de diciembre de 2005. Ya desde ese momento (enero de 2005) se tenía la certeza de que la RIC iba a ser prorrogada en el año 2006.

Y la segunda Decisión, de 21 de diciembre de 2005, C (2005) 5295 final, que autoriza definitivamente la prórroga de la dotación de la RIC para el año 2006, pero que incluye también un importante compromiso de las autoridades españolas: el de excluir de la dotación a las entidades financieras y a las empresas que realizan servicios intragrupos:

#### **2.4 Compromisos**

*1.3. Las autoridades españolas se comprometen a excluir de la aplicación de la medida a las empresas del sector financiero y a las que realizan servicios intragrupos.*

La tardanza en la publicación de esta Decisión por parte de la Comisión Europea —21 de diciembre de 2005— no sólo ha cogido de sorpresa a los representantes de las entidades financieras —si han logrado enterarse, con el lógico descalabro en la planificación fiscal de su actividad—, sino también al poder legislativo. Es inadmisibles que la prórroga de los artículos 26 y 27 de la Ley 19/1994 no se publicase en el BOE antes del 31 de diciembre de 2005, y que sólo se contemple en el *Proyecto de Ley del régimen de las entidades navieras... y de modificación del régimen económico y fiscal de Canarias*, que presumiblemente se publicará a finales de enero o en febrero de 2006.

Una primera enmienda del Grupo Socialista, publicada en el B. O. de las Cortes Generales (Senado) de 7 de diciembre de 2005, preveía la exclusión de las entidades que realicen servicios financieros y de las entidades que presten con carácter exclusivo servicios a su grupo de empresas de la posibilidad de materializar las dotaciones de la RIC en deuda pública de los organismos públicos canarios. Dicha exclusión obedecía al compromiso asumido por España en la Decisión de la Comisión Europea de enero de 2005. La publicación de la segunda Decisión, la de 21 de diciembre de 2005, obligó a redactar una nueva enmienda, publicada en el B. O. de las Cortes de 29 de diciembre, que no sólo excluyese para 2006 a esas entidades de la materialización en deuda pública, sino también de la posibilidad de dotar la RIC. Tanto Coalición Canaria como el PP introdujeron enmiendas parecidas en el mismo sentido.

Pero recordemos que la Decisión de enero de 2005 —la que permitía la prórroga de la materialización en bonos en 2004, 2005 y 2006— no se ha incorporado aún a nuestro ordenamiento interno, por lo que ha sido necesario redactar otra enmienda que incluya de nuevo en el art. 27 la materialización en bonos, y que tenga efecto retroactivo al 1 de enero de 2004: toda una chapuza como nos tiene acostumbrado el poder legislativo en materia RIC.

Otro compromiso asumido por las autoridades españolas de cara a la prórroga de la RIC en 2006, es el de controlar que los vehículos de transporte marítimo y por carretera destinados a transporte público que hayan recibido ayudas solo se dediquen a servicios públicos en el ámbito de funciones de interés general que se correspondan con las necesidades públicas de las Islas Canarias. Esta farragosa redacción veremos en que se concreta en el futuro en el BOE, porque puede ser otra fuente inagotable de interpretaciones. Menos importante es el lógico compromiso asumido de controlar que los camiones en que se materialice la RIC sólo se utilicen en Canarias.

En síntesis, que efectivamente la RIC se prorroga para el 2006, y que se pueden materializar en bonos las dotaciones de 2004, 2005 y 2006, aunque la Ley que ampara ambas medidas no se haya publicado, ya que tendrá efectos retroactivos al 1 de enero de 2004 respecto a la materialización y al 1 de enero de 2006 respecto a la dotación. Las grandes perjudicadas en 2006 serán las entidades financieras y las entidades que presten sus servicios al grupo de empresas —conceptos ambos que deberían ser adecuadamente matizados para evitar la inseguridad jurídica de siempre—, que no podrán dotar la RIC en 2006.



#### **4. El TEAC y la RIC en 2005: su criterio sobre la entrada en funcionamiento, todo un ejemplo de cordura interpretativa**

No se han resuelto aún muchos casos en el TEAC referente a la RIC, aunque una resolución de 25 de noviembre de 2005 de este Tribunal haya colmado nuestras expectativas de una interpretación racional de los aspectos más controvertidos de este incentivo fiscal, concretamente, en el plazo de la entrada en funcionamiento. El TEAC también expresa por dos veces en 2005 su criterio respecto a lo que en su día yo llamaba “intereses de demora en cascada”, en el sentido que argumentábamos que no se podían aplicar intereses de demora sobre intereses de demora, práctica que había bendecido el Tribunal Económico Administrativo Regional de Canarias en muchas resoluciones.

Examinamos a continuación éstos y otros pronunciamientos del TEAC que van matizando el futuro de la RIC.

##### **4. 1. Los aspectos sustantivos**

Sobre los requisitos sustanciales para acogerse a la dotación de la RIC, el TEAC se pronuncia en resolución de 19 de mayo de 2005. La entidad había restado la dotación de la RIC para hallar la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades, pero no la había dotado formalmente en los ejercicios 1996 y 1997. Ni en el acuerdo de distribución de resultados (puesto que había llevado los beneficios a Reservas Voluntarias), ni en las cuentas anuales, ni en la contabilidad figuraba la dotación efectuada, aunque posteriormente, el 31 de enero de 1999, contabilizó un traspaso de reservas voluntarias a la RIC.

Ante la objeción del contribuyente de que el incumplimiento de los requisitos formales no puede suponer la pérdida del beneficio, el TEAC contesta que se han incumplido dos requisitos: el acuerdo formal de la Junta General en el que se adopte la decisión de realizar la dotación, y la correcta contabilización de la misma. Y que si el contribuyente quiere acogerse a este beneficio fiscal *debe cumplir todos y cada uno de los requisitos establecidos en el art. 27, entre los que figura la constitución en el pasivo del balance de una cuenta de reservas indisponibles, lo que a su vez implica que ésta se contabilice correctamente.*

##### **4. 2. Los pagos fraccionados**

En otra resolución, de 8 de abril de 2005, el TEAC resuelve un tema que dio lugar en su día a un cambio normativo, el de la RIC y los pagos fraccionados. La Ley que reguló el cálculo de los pagos fraccionados con la dotación de la RIC es de finales de 2001 (Ley 23/2001 de 27 de diciembre, que añade la disposición adicional decimosexta a la LIS), pero hasta ese momento fue conflictivo. El Tribunal reconoce que es difícil conectar la RIC con las diversas instituciones tributarias, pero que ha sido la práctica administrativa la que ha solucionado el problema, realizando el pertinente ajuste de la RIC antes y no después del cálculo de la base imponible, por lo que incide en su magnitud, y por ende, debería también incidir en los pagos fraccionados. Concluye la resolución afirmando que la RIC debe tenerse en cuenta en el cálculo de los pagos fraccionados, concretamente en los del año 2000, anteriores al cambio legislativo antes explicado.

### 4. 3. La realización de una actividad económica para poder dotar la RIC

Una materia más problemática es la que se expone en la resolución de 17 de marzo de 2005. Una entidad había enajenado 86 apartamentos y había obtenido ingresos por el arrendamiento de otros 23, pero aparentemente sin realizar una actividad económica. No disponía de personal ni de local, por lo que tampoco podía acogerse a los requisitos para considerar la actividad de compraventa o de alquileres como actividad económica. La Administración rechazó las dotaciones efectuadas por la RIC, y el contribuyente alegó ante el TEAC que el criterio del Informe de diciembre de 2000 respecto a la imposibilidad de dotar la RIC con determinados rendimientos es restrictivo y no acorde a la Ley 19/1994.

El Tribunal, sin embargo, considera que la entidad no ha realizado una actividad económica ni ha cumplido con los requisitos para que la actividad de compraventa o alquileres tuviese dicha consideración, por lo que desestima el recurso.

### 4. 4. No a la práctica de liquidar intereses de demora sobre intereses de demora

En resolución de 21 de abril de 2005 el TEAC aborda, por fin, una de las cuestiones que machaconamente hemos venido explicando cada vez que se nos presentaba la ocasión: a la hora de regularizar la RIC por parte de la Inspección no se pueden calcular intereses de demora sobre intereses de demora. Este criterio de sumar los intereses de demora a la cuota de regularización del ejercicio para volver a calcular intereses de demora sobre todo junto, confundiendo lo que es cuota tributaria y lo que no es (por ejemplo, para regularizar una dotación del año 1995 de 100, la Inspección suma en la liquidación de 1999 el 0,35 de 100 y 25 de intereses de demora desde julio de 1996 a julio de 2000, y a esta suma de 60 le vuelve a calcular intereses de demora hasta el día del acta) lo había hecho suyo el Tribunal E. A. regional en multitud de resoluciones, pero una de ellas llegó al Central, que no lo compartió: *Este proceder implica la exigencia de intereses sobre intereses de demora, por convertir los intereses en cuota tributaria y ello, según criterio reiteradamente mantenido por este TEAC, no es conforme a Derecho. Por tanto, en la nueva liquidación que se practique, la Inspección habrá de determinar los intereses según lo razonado en el presente Fundamento, esto es, eliminando de la base de cálculo los intereses de demora incluidos en la misma.*

Este mismo criterio es compartido por el TEAC en una nueva resolución, la de 25 de noviembre de 2005, en su fundamento noveno de Derecho dice: *de la lectura del texto legal no se deduce la conversión de los intereses de demora en cuota tributaria sobre la que calcular de nuevo intereses de demora, tal y como ha efectuado la Inspección. Para añadir posteriormente que los intereses de demora deberán calcularse sobre la parte de cuota que corresponde a la base imponible en la que se ha integrado la RIC, en este caso sobre la totalidad de la cuota...tomando como dies a quo el último día de plazo voluntario de la liquidación...y como dies ad quem el día en que el Inspector Jefe...practique la liquidación que corresponda o, si ésta no se hubiera practicado en el plazo previsto..., hasta el día en que finalice dicho plazo.*

Con satisfacción hemos comprobado cómo la Inspección tributaria ha comenzado a liquidar las regularizaciones efectuadas sobre la RIC con este nuevo criterio que hemos venido defendiendo desde 2001.

#### 4. 5. El plazo de la entrada en funcionamiento

Sin embargo, la última resolución del TEAC comentada, la de 25 de noviembre, nos aporta una alegría aún mayor a quienes venimos defendiendo una interpretación racional de los preceptos que regulan la RIC. Y lo hace en el controvertido tema de la entrada en funcionamiento de la materialización, que como todos sabemos, el legislador no hizo constar en el art. 27 de la Ley 19/1994 el plazo en el que las inversiones debían entrar en funcionamiento.

El contribuyente afectado por la regularización tributaria mantenía que el hotel en que había materializado la RIC de 1995 había entrado en funcionamiento el 31 de diciembre de 1999, precisamente con la Fiesta del final del año, mientras que primero la Inspección y luego el TEARC decían que no, que lo había hecho con regularidad en el año 2000, pero no en 1999. El Central reconoce que el legislador guarda silencio sobre el plazo en que han de entrar las inversiones en funcionamiento, y que ante tal evidencia no deben mantenerse dos posturas extremas y contradictorias entre sí:

- a) *de un lado no parece que pueda sostenerse que inexcusablemente este plazo ha de ser el mismo que legalmente se fija para realizar la inversión...*
- b) *por otro lado, tampoco parece correcto que, puesto que la letra de la norma no lo exige, pueda concluirse que no existe plazo alguno para la entrada en funcionamiento de la reinversión...*

Para concluir que lo más adecuado y ajustado al espíritu de la norma, es exigir que dentro del plazo legal se haya adquirido el bien de que se trate, si se trata de un proyecto de inversión complejo, haya comenzado a desarrollarse, siempre que, en todos los casos, además se produzca la incorporación al proceso productivo, a la actividad empresarial, 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 legal de los 3 años.

Con este criterio, el TEAC rompe una continuada corriente administrativa que salvo en el caso de instalaciones complejas —que venía admitiendo últimamente el TEARC— venía siendo inflexible con el plazo de la entrada en funcionamiento. En el caso concreto del pequeño hotel que analizamos, el Central finalmente concluyó que se habían realizado diversas gestiones administrativas y urbanísticas que terminaron con el cambio de uso, y que se habían comenzado las obras del hotel, sin reseñarse interrupción alguna ni dilación anómala, de tal forma que el hotel estaba sin duda alguna en funcionamiento a lo largo del año 2000, por lo que entendía cumplidos los requisitos legales aplicables.

Será necesario que el TEAC vuelva a insistir en la misma problemática, pero su criterio de flexibilidad parece claro, admitiendo como materialización apta las inversiones realizadas

que hayan entrado en funcionamiento después del plazo de materialización. En todo caso las admite si se trata de instalaciones complejas, y en los demás casos si se han realizado las inversiones dentro del plazo y existe un proceso ininterrumpido de actuaciones tendentes a que se incorporen al proceso productivo, aunque tal incorporación se haya producido después del plazo legal de los 3 años.

## **5. El TSJC y la RIC en 2005: más sombras que luces**

Titulaba una conferencia sobre los recientes pronunciamientos del TSJC en materia de la RIC, pronunciada en marzo de 2005 con motivo de la visita a Las Palmas de Gran Canaria del equipo directivo de la Asociación Española de Asesores Fiscales, con la gráfica expresión de: **“La RIC y el TSJC: más sombras que luces”**. E, indudablemente, después de finalizado el año, sigo con la misma opinión personal, incluso, agrandada a la vista de los sucesivos pronunciamientos del Tribunal en los denominados aspectos sustantivos, y en otras materias tal como iremos desgranando en este apartado. Hubo un momento, 4 de febrero de 2005, en que el reconocimiento por parte del magistrado ponente de la total inseguridad jurídica de la RIC, y de la culpa compartida por el poder legislativo y ejecutivo por no añadir uno o dos párrafos a cada apartado del art. 27 que terminase con la permanente conflictividad, parecía que iba a poner las cosas en su sitio. Pero todo quedó en nada, los fundamentos de Derecho de dicha sentencia fueron, efectivamente, una carga de profundidad que estalló en la línea de flotación de todos aquellos que han tenido poder decisorio en materia de la RIC, pero la conclusión final a la que llegó la Sala para poco sirvió, ya que compartía el restrictivo criterio que la Administración Tributaria mantenía en una cuestión no legislada, la del plazo de la entrada en funcionamiento.

Sí hemos apreciado, y desde aquí quiero dejar constancia de ello, un mayor acercamiento de la Sala de lo contencioso-administrativo a la realidad de la RIC y una amplia colaboración con la AEDAF, facilitándonos el acceso a cuantas sentencias en esta materia se han ido pronunciando. Sin ellas, esta Crónica estaría incompleta y para poco serviría. También apreciamos una especial sensibilidad en materia de sanciones, siendo consciente el TSJC de que la inseguridad jurídica existente y las diversas interpretaciones que pueden hacerse del mismo precepto no deben redundar en sanciones para el contribuyente que haya declarado sus beneficios y haya interpretado razonablemente el precepto.

Entrando ya en materia, voy a exponer el criterio del TSJC en orden inverso a lo que he hecho en años anteriores, de tal forma que en primer lugar abordamos sus pronunciamientos sobre los aspectos sustantivos. Hasta ahora, los aspectos formales (o sustantivos según el giro que se le de) han sido explicados siempre al final de una conferencia, un artículo o una obra sobre la RIC, pero dada la trascendencia y el rumbo que están tomando las sentencias del Tribunal, van a tener que encabezar a partir de ahora cualquier trabajo sobre la RIC.

### **5. 1. Los aspectos sustantivos de la RIC**

En *La planificación fiscal de la RIC* (marzo de 2005) explicaba el restrictivo criterio de la Sala de Santa Cruz de Tenerife durante el año 2004 en esta materia, que llegaba a recha-

zar la dotación efectuada en el caso de empresarios individuales sólo por haber efectuado el asiento de la dotación después de la presentación de la declaración del IRPF, aunque fuese días (no meses) después. Este criterio no sólo ha continuado en 2005, sino que ha llegado a cotas de muy difícil encaje dentro de la realidad de la RIC y la filosofía del REF, que pretenden en última instancia que se invierta en Canarias, que los beneficios obtenidos en Canarias se queden en Canarias.

Ya en octubre de 2004 (**sentencia 864 de la Sala de Santa Cruz de Tenerife, de 29 de octubre**) se hacía patente el criterio de la Sala respecto al momento de la contabilización de la dotación: el empresario había efectuado contablemente la dotación el 31 de diciembre de 1997 (en vez de en junio de 1997) y la había incluido en la declaración del IRPF de 1996. Para mí sólo un “pecado venial”, acreedor como máximo a una sanción por infracción simple, pero no más. Sin embargo, la Sala es de la opinión de que la dotación ha de efectuarse en contabilidad antes de presentar la declaración del IRPF con la deducción correspondiente: *“conduce necesariamente a la convicción de que la dotación a la reserva de inversiones ha de estar materializada (por dotada, sirva la aclaración) antes de que se autoliquide y presente por el contribuyente la declaración del IRPF en la que se incluya aquélla”*. Eso sí, admite el Tribunal que se pueda demostrar por cualquier otro medio de prueba que la dotación se efectuó antes de la declaración del IRPF, pero todos sabemos que en el caso de empresarios individuales es una prueba imposible, ya que la dotación en personas físicas no exige más formalismos que hacerlo constar en la declaración y en la contabilidad, y desde el punto de vista mercantil tampoco se exige nada más.

Que de la lectura del apartado 3 del art. 27 *“la reserva para inversiones deberá figurar en los balances con absoluta separación y título apropiado”* se desprenda el cuándo se ha de efectuar la dotación en contabilidad es materia opinable, pero el objetivo del legislador no es otro que el que pueda seguirse por la Administración tributaria el nacimiento y la existencia de la RIC. Y ese objetivo se consigue tanto con la contabilización en junio del año en que se dota la Reserva como en diciembre de ese mismo año, ya que aparece así reflejada en el balance de situación de la empresa al final del ejercicio y en la correspondiente declaración del IRPF presentada en el mes de junio (prueba de ello es el acta incoada). Por eso el legislador, con ánimo de resolver la restrictiva interpretación que se avecinaba y que ahora impera por parte de la Administración y del Tribunal, añadió a finales de 2002 un nuevo párrafo primero al apartado 8 del art. 27: *“A estos efectos, la dotación de la reserva se podrá entender probada cuando el sujeto pasivo haya presentado dentro del plazo legalmente establecido la declaración tributaria en la que aplique el incentivo regulado en este artículo”*, sin que haya sido aplicado con efectos *ex tunc* por el TSJC.

La Sala de Las Palmas de G. C. tuvo una primera aproximación a los requisitos sustantivos de la RIC en la **sentencia de 18 de febrero de 2005** (Recurso contencioso administrativo, en adelante RCA, nº 427/02), en la que un empresario individual se acogió a la RIC en la declaración del IRPF de 1995, pero no la hizo consignar en la contabilidad de 1996 ni en los años siguientes, si bien reflejó oportunamente en los libros de contabilidad las inversiones realizadas como materialización. En opinión del empresario la omisión podía ser subsanada, sin que se le debiera anular la dotación en su día efectuada. El TSJC no le da la

razón y estima que el requisito de que la RIC figure en los balances de la empresa es sustancial y no meramente formal, sin que pueda primar el hecho de la efectiva dotación.

En esta ocasión comparto el criterio de la Sala, ya que se incumple uno de los pocos requisitos formales que se exige al empresario, que la RIC figure en los balances con absoluta separación y título apropiado, y es indudable, por afirmaciones del propio contribuyente, que así no se ha hecho.

Sin embargo, pronto el 2005 nos muestra nuevamente la intransigencia de la Sala de Santa Cruz de Tenerife respecto a las formalidades de la RIC. **En sentencia de 18 de enero de 2005** (RCA 637/2003) se aprietan aún más las tuercas de los requisitos sustantivos y se rechaza la dotación de la RIC efectuada en la declaración del IRPF de 1998 porque ¡el asiento contable se realizó el 30 de junio de 1999! Esto es, en la fecha que desde el punto de vista de estudio de la RIC hubiese personalmente aconsejado sin ningún tipo de dudas. El argumento del rechazo por parte de la Sala es que la declaración del IRPF se presentó el 21 de junio de 1999, y el asiento en contabilidad se efectuó el 30 de junio de 1999. Criterio éste, que con todos los respetos, no comparto, y que creo que hay que combatir con todos los argumentos legales y con la filosofía con la que fue creada la RIC. Ciñéndome a los primeros, insisto nuevamente en que el apartado 3 del artículo 27 no señala en qué momento ha de figurar con total claridad la RIC en los balances, y como no se señala expresamente por el legislador no hay que ser restrictivo y riguroso en la interpretación —como lo es el TSJC—, máxime cuando los mismos objetivos se cumplen realizando el asiento contable el 30 ó el 21 de junio, ya que en ambos casos la Administración puede seguir la vida de la RIC desde su existencia. El segundo argumento que no conviene despreciar, y que recomiendo invocar siempre en estos casos, es el derecho del empresario, señalado en el art. 28 del Código de Comercio, a contabilizar lo sucedido en la empresa una vez al mes: *el libro Diario registrará día a día todas las operaciones relativas a la actividad de la empresa. Será válida, sin embargo, la anotación conjunta de los totales de las operaciones por períodos no superiores al mes, a condición de que su detalle aparezca en otros libros o registros concordantes, de acuerdo con la naturaleza de la actividad que se trate.* Me imagino que el TSJC no tuvo en cuenta esta disposición, pero para mí su aplicación es definitiva en la interpretación sobre si la dotación a la RIC estuvo o no bien realizada.

La misma Sala repite su criterio al respecto en la **sentencia de 26 de abril de 2005** (RCA 739/2003): rechaza la dotación efectuada por un empresario individual en 1997 porque el asiento lo realizó el 31 de diciembre de 1998 (tenía que haberlo hecho en junio de 1998), y la de 1998 ¡porque el asiento lo realizó el 30 de junio de 1999 y la declaración del IRPF la había presentado días antes!

En ambos casos, las declaraciones del IRPF se presentaron en plazo, por lo que no tiene en consideración, nuevamente, la aclaración del párrafo primero del apartado 8 del art. 27 (redacción Ley 53/2002) en el sentido de que se entiende probada la dotación si se efectuó en plazo la declaración del impuesto con la dotación efectuada. La Administración tributaria, en el recurso, consideraba que esta aclaración legal no tenía efectos retroactivos, pero el TSJC no se pronuncia expresamente al respecto. Ya en su día dimos nuestra opi-

nión de que debía considerarse una aclaración legal, no una novedad legislativa, y por tanto creía aplicable a toda la vida de la RIC.

Respecto a sociedades, los formalismos van también casi por el mismo camino. La sentencia de la Sala de Santa Cruz de Tenerife de **8 de marzo de 2005** (RCA 1117/2002) reconoce que el hecho de presentar las declaraciones del impuesto con la dotación fuera de plazo no invalida por sí mismo la dotación (criterio hasta ahora compartido mayoritariamente por la Administración), siempre que pueda demostrarse la dotación por otros medios. Sin embargo, después de pregonar este principio esclarecedor sobre el que hemos luchado muchos años, la Sala rechaza la dotaciones efectuadas en los ejercicios 1994, 95 y 96 porque las declaraciones del IS se efectuaron fuera de plazo, aunque constasen las dotaciones en las actas correspondientes a las Juntas celebradas el 30 de junio de cada año, ya que éstas no se presentaron al Registro Mercantil hasta el 10 de septiembre de 1997 y no tenían poder probatorio frente a terceros hasta esa fecha.

No soy especialmente crítico con este criterio del TSJC, ya que estamos en el caso de probar o no la voluntad de la entidad de dotar la RIC en cada uno de los ejercicios, pero sí me hubiese gustado saber qué reflejaba la contabilidad: si las dotaciones estuviesen contabilizadas en cada ejercicio, entiendo que está más que probada la voluntad de la dotación a la RIC, aunque las declaraciones y las cuentas anuales se presentasen fuera de plazo.

## **5. 2. La dotación de la RIC: la compensación de pérdidas, y la realización de una actividad económica**

El segundo aspecto que abordamos en cuanto a los pronunciamientos del TSJC respecto a la RIC es el de la dotación, en que veremos su interpretación sobre la compensación de pérdidas a la hora de calcular la dotación, la exigencia de realizar una actividad empresarial para poder dotarla, y finalmente, sobre la definitiva aplicación de la RIC a profesionales.

### **5. 2. 1. La compensación contable de pérdidas influye negativamente en la dotación**

En la sentencia nº 390 de la Sala de Las Palmas de Gran Canaria de **22 de abril de 2005** (RCA 1441/03) se aborda el tema de si hay que restar para el cálculo de la dotación las cantidades destinadas a compensar contablemente resultados negativos de ejercicios anteriores o no. La Sala llega a la conclusión de que sí, que no se puede destinar un mismo resultado a la compensación de pérdidas y a la RIC, por lo que rechaza la dotación efectuada. Los argumentos que esgrime creo que no son los adecuados al afirmar que *no se puede invertir si simplemente se están enjugando pérdidas*, cuando todos sabemos que lo contrario sucede todos los días; pero desde el punto de vista teleológico afirma la Sala que para dotar la RIC la Ley se refiere a una real y efectiva previsión a tal fin, lo que no se produciría cuando los beneficios no distribuidos se destinan a compensar pérdidas de ejercicios anteriores.

### **5. 2. 2. La necesidad de realizar una actividad económica para dotar la RIC**

La cesión de los derechos de imagen de un futbolista por parte de una entidad mercantil, obteniendo un beneficio considerable, da lugar a una compleja reclamación administrativa

que finaliza en una sentencia de la Sala de Santa Cruz de Tenerife de **11 de febrero de 2005, y en dos sentencias del 3 de marzo** (RCA, 118/2003, 745 y 746/2003). En la primera, la Administración tributaria había rechazado la dotación porque en la empresa no figuraban gastos de personal ni de arrendamiento de local, ni figuraba en el activo inmovilizado material alguno, estimando que los beneficios no procedían del ejercicio de una actividad empresarial sino de la mera titularidad de determinados bienes del inmovilizado financiero y de actividades no directamente productivas. Y el TSJC le da la razón, concluyendo que no existe establecimiento mercantil, *y que los rendimientos obtenidos por la recurrente provinieron únicamente del contrato suscrito con el club de fútbol, sin que realizara otra actividad profesional o empresarial, careciendo de establecimiento hasta el momento de suscripción del contrato de arrendamiento a fin de dedicarse al comercio de material deportivo.*

En las dos sentencias de marzo de 2005 se trata la consideración de sociedad transparente de la misma entidad anterior; que según el TSJC no había desarrollado actividad empresarial alguna, imputando la Administración las bases imponibles positivas a los socios de la entidad. La Sala confirmó dicha imputación, siendo ya una práctica habitual de la Administración el que la regularización de las dotaciones de la RIC finalice con la imputación de los rendimientos de la entidad a los socios, por entender aplicable el extinguido régimen de transparencia fiscal.

### **5. 2. 3. Se reitera el criterio de que los profesionales sí pueden dotar la RIC**

Respecto a los profesionales, las sentencias de 19 de noviembre, 23 de diciembre de 2004 y 14 de enero de 2005 de la Sala de Las Palmas de Gran Canaria reiteran el criterio expresado anteriormente de que los profesionales sí pueden acogerse a la RIC, aclarando una cuestión conflictiva que tuvo que resolver en el año 2004 la Audiencia Nacional.

## **5. 3. La materialización de la RIC**

### **5. 3. 1. El plazo de la entrada en funcionamiento**

Quizás la materia más importante que haya intentado resolver este año el TSJC en relación con la materialización es la del **plazo de su entrada en funcionamiento**. Cuestión polémica donde las haya, y sobre la que hemos escrito bastante en los últimos años. La sentencia es de la Sala de LPGC, de **4 de febrero de 2005** (RCA 1612/2003), y supone todo un varapalo a los poderes legislativo y ejecutivo por su continuada negligencia en cuanto a resolver todas las cuestiones pendientes de interpretación en la RIC y que han conducido a una gran inseguridad jurídica al respecto: *“No es comprensible —dice la sentencia— que una regulación legal repleta de puntos oscuros vaya camino de perpetuar un estado de inseguridad jurídica y económica por el mero hecho de que al Poder legislativo, o a los que tienen iniciativa legislativa, como el poder ejecutivo, no se les ocurra poner punto final a la situación añadiendo cuatro o cinco líneas al texto legal”.*

Añadiendo posteriormente la Sala, que en materia tan conflictiva no es comprensible que la Administración sancione de manera automática al contribuyente: *“No es comprensible que los órganos de la Administración tributaria, cuando de la RIC se trata, sancionen de manera automática, por el simple hecho de ser procedente la regularización tributaria”.*



Sin embargo, en el fondo de la cuestión, la Sala comparte el criterio de la Administración de que el plazo de la entrada en funcionamiento de la materialización ha de coincidir con el plazo de materialización. El ponente reconoce, y convence a los demás miembros del Tribunal, de que el plazo de tres años no incluye simplemente la adquisición del activo, sino la puesta en funcionamiento del producto final o actividad a la que se orientó la inversión, y que esto requiere que en dicho plazo comience a desplegar sus efectos el elemento destinado a mejorar la actividad empresarial, añadiendo que mantener otra tesis llevaría consigo el riesgo de transformar la RIC en una medida que favorezca exclusivamente la especulación del empresario.

Como aspectos positivos, sin ser el reconocimiento expreso de la inseguridad jurídica que se ha entronizado en torno a la RIC, y que no deberían existir sanciones en materia de regularización de la RIC por la dificultad en la interpretación de los preceptos existentes, deja el TSJC las puertas abiertas a los supuestos de inversión de especial complejidad y hace suya la interpretación de que el plazo de los 4 años para materializar las dotaciones, señalado en el Informe de diciembre de 2000, es el correcto (en vez de los tres años que señala la Ley), criterio pacífico que ya había sido asumido por la Administración Tributaria.

### **5. 3. 2. Un local puede ser nuevo, aunque se haya transmitido varias veces, siempre que no haya entrado en funcionamiento**

Continuamos con los aspectos relacionados con la materialización reseñando una sentencia de 2004 que no comentamos en la Crónica de la RIC de ese año, pero que conviene tener presente. Es de la Sala de SCT de **29 de junio de 2004** y en ella se afirma que a efectos de la RIC se puede considerar que un local es nuevo, aunque se haya transmitido varias veces, siempre que no haya entrado anteriormente en funcionamiento. Las pruebas documentales fueron en esta ocasión decisivas, sin que la Administración pudiera demostrar lo contrario: *Al respecto, y en lo relativo al aludido uso, hay que partir del hecho de que la existencia de varias transmisiones anteriores no equivalen a considerar al local como usado, es necesario que además estuviera en funcionamiento. Y en este punto no ha quedado probado. Por el contrario, existe como prueba documental aportada... informe de Unelco dando cuenta de que en el local el recurrente es titular de póliza de abono de primera ocupación, y en sentido negativo no consta en ningún documento el funcionamiento del local. Y en cuanto a que ya fue objeto de una previa deducción por los anteriores titulares, tampoco se prueba...*

Este criterio del TSJC permite ampliar el abanico de inversiones aptas para la materialización, debiendo probar el empresario de que el local que adquiere después de sucesivas transmisiones no ha entrado nunca en funcionamiento, y por supuesto, que los anteriores propietarios no lo hayan afectado a la RIC.

### **5. 3. 3. No es válida la materialización en un local que se venía utilizando como arrendatario**

En otra sentencia, de **29 de junio de 2005** de la Sala de LPGC (RCA 745/2003), sin embargo, el TSJC considera no apta la materialización de la RIC en un local que la empresa ya venía utilizando como arrendatario, ya que no es nuevo ni se acredita que exista una mejora tecnológica.

En esta ocasión, como en la anterior, sí compartimos el criterio de la Sala, ya que a pesar de que los locales fueron utilizados en su momento por primera vez, al suscribir el contrato de arrendamiento, a la hora de su adquisición ya venía desarrollándose en ellos una actividad por el propio arrendatario, ahora adquirente, por lo que han perdido la condición de no haber entrado en funcionamiento hasta ese momento.

## 5. 4. La regularización de la RIC

### 5. 4. 1. *No proceden sanciones en la regularización*

En una regularización de la RIC por la Inspección de una entidad por haber disminuido los fondos propios sin tenerlo en cuenta a la hora del cálculo de la RIC, la Sala de LPGC, en **sentencia de 10 de junio de 2005** (RCA 122/2004), entiende que no procede sanción alguna. Tanto en ésta como en otras actuaciones de las entidades que han dotado la RIC, la Sala ha entendido la falta de concurrencia de culpabilidad en su conducta, por lo que ha anulado las sanciones impuestas por la Administración.

### 5. 4. 2. *Las nuevas sanciones impuestas por el TEARC en sustitución de otras deben ser notificadas previamente al contribuyente*

Más sutiles son los casos tratados en dos sentencias de la misma Sala. En la **sentencia nº 497 de 17 de junio de 2005**, el TEARC había anulado una sanción por infracción grave impuesta por la Inspección tributaria, imponiendo a su vez a la entidad unas nuevas sanciones por infracción leve, pero la Sala las anula porque no se había dado la oportunidad al contribuyente de formular las correspondientes alegaciones a las nuevas e inferiores sanciones aplicadas.

### 5. 4. 3. *Se anula la expresión del TEARC de que hay que realizar una nueva liquidación*

Por su parte, en la **sentencia nº 351 de 9 de mayo de 2005**, la Sala anula la expresión del TEARC de que debía realizarse una nueva liquidación al anular la que había realizado la Inspección: *Más el acuerdo del TEAR no se limita a anular la liquidación contra la que se presentó la reclamación. A continuación de declarar anulada la liquidación impugnada acuerda que debe “practicarse una nueva” liquidación (la cual sustituirá a la anulada, dimanante del acta de disconformidad). Esta decisión, tal como aparece adoptada y expuesta, “debiendo practicarse una nueva”, ha de ser anulada. Es cierto que la Administración tiene la facultad de llevar a cabo una nueva liquidación. Ahora bien, el ejercicio de esta facultad —o incluso, derecho— no puede serle impuesto por un acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo, por lo que en este aspecto procede la estimación del recurso, sin que ello suponga privar a la Administración tributaria de realizar la actuaciones que considere amparadas legalmente, aunque por supuesto, susceptibles de ser recurridas.*

Ambos casos han sido hasta ahora práctica habitual en las resoluciones del TEARC, sin que, al menos yo, las hubiese entendido contrarias a Derecho, pero el parecer del TSJC da nuevos argumentos para impugnarlas.

### 5. 4. 4. *La reiterada incompetencia de Gestión respecto a la RIC*

En una materia que en los años pasados tuvo especial virulencia, pero que el TEARC fue matizando paulatinamente —aunque no siempre con la misma contundencia—, el TSJC afirma, en definitiva, que la Dependencia de Gestión no es competente para comprobar las dotaciones efectuadas a través de las fórmulas de la RIC, ya que se basan en datos contables. La **sentencia es la nº 469 de la Sala de LPGC, de 23 de junio de 2005**: *En resúmenes cuentas, si, como la propia resolución económico-administrativa reconoce, la liquidación provisional girada se sustenta —y así es— en una primera ecuación:  $IS = T(RCAIS + I - DP - RIC) - B - D$ , a la que siguen otras dos para hallar el límite de dotación de la RIC; y si tales fórmulas tienen como eje el análisis de la contabilidad del sujeto pasivo, forzosamente hemos de comparar con la representación del obligado tributario que, de acuerdo con los preceptos citados, el órgano de gestión debió derivar las actuaciones, para la comprobación pertinente, a la Inspección Tributaria.*

#### **5. 4. 5. Una regularización que no llegamos a entender**

Finalmente, en cuanto a regularización de la RIC, no llegamos a entender los términos en que se produce la **sentencia 381/2005 de 13 de mayo** de la Sala de LPGC, en la que se trata el caso de un empresario que dota la RIC del ejercicio 1995, pero se da de baja en la actividad que generó el rendimiento en 1996. Si se hubiese dado de baja en todas las actividades económicas sí compartimos el criterio de la Sala, pero sólo se especifica en la sentencia que se dio de baja en la actividad en que se generó el beneficio, cuando hace mucho tiempo que es pacífica la interpretación de que los beneficios generados en una actividad pueden invertirse en cualquier actividad económica que desarrolle o vaya a desarrollar el empresario.

### **6. Las consultas vinculantes de la DGT en materia de RIC en 2005 continúan con el espíritu constructivo para su racionalización**

Han sido abundantes y variadas las consultas evacuadas con carácter vinculante en esta materia por la DGT en el año 2005, reafirmandonos un año más en la especial sensibilidad con la que la DGT ha tratado y sigue tratando las cuestiones de la RIC. Casi todas las contestaciones se refieren a la materialización, aunque también hay algunas sobre la dotación. Comenzamos nuestro análisis por estas últimas.

#### **6. 1. Los beneficios obtenidos en la venta de elementos afectos a una actividad económica sí pueden dotar la RIC**

Se puede dotar la RIC con los beneficios obtenidos en la venta de un terreno en el que la sociedad tenía elementos de transportes y plataformas, aunque no tuviese autorización administrativa para ello. La consulta es la V0801-05 de 10 de mayo de 2005. Se trataba de un terreno adquirido por mitad y proindiviso en 1996, que venía siendo utilizado para el establecimiento de plataformas y vehículos especiales de transporte de vehículos, motivado por la actividad de transporte realizada por la entidad. La DGT contesta que el beneficio generado en la venta sí es susceptible de acogerse a la RIC.

#### **6. 2. Con los beneficios obtenidos en la venta de parcelas en curso de urbanización o no urbanizadas se puede dotar la RIC**

Se puede dotar la RIC con los beneficios obtenidos por la venta de parcelas en curso de urbanización y no urbanizadas. A esta conclusión llega la DGT en la consulta V2088-05 de 17 de octubre. La entidad consultante quiere transmitir todas las parcelas que tiene en el estado actual y dedicarse a otra actividad: *la consultante realizaba la actividad económica de promoción de edificaciones, si bien, a partir de ahora pretende enajenar los terrenos de los que es titular y dedicarse a otras actividades. De acuerdo con los criterios anteriormente apuntados, parece desprenderse que dichos terrenos se encuentran afectos a la actividad económica de promoción por lo que se consideran aptos para materializar la RIC.*

### **6. 3. Las reducciones de capital con devolución de aportaciones a los socios afectan a la dotación**

A esta lógica conclusión, después del cambio legal experimentado años atrás en el art. 27 de "disminución de los fondos propios en vez de disminución de las reservas", llega la DGT en consulta VI832-05 de 20 de septiembre: las detracciones de fondos propios afectarán a la dotación en el año en que se entreguen a los socios o en el año en que se aprueben.

### **6. 4. El plazo de la entrada en funcionamiento de las inversiones complejas: telecomunicaciones por cable**

Se exonera de la entrada en funcionamiento en el plazo de materialización a una serie de inversiones complejas que van a financiarse con ampliaciones de capital, pero las inversiones han de efectuarse por la sociedad dentro del plazo que tiene pendiente cada empresario que dotó la RIC. La consulta es la VI209-05 de 23 de junio de 2005, y se trata de un operador de telecomunicaciones por cable a escala insular, que va a captar fondos de la RIC, pero que dada la complejidad de las instalaciones será imposible que entren en funcionamiento en el plazo legal. La DGT reconoce que no tienen que entrar en funcionamiento dentro del plazo general, dada su complejidad, pero *debe precisarse que únicamente servirán como materialización válida de la RIC aquellas inversiones realizadas efectivamente dentro del período legal de tres años prescritos en el art. 27.4, a pesar de que no hayan entrado en funcionamiento en dicho plazo por las propias características del conjunto del proyecto, como pueden ser las dimensiones o complejidad técnica de ejecución de éste.* Como también es lógico, el plazo de la inversión ha de establecerse individualmente, dependiendo del momento en que cada empresario dotó la RIC, pero en todo caso la inversión en la suscripción del capital social ha de hacerse dentro del plazo, aunque la entrada en funcionamiento sea posterior.

### **6. 5. El plazo de entrada en funcionamiento de las instalaciones complejas: hotel de 4 estrellas**

Un caso más de instalación compleja a efectos del plazo de entrada en funcionamiento es el de un hotel de 4 \* que tardará en construirse 5 años desde el inicio de las obras. La materialización se considera válida por la DGT, aunque entre en funcionamiento posteriormente, matizando que sólo se admiten como tal las inversiones realizadas en el plazo de los 3 años: *si bien sólo servirá como materialización válida de la RIC, aquella parte de la inversión del hotel que se ejecute materialmente dentro del plazo legal establecido en el art. 27.4 a) a pesar de que, por los motivos apuntados, no pueda entrar en funcionamiento dentro del mismo.* La consulta es la VI280-05 de 28 de junio.

## **6. 6. Es válida la materialización en unas reformas efectuadas por la Comunidad de Propietarios**

En la consulta V0503-05 se trata la rehabilitación de una serie de locales propiedad de la entidad, afectados, como todo el edificio, por la riada de 2002 en Santa Cruz de Tenerife. Se consulta si las derramas abonadas a la Comunidad serán aptas para la materialización, aunque las facturas de las obras realizadas se efectúen a nombre de la Comunidad. La DGT, después de explicar que la rehabilitación de un activo fijo es válida para la materialización, admite las derramas satisfechas a la Comunidad de Propietarios, siempre que tengan por finalidad exclusiva la rehabilitación de dichos locales.

## **6. 7. La materialización en un derecho de distribución**

Es válida la materialización en un derecho de distribución en el Archipiélago, siempre que tenga la naturaleza de inmovilizado inmaterial y otorgue exclusivamente la utilización en Canarias. La consulta es la V0116-05 de 1 de febrero, y la consultante desarrolla su actividad en Canarias, pretendiendo adquirir los derechos para la distribución de un producto en una de las islas. La DGT contesta que *sí; en el caso consultado, estos efectos (los de utilidad para el desarrollo económico canario) parecen cumplirse, siempre que se trate de un derecho de distribución que tenga la naturaleza de inmovilizado inmaterial para ejercer una actividad económica exclusivamente en Canarias.*

## **6. 8. La materialización en aplicaciones informáticas y libros**

Es válida la materialización de un profesional en aplicaciones informáticas (aunque se actualicen anualmente), libros de consulta y cámara digital, en la medida que pueda demostrarse que son necesarios para la actividad. La consulta es la V-0046-05, de 19 de enero.

## **6. 9. Las aportaciones al capital de cooperativas son válidas como materialización, siempre que se realicen inversiones**

Las aportaciones al capital de cooperativas que vayan a realizar inversiones sirven como materialización de la RIC, pero no el resto de aportaciones que no incrementan el capital. La consulta es la V00668-04 de 8 de marzo de 2005: *en consecuencia, sólo en la medida en que las aportaciones obligatorias o voluntarias que realicen los cooperativistas de la entidad consultante se integren en el capital social de la misma, de acuerdo con la Ley de Cooperativas, las mismas servirán como inversión válida para materializar la RIC de sus socios, siempre y cuando, además, la Cooperativa realice, a su vez, las inversiones previstas en el párrafo a) del apartado 4 del art. 27y se cumplan el resto de los requisitos exigidos por la norma.*

La consulta V0390-05, de 10 de marzo de 2005 se plantea en los mismos términos por otros socios de una cooperativa en la que quieren materializar la RIC. La respuesta es la misma.

## **6. 10. La materialización en obras de renovación por el propietario y por el arrendatario**

Es válida la materialización en obras de renovación de un activo inmobiliario realizadas por su propietario, siempre que las mismas reúnan las condiciones para ser activadas en contabilidad. También son válidas las obras realizadas por un arrendatario en el inmueble arren-

dado si son significativas y tienen la consideración de activo inmaterial, de manera que sean objeto de recuperación en el plazo de duración del contrato. La consulta es la V0210-05, de 11 de febrero, y hacía ya mucho tiempo que esta interpretación era ya pacífica.

#### **6. 11. Una consulta especialmente compleja: acciones que se recompran al quinto año y aviones que se alquilan con opción de compra**

Más complicada de explicar resumidamente es la consulta V0408-05 de 17 de marzo. En ella se tratan varios temas principales: en primer lugar la materialización indirecta a través de una sociedad que va a invertir en infraestructuras públicas y en aeronaves y buques para arrendar, y que para captar fondos RIC va a conceder una opción de venta al quinto año de los títulos que hay que suscribir. En segundo lugar, la propia problemática del arrendamiento de aeronaves con opción de compra.

En el caso principal, la DGT advierte que la operación de suscripción de los títulos y la correspondiente opción de venta que la entidad firma ha de ser en realidad una aportación a los fondos propios y una mera operación transitoria de financiación: *que dicha adquisición debe implicar la efectiva participación en los fondos propios de la sociedad participada, a sensu contrario en ningún caso puede servir como alternativa de inversión válida para la RIC la suscripción de pasivos financieros frente a aquélla o la configuración de dichas operaciones de financiación de forma que desvirtúen la naturaleza de las acciones como participación en fondos propios y las transformen de hecho en verdaderos pasivos financieros en poder de las entidades inversoras.* Estos comentarios, derivados de la opción de compra de las acciones al quinto año, se completan más adelante en el mismo sentido: la materialización será apta siempre que “la inversión realizada se califique como participación en los fondos propios de la sociedad y no como cesión a la misma de recursos propios directamente o a través del análisis conjunto de la operación”.

Respecto a los buques no existe problema para determinar cuándo tienen su base en Canarias, pero respecto a las aeronaves la DGT precisa cuándo se entiende que tienen su base en Canarias, pero la pega principal que encuentra en la inversión en aeronaves planteada como materialización de la RIC es en el arrendamiento con opción de compra a un tercero, que *no deberán ser tratadas a efectos de la RIC como cesiones de mero uso sino como operaciones que producen un resultado económico equivalente a la transmisión de la propiedad, y en consecuencia, infringirían lo dispuesto en el párrafo mencionado y no servirían como inversión a efectos de materialización de la RIC.*

#### **6. 12. Los gastos financieros de la financiación de acciones que sirvan para la materialización indirecta no son deducibles en el IRPF**

Los gastos financieros de financiación de las acciones en que se materializa la RIC no son deducibles en el IRPF. A esta conclusión llega la DGT en la consulta V0178-05 de 9 de febrero, *ya que las acciones y participaciones que se suscriban, generarán, en su caso, rendimientos de capital mobiliario, no rendimientos de una actividad económica, y, como se deduce del art. 25.1 del TRLIRPF, la carga financiera o las comisiones generadas por el crédito que financie su adquisición no serán un gasto fiscalmente deducible de dichos rendimientos.*

Lógico me parece el planteamiento si lo consideramos desde el punto de vista en que un empresario o profesional invierte aisladamente en una sociedad de la que únicamente pretende conseguir dividendos, pero éste no va a ser el caso general en la denominada materialización indirecta de las dotaciones de la RIC. En la mayoría de las ocasiones, el empresario va a implicarse en la gestión de la nueva sociedad y posiblemente conseguirá ampliar el horizonte de su actividad. Está desarrollando o contribuyendo a desarrollar una nueva actividad económica, y lo hace desde su propia empresa, considerando esas acciones como un elemento afecto a su actividad. En este caso, entiendo que los intereses sí serían deducibles dentro de la actividad empresarial o profesional que realiza.

#### **6. 13. La materialización en un inmueble usado es apta si aporta una nueva utilidad a la empresa adquirente**

Un caso más en que la inversión en un inmueble usado es apta como materialización. Se trata de una empresa de tránsito de mercancías que adquiere una nave industrial usada de mayor capacidad que la que utiliza, y que la DGT, en la consulta V2005-05 de 7 de octubre, considera apta para la RIC porque *ofrece una utilidad práctica que resulta novedosa y que no era ofrecida por los inmuebles de que antes disponía. Así, por ejemplo, con la nueva inversión se ha conseguido iniciar el envío de contenedores directamente a la Península, así como el inicio de líneas de tráfico directamente con otras Islas desde donde está ubicada la consecuencia de la necesidad de contratación con terceros de dichos servicios o de mejora de la gestión de recursos existentes.*

Cada vez vemos más posible la materialización en bienes inmuebles usados gracias al criterio de la DGT, cuestión que hace dos o tres años era prácticamente imposible, por no aceptar la Administración que existía una mejora tecnológica.

#### **6. 14. Aportaciones de ramas de actividad y obligación de que la RIC siga figurando en el pasivo de la entidad aportante**

Una entidad ha dotado la RIC a través de una serie de establecimientos permanentes que tiene en Canarias, y quiere aportar los mismos como ramas de actividad a una filial, que asumirá consolidar las obligaciones de materialización y mantenimiento de la RIC. La DGT, en consulta V0491-04 de 27 de diciembre de 2004, contesta que la sociedad aportante deberá seguir luciendo en sus balances la RIC, siendo indisponible en tanto los bienes hayan de permanecer en funcionamiento en la filial.

#### **6. 15. La materialización en software es apta siempre que se utilice directamente por la empresa**

En una aparente complicada operación, la DGT, en consulta V0621-05 de 14 de abril, niega la materialización en un determinado software, pero no porque dicho activo inmaterial no sirva para la RIC, sino porque no va a ser utilizado en procesos productivos o actividades comerciales por la entidad que lo adquiere, ya que se encargará de comercializarlo un tercero (a su vez, la entidad que se lo vendió).

En los términos en que se realiza la consulta comparto el criterio negativo de la DGT, aunque quizás el consultante no se haya expresado correctamente al exponer lo que pretendía materializar.

#### **6. 16. La materialización en I+D+I**

En I+D+I sólo sirve como materialización el importe de los gastos de personal satisfechos a investigadores cualificados adscritos en exclusiva a las actividades de investigación y desarrollo destinadas en Canarias. Así responde la DGT en consulta VI 833-05 de 20 de septiembre. La entidad consultante se dedica a la fabricación de sistemas electrónicos de control de accesos a edificios, en los que ha de invertir en I+D+I, preguntando si podían considerarse aptos más gastos asociados. La legislación es tan clara como restrictiva y la DGT responde en consecuencia, que no.

En materia de I+D+I creo que el legislador habría que ser más generoso si queremos realmente que se investigue en Canarias.

#### **6. 17. La inversión anticipada no es válida si no se ha comunicado en el Impuesto sobre Sociedades**

Se trata de una entidad que realizó unas inversiones en el ejercicio 2003 que, posteriormente, quiso utilizar como materialización de las dotaciones efectuadas en 2004 y 2005, comunicándolo a la Administración en el IS de 2005. La DGT, en consulta VI 832-05 de 20 de septiembre, contesta que no le serán válidas como materialización anticipada, ya que tenía que haberlo comunicado en la declaración del IS de 2003.

#### **6. 18. Otras consultas no vinculantes**

Sin tener carácter vinculante, también la DGT ha evacuado varias consultas, entre las que destacamos las siguientes:

##### ***6. 18. 1. Materialización en un terreno cuyo concesionario es una UTE participada por quien dota la RIC (Consulta no vinculante).***

Es válida la materialización de la RIC en el capital de una sociedad que invierte en un terreno cuyo concesionario es una UTE en la que participa dicha sociedad. Consulta 0098-05: *Dado que según parece desprenderse de los hechos manifestados en la consulta, la inversión la efectúa la entidad consultante, aún cuando se realice en terrenos cedidos en régimen de concesión administrativa a la UTE de la que forma parte, la cual está inscrita en el registro administrativo correspondiente y por tanto, tributa en el IS según el régimen de transparencia fiscal, dicha inversión tiene la naturaleza de activo material fijo, y en consecuencia, esta inversión será apta para materializar la RIC por parte de los suscriptores de las acciones de la entidad consultante...*

##### ***6. 18. 2. En empresas individuales los cargos al capital o a la cuenta del titular de la explotación (550) son compatibles con el cumplimiento de las obligaciones de la RIC (Consulta no vinculante).***



Se trata de la consulta no vinculante 229-05 de 15 de julio de 2005, en la que se plantean los movimientos contables que suelen hacerse en las empresas individuales a final del año con el beneficio obtenido, las cantidades retiradas por el empresario y la cuenta de capital. La DGT interpreta que no alteran al funcionamiento de la RIC, siempre que ésta luzca adecuadamente en los balances: *“En definitiva, teniendo en cuenta la legislación contable, no hay ningún inconveniente para que las dotaciones a la RIC realizadas en el ejercicio por el consultante, puedan figurar en su balance con absoluta separación del resto de cuentas y con un título adecuado que permita su identificación. De esta manera la aplicación de las disposiciones contables relativas a las relaciones entre las cuentas de capital y de titular de explotación resultan compatibles con el cumplimiento de las exigencias establecidas para la obtención de los beneficios fiscales derivados de la RIC, lo que deberá tenerse en cuenta a efectos de la presente consulta”*.

## **7. EITEARC y la RIC en 2005: importantes avances en la materialización en inmuebles usados**

No hay grandes sorpresas en este año respecto a las resoluciones del TEARC y la RIC. El Tribunal sigue con sus mismos criterios de interpretación en casi todas las materias conflictivas relacionadas con este incentivo fiscal, con excepción de la evolución que apreciamos en varios aspectos: en la materialización en bienes inmuebles usados si aportan nuevas posibilidades económicas a la empresa, y respecto a la realización de actividades económicas en el campo de la promoción inmobiliaria. En ambas problemáticas aprecio un esfuerzo notable de comprensión en la finalidad del incentivo, mucho más acorde con la realidad que el de la Inspección. Sí tenemos que admitir que muchos de los criterios del TEARC han sido refrendados por el TSJC, por lo que felicito a sus miembros, aunque espero que instancias superiores fijen los criterios definitivos para interpretar razonablemente el artículo 27 de la Ley 19/1994, tal como sucedió en su día con la dotación de los profesionales (Audiencia Nacional, 2004) y más recientemente con los intereses sobre intereses en las actas de regularización (TEAC, 2005) y con el plazo de la entrada en funcionamiento (TEAC, 2005).

Agrupamos por apartados sólo las novedades reseñables que hemos estimado respecto al año anterior:

### **7.1. Resultados extraordinarios**

El TEARC sigue insistiendo en su criterio de que los resultados obtenidos en la enajenación de elementos patrimoniales no afectos a una actividad económica no pueden nutrir la RIC. En la mayoría de las ocasiones, la no realización de una actividad económica determina para la Administración la aplicación del régimen de sociedades transparentes, como veremos en el apartado siguiente, aunque también se da el caso de que el contribuyente realice alguna actividad económica, pero que enajene algún inmovilizado no afecto a dicha actividad. En ese caso, se produce un resultado extraordinario. En la resolución 38/355/03 de 28 de julio de 2004 (no la habíamos reseñado en *La planificación fiscal de la RIC* ni en la Crónica del año pasado) se contempla uno de esas ocasiones. El empresario se dedica a la autoconstrucción, a la agricultura y al alquiler de instalaciones, y enajena dos fincas rús-

ticas que no estaban en explotación agrícola. Con el importante beneficio que obtuvo dotó la RIC en el ejercicio 1999, sin que la Inspección se lo admitiese. El TEARC es de la misma opinión: *resultando probado que los rendimientos de las actividades ordinarias de la sociedad fueron negativos y que la RIC fue dotada con los beneficios provenientes de la enajenación de dos fincas rústicas, y siendo claro que dicho beneficio no proviene del ejercicio de actividad económica alguna por parte del sujeto pasivo, sino de la titularidad de activos no relacionados con el ejercicio de tales actividades, forzoso es concluir en la desestimación de la presente reclamación.*

## 7.2. La actividad económica y las sociedades transparentes: sociedad que presenta sus liquidaciones como transparente

Respecto a la necesidad de acreditar la realización de una actividad económica para poder dotar la RIC reseñamos a continuación tres resoluciones. Las dos primeras son de la Sala de LPGC, y en ambas se concluye lo mismo: las sociedades transparentes no pueden dotar la RIC con los rendimientos obtenidos, ya que no provienen de una actividad empresarial.

En la resolución de 19 de agosto de 2005 (R. 35/00227/03) se trata de una sociedad que presenta sus liquidaciones como sociedad transparente, que no se ha dado de alta en el IAE y que no acredita la existencia de local alguno, proviniendo sus beneficios de la actividad de arrendamiento y venta de inmuebles. El TEARC desestima el recurso, opinando que la entidad no puede dotar la RIC.

## 7.3. Sociedad que obtiene ingresos por arrendamientos y venta de solares

En la resolución de 31 de octubre de 2005 (R. 35/00350/03), el sujeto pasivo obtiene ingresos procedentes del arrendamiento de fincas rústicas y urbanas y de venta de solares, sin que existan gastos de personal ni se realice actividad agrícola en las fincas rústicas. También ha tributado en el régimen de transparencia fiscal. Igual que en el caso anterior; el TEARC comparte el criterio de la Inspección y rechaza la dotación. En sus fundamentos de Derecho tercero, cuarto y quinto ya incorpora las recientes sentencias del TSJC en el sentido de que sólo los beneficios de las actividades económicas pueden dotar la RIC, y el mismo criterio del TEAC. Por su importancia, transcribimos dichos fundamentos:

**TERCERO:** De acuerdo con el transcrito precepto el beneficio apto para dotar la RIC debe proceder de la realización de una actividad económica. En efecto:

1.- Para los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, expresamente se establece que los rendimientos aptos para dotar la RIC necesariamente deben provenir de "actividades empresariales realizadas mediante establecimientos situados en Canarias", aplicándose el incentivo fiscal en los mismos términos que a las Sociedades (apartado 9 artículo 27 Ley de 19/1994).

2.- Así se deduce de la combinación de los términos "beneficio" y "establecimiento", que figuran en los apartados 1 y 2 del artículo 27. El término "beneficio" modula el de "establecimientos" acotándolo, de tal forma que deja fuera del ámbito operativo del incentivo a aquellos establecimientos que no cierren ciclo mercantil, esto

es cuando las operaciones que realicen no determinen por sí solas rentas. Si a ambos términos se añade la idea de riesgo o sea que la ordenación sea por cuenta propia, que la aporta la sociedad, que es la que tiene personalidad, el establecimiento no, nos encontramos con la definición de actividad económica, tan reiterada en nuestras leyes fiscales (artículos 5.ºs LIVA, 25.º LIRPF y 8.º LHL) “ordenación por cuenta propia de medios de producción y recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes y servicios”.

Por lo demás, así lo tiene declarado El Tribunal Económico-Administrativo Central en cuya resolución de 27 de febrero de 2004, se ha pronunciado en los términos siguientes:

*“Atendiendo a los objetivos que la persigue la figura de la RIC, encuadrada en un bloque de incentivos destinados a “promover actividades generadoras de empleo o que acrecienta la competitividad interior y exterior de las empresas...” y destinada a que “los empresarios... puedan acceder a cotas importantes de ahorro fiscal como contrapartida a su esfuerzo inversor”, tal y como establece la Exposición de Motivos de la Ley 14/1994, ha de concluirse que la norma se refiere a establecimientos en los que se realicen actividades económicas con capacidad para producir el efecto dinamizador de la economía canaria que se pretende incentivar, es decir, a un conjunto organizados para la realización, con cierta autonomía de gestión, de una explotación económica cuya actividad suponga la colocación de un bien o servicio en el mercado, sin que sea suficiente la mera titularidad o tenencia de elementos patrimoniales aislados.*

*La RIC constituye un importante estímulo a la realización en... de actividades económicas que fomenten la creación de riqueza y el desarrollo económico de las Islas, ofreciendo la no tributación de hasta el 90 % de los rendimientos obtenidos por ellas. El acomodo del incentivo fiscal a su finalidad exige que exclusivamente se beneficien de su aplicación las ganancias obtenidas en la realización de actividades económicas, empresariales o profesionales, que supongan la ordenación por cuenta propia de factores productivos para colocar un bien o servicio en el mercado.*

**CUARTO:** En los mismos términos se ha pronunciado la Sala de lo Contencioso Administrativo de Santa Cruz de Tenerife, en sentencia de 11 de febrero de 2005 en la que se dice:

*“En este sentido, se hace preciso acudir a la Ley reguladora y en su espíritu y fin teleológico, la interpretación que cabe es la de que los aludidos beneficios y ganancias deben de provenir de la realización de actividades empresariales no de una mera titularidad de activos. En efecto, el beneficio fiscal está encaminado a premiar el impulso que por medio de la RIC se debe de dar a la actividad económica y a que las ganancias obtenidas en actividades empresariales a su vez se reinviertan”.*

**QUINTO:** Todavía si cabe es más claro el precepto en lo relativo a la materialización de la RIC ya que la inversión debe efectuarse en activos fijos “necesarios para

el desarrollo de actividades empresariales”, (apartado 4 artículo 27 Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias).

De acuerdo con todo lo expuesto debe confirmarse la actuación inspectora en cuanto a la sociedad X, SL, debiendo señalarse que es la propia sociedad la que ha presentado las declaraciones por el Impuesto sobre Sociedades en régimen de transparencia fiscal.

#### **7. 4. Las empresas de promoción inmobiliaria sí realizan actividad económica, aunque no tengan personal**

Mientras que en las dos resoluciones anteriores hemos visto como el TEARC ha rechazado las pretensiones de los contribuyentes de dotar la RIC, no ocurre lo mismo con la tercera resolución que analizamos, la de 27 de octubre de 2005 (R. 38/1308/03 y 38/2799 a 2803/03). El TEARC da la razón al contribuyente en contra de los criterios de la Inspección. Se trata de una entidad que adquiere naves industriales en construcción y que le encarga al propio vendedor que se las termine de construir, vendiéndolas después. No dispone de personal, y subcontrata todos los trabajos a realizar. La Inspección rechaza las dotaciones efectuadas por no realizar una actividad económica, pero el TEARC estima que sí hay tal actividad, la de promoción inmobiliaria, que no necesita acreditar la concurrencia de personal y local independiente, y que por tanto son correctas las dotaciones efectuadas a la RIC.

El criterio no es novedoso, ya que en 2004 se manifestó así el Tribunal en varias resoluciones, pero conviene siempre tenerlo presente en las actuaciones de regularización que efectúe la Inspección.

Sin embargo, no estoy de acuerdo con otro de los asuntos que se trata en la misma resolución y que termina con el rechazo del TEARC de una dotación efectuada por la entidad para prever los costes de finalización de una de las naves transmitidas, que, en mi opinión, por el principio de correlación de ingresos y gastos sí sería deducible, con independencia del carácter que le haya dado la entidad como dotación a la provisión de riesgos.

En el caso de promociones de edificaciones pendientes de finalizar, a la hora de su enajenación hay que contabilizar como ingreso el precio pactado, siempre que haya entrega y puesta a disposición de la finca, y como coste el estimado, con independencia de que se hayan o no ejecutado los trabajos finales. Eso, creo, es lo que ha hecho la entidad, por lo que no entiendo por qué se le rechaza la dotación efectuada.

#### **7. 5. La materialización en inmuebles usados cada vez es más posible**

Otra resolución que acogemos con optimismo es la de 19 de agosto de 2005 (R. 35/03509/02), en la que se admite la materialización en un edificio usado donde se trasladó una empresa de servicios médicos, ya que el TEARC entiende que existió mejora tecnológica. Esta resolución confirma una corriente del Tribunal que comenzó en el año 2004 y que viene admitiendo la materialización en bienes inmuebles usados que aporten una utilidad práctica a la empresa que resulte novedosa. En este caso, la novedad estuvo en la implantación de los servicios de oftalmología, que no podían desarrollarse en el local anti-

guo, y en la posibilidad de incorporar nuevos aparatos médicos. Trascribimos a continuación los fundamentos de derecho segundo y tercero:

*La doctrina poco a poco se ha ido encargando de concretar el concepto de mejora tecnológica, de difícil aprehensión considerando que para ello es necesario cumplir las siguientes condiciones:*

*- El bien usado adquirido debe aportar a la empresa una utilidad práctica que resulte novedosa, esto es que no fuera ya ofrecida por ninguno de los activos que, por cualquier título jurídico, se vinieran utilizando hasta entonces.*

*- La mejora o nueva utilidad conseguida deben ser de tipo cualitativo, consistir en un avance de carácter técnico, en el logro de una ventaja o solución de problemas concretos al servicio de los procedimientos, conocimientos o modos de trabajo empleados, que aumente la calidad y eficiencia de dichos procedimientos, sin que sea suficiente una simple expansión de la actividad.*

*TERCERO: En el caso concreto que aquí nos ocupa, este Tribunal entiende que ha quedado debidamente acreditado el requisito de la mejora tecnológica, habida cuenta de que la entidad reclamante adquirió un bien inmueble -que sustituyó al anterior, un segundo piso en un edificio de vecinos-, que es apto para materializar la RIC, porque ha permitido una complementariedad en la inversión, es decir, no sólo se ha adquirido el local, sino que por sus características particulares ha permitido la realización de inversiones en activos fijos nuevos, como es la instalación de aparatos que utilizan tecnologías de vanguardia en el tratamiento de afecciones —.*

FALLO

*En atención a lo expuesto este Tribunal Económico- Administrativo Regional de Canarias, reunido en Sala, en el día de la fecha, acuerda en*

*ÚNICA instancia ESTIMAR la reclamación y anular la liquidación impugnada.*

## **7. 6. La moratoria turística**

En la resolución de 27 de julio de 2005 (R. 38/1092/03) la Sala de SCT del TEARC aborda una cuestión importante, la de un empresario que adquiere un terreno y realiza todos los trámites y gestiones oportunas para construir un hotel, pero que la moratoria turística se lo impide. La Sala admite que la entidad ha actuado diligentemente, pero concluye que lo cierto es que hasta el presente no ha podido construir el hotel y que la Administración tributaria no tiene porqué arrostrar las consecuencias, aún sin culpa o negligencia del contribuyente, que se deriven de la moratoria turística, y que exija las responsabilidades de la misma a quien le corresponda.

Tampoco admite la materialización en el terreno que no ha podido construirse porque tiene la consideración de activo usado y no se ha acreditado la mejora tecnológica.

No comparto el criterio de la Sala respecto a los efectos de la moratoria turística, a los que es ajeno (y perjudicado) el empresario, y que por tanto deberían solucionarse con criterios menos restrictivos que los aquí expuestos. Su obligación de invertir ha quedado en suspenso, debiéndose arbitrar los mecanismos legales oportunos para que tampoco prescriba la obligación de materializar en el momento que la moratoria ya lo permita. Mientras tanto, al menos la inversión en el terreno debería admitirse como parte integrante del proyecto de construcción que no ha podido ejecutarse.

Trascribimos a continuación las dos conclusiones finales del TEARC:

*En otro orden de cosas, tampoco cabría entender correctamente realizada la materialización únicamente con la inversión que supuso la compra por la reclamante de los terrenos, dado que éstos, al tener la consideración de activos usados, exigirían la acreditación de la mejora tecnológica para poder acogerse el sujeto pasivo a tal beneficio fiscal, lo que no se ha probado en momento alguno.*

*De acuerdo con lo expuesto, la reclamación presentada va a ser desestimada al considerar ésta Sala que la Hacienda Pública no tiene porqué arrostrar las consecuencias que, aún sin culpa o negligencia del sujeto pasivo, suponen el disfrute de un beneficio fiscal sin que resulte cumplida la finalidad para la que se otorgó, todo ello sin perjuicio de que la reclamante, pueda, si así lo estima por conveniente, ejercitar las acciones tendentes a amparar el posible resarcimiento de los perjuicios que tal situación le hubiera podido causar.*

*Este Tribunal Económico Administrativo Regional de Canarias, Sala Desconcentrada de Santa Cruz de Tenerife, reunido en Sala y resolviendo en primera instancia, acuerda DESESTIMAR la presente reclamación confirmando el acto administrativo impugnado.*

### **7. 7. En la materialización indirecta sólo sirven las inversiones realizadas después de la ampliación de capital**

Los casos que se plantean en la resolución 35/00178/03 de 19 de agosto de 2005 son varios, pero voy a analizar sólo uno: el de una matriz que materializa la RIC en el capital social de su filial participada al 100%. La filial ha ido invirtiendo durante los años 1998 y 1999, pero la ampliación se realiza en enero de 1999. La Inspección sólo admite como materialización las inversiones realizadas después de esa fecha, y las del mes de enero de ese mismo año si se prueba la relación causa-efecto, pero no las anteriores. El TEARC desestima el recurso, dando la razón en todo a la Inspección, a pesar de que el contribuyente alega que existe la relación causa-efecto en las inversiones realizadas con anterioridad, máxime cuando se trata de una sociedad participada al 100%.

Sin embargo, en los fundamentos de Derecho nada dice el Tribunal sobre este tema, limitándose a copiar los preceptos que regulan la inversión anticipada —que no es el caso—, y no pronunciándose sobre el fondo de la cuestión, el que la empresa demuestre que existe una relación causa-efecto más allá del período del año en que se realice la ampliación de capital, estricto criterio sugerido por el Informe de la Comisión de diciembre de 2000 y ratificado posteriormente por la DGT.

## 8. Conclusiones

**Primera:** el 31 de diciembre de 2005 era la fecha en que finalizaba el plazo de aplicación de la RIC, pero dos Decisiones Europeas, de enero y diciembre de 2005, han autorizado su prórroga para 2006. Dicha prórroga, lamentablemente, aún no se ha publicado en el BOE, exigiendo que la ley, cuando se publique, tenga efecto retroactivo. Sin embargo, las entidades financieras y las de servicios intragrupos de empresas no podrán dotar la RIC en este año, ya que las autoridades españolas se comprometieron a su exclusión por deseos expresos de la Unión Europea.

**Segunda:** Las bondades de la RIC siguen sin ser apreciadas por la sociedad en general, aunque un reciente estudio de las dos universidades canarias destaca sus efectos positivos para la economía de las Islas y para la creación de empleo.

**Tercera:** El Tribunal Económico Administrativo Central ha matizado que el plazo de la entrada en funcionamiento de las inversiones en que se materializan la RIC no figura en el texto legal, por lo que no hay que ser rigurosos en su determinación, sino exigir que se hayan realizado las inversiones en plazo y que se incorporen al proceso productivo sin interrupciones. Acaba también con una práctica administrativa que entendíamos defectuosa: la de liquidar intereses de demora sobre intereses de demora en las regularizaciones de la RIC.

**Cuarta:** Apreciamos más sombras que luces en las sentencias del TSJC en esta materia, siendo destacable su restrictiva interpretación de los llamados aspectos sustantivos de la RIC en empresarios individuales, que supone la exclusión de una dotación contabilizada una semana después de la presentación de la declaración del IRPF. Sin embargo sí apreciamos su esfuerzo en remarcar la inseguridad jurídica que se ha generado en torno a este instrumento, y en cómo es posible que se sancione al administrado en cuestiones tan interpretables.

**Quinta:** la DGT continúa haciendo una interpretación lógica de los objetivos que se pretenden conseguir con la RIC, propiciando la materialización en bienes inmuebles usados, siempre que aporten una nueva utilidad a la empresa adquirente; y ampliando los casos de instalaciones complejas en que puede aplicarse un mayor plazo en la entrada en funcionamiento.

**Sexta:** la materialización en bienes inmuebles usados cada vez es más posible para el TEARC, siempre que permita una complementariedad en la inversión, esto es, realizar más inversiones en activos fijos nuevos. Sin embargo, con las inversiones que no han podido entrar en funcionamiento por la "moratoria turística" se muestra implacable.

**Séptima:** durante el año 2006 habrá que concretar con la UE y con Madrid en qué términos se prorroga la RIC para el periodo 2007-2013, que vendrá auspiciada sólo por el concepto de ultraperifericidad, al abandonar ya Canarias los parámetros que la convertían en región objetivo uno. Las nuevas Directrices europeas de Ayuda regional condicionarán a la baja los supuestos de materialización, por lo que es necesario abrir el debate lo antes posible para determinar hacia dónde queremos que vaya la RIC. ■

