

REVISTA TÉCNICA TRIBUTARIA



ESTUDIOS



Salvador Miranda Calderón

Joan Pagès i Galtés

Pilar Pascual de Pablo,
Lources Serna Blanco y
Amaia Urkiola Fernández

Miguel Ángel Sánchez Huete

Análisis jurisprudencial
Los derechos fundamentales en la
reciente jurisprudencia tributaria

Documento
Informe de la AEDAF sobre el
Borrador del Plan de Prevención
del Fraude Fiscal



Asociación Española de

Asesores Fiscales



Logic Win Global. Soluciones para Despachos Profesionales.

Logic Win Global, el software que integra aplicaciones, comunicaciones y servicios. Soluciones integradas en el área contable, fiscal, laboral y gestión interna para despachos profesionales.



Logic Control®

ÚLTIMA TECNOLOGÍA EN SOFTWARE

Infórmese: 902 200 246 • www.logiccontrol.es • informa@logiccontrol.es



ESTUDIOS

■ **Crónica de la RIC en 2004**

■ **Salvador Miranda Calderín**

Economista y Dr. en Historia

Delegado Regional del Gabinete de Estudios de la AEDAF

■ **SUMARIO:**

1. Introducción
2. La RIC al servicio de la sociedad canaria
3. El Tribunal Supremo y los resultados extraordinarios
4. La Audiencia Nacional: sí a las dotaciones de los profesionales
5. El TSJC: el revés a los profesionales y la habitualidad en la actividad de arrendamiento
6. El TEAC, los resultados extraordinarios y los ingresos financieros
7. La DGT refuerza sus criterios en 2004 con las consultas vinculantes
8. El TEARC y la RIC en 2004
9. Conclusiones

I. Introducción

Continuando con la redacción de las ya habituales crónicas anuales de la RIC, analizamos los principales acontecimientos relacionados con este incentivo en el recién finalizado año 2004. Ya han comenzado a pronunciarse los Tribunales de Justicia sobre este beneficio fiscal, a la vez que la DGT ha evacuado muchas más consultas que en años precedentes, algunas de ellas con carácter vinculante por aplicación de la nueva Ley General Tributaria. Apreciamos un sentido más didáctico del Tribunal Económico Administrativo Regional en las numerosas resoluciones analizadas; y una evidente preocupación en la opinión pública por los derroteros que se siguen en la materialización.

Dividimos la crónica en siete apartados. El primero, dedicado a un enfoque general sobre el REF y la RIC al servicio de la sociedad canaria. El segundo, tercero y cuarto al análisis, respectivamente, de la jurisprudencia del Tribunal Supremo (TS), de la Audiencia Nacional (AN) y del Tribunal Superior de Justicia de Canarias (TSJC). El quinto para conocer las resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), y los dos siguientes para abordar las numerosas cuestiones tratadas por la Dirección General de Tributos (DGT), y las resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Regional (TEARC).

Dada la amplitud de los temas tratados, prescindo en esta ocasión del análisis de la RIC en la prensa, a la vez que señalo que la legislación aplicable durante todo el año sigue siendo la misma al 1 de enero de 2004.

2. La RIC al servicio de la sociedad canaria

La Reserva para Inversiones en Canarias (RIC) ha sido y es el beneficio tributario más debatido por la sociedad, más combatido por la Administración tributaria y el que más opiniones extremas, a favor y en contra, ha generado entre la batería de medidas económico y fiscales que constituyen el actual marco donde se concretan nuestras peculiaridades geográficas y el acervo histórico de una región con vocación de unir continentes, y que se ha convertido, sin quererlo, en frontera y foco de atracción de otros mundos, otras culturas y otras miserias que distan tan sólo una centena de kilómetros.

Sin la perspectiva histórica es difícil comprender el por qué de un trato fiscal privilegiado, pero los mismos principios que impulsaron a Fernando el Católico a sacrificar las arcas estatales en provecho de la habitabilidad de unos dispersos y aislados peñones atlánticos, siguen hoy vigentes. Incluso, el Estado, la sociedad isleña y sus dirigentes no han sabido captar en los tiempos modernos la clarividencia de dicho Monarca al reservar la costa africana frente al Archipiélago como área de influencia política y de expansión económica natural. Lo que en el s. XV no consiguieron los portugueses y otras potencias emergentes, lo fue logrando la mera desidia, la falta de imaginación política y el volver siempre la espalda a la realidad geográfica de Canarias en el continente africano durante buena parte del s. XX. La pérdida del banco pesquero sahariano y la consolidación marroquí en una región siempre caliente ha limitado, y con creces, nuestros horizontes más cercanos, al tiempo que nos convierte en frontera que “engulle” miserias y anhelos lejanos.

El turismo sigue siendo la principal, y casi única fuente de ingresos, y ha contribuido, junto a la incorporación a la Unión Europea, a alcanzar un nivel de renta inimaginable hace cincuenta años, que nos hace vulnerables para seguir recibiendo ayudas europeas. La inclusión de Canarias dentro de las regiones ultraperiféricas europeas, y el marco de protección que se les quiere brindar, es una magnífica contribución al desarrollo futuro dentro de una UE más amplia y competitiva, pero también con más regiones necesitadas de ayuda estructural. Hasta la actualidad, Canarias siempre se ha beneficiado del principio de solidaridad establecido en las constituciones modernas —que marca, con razón, ese criticado acento pedilón del subvencionado canario actual—, pero quizás nos llegue pronto el tiempo de dar y no de recibir; de contribuir al desarrollo de otras regiones infradotadas, sin esperar la financiación que últimamente hemos disfrutado. Por eso es importante que se conozca nuestro acervo histórico y cultural, sin depender exclusivamente de la protección a las regiones ultraperiféricas, ya que como se sabe, ni estamos tan lejos de las ciudades europeas (a cinco horas en avión), ni nuestro clima es adverso —si salvamos este frío y lluvioso invierno—, sino todo lo contrario, en la sociedad de servicios que nos ha tocado desempeñar.

El estudio encargado por el Gobierno de Canarias a nuestras dos universidades sobre la incidencia de la RIC en la economía del Archipiélago, en el que colaboramos, servirá para desentrañar muchas dudas sobre la bondad o el perjuicio de este poderoso incentivo, pero mientras no finalice y analicemos sus conclusiones, sólo estoy en condiciones de seguir estableciendo las dos etapas diferentes en esta decena de años de aplicación a las que me referí en la Crónica de la RIC en 2003.

A todos nos interesa que el empresario siga invirtiendo y generando creación de empleo, por lo que hay que encontrar alternativas fáciles y expeditas para que lo haga, sin ponerle todo tipo de pegos. En la prensa, casi diariamente, se manifiestan personas y colectivos oponiéndose a la RIC o a la financiación de proyectos determinados con la RIC (como la necesaria infraestructura para potenciar la Justicia, la Gran Marina, etc.), pero dentro de la lógica y necesaria libertad de expresión, también se echa en falta las campañas de divulgación de las asociaciones empresariales y del Gobierno de Canarias sobre las bondades de este incentivo, ¿cuánto se ha invertido en dar a conocer o en explicar sus efectos positivos? Absolutamente nada. La opinión subjetiva del ciudadano de a pie respecto a la RIC es que es un instrumento para los ricos, que encarece el suelo y el precio de la vivienda, y que permite que se ahorren un montón de impuestos. Sólo se conoce en la calle este aspecto del incentivo: que de cada 100 unidades monetarias los empresarios se ahorran 35. Por eso, quizás ha llegado ya el tiempo de redefinir la figura de la RIC en el contexto del Régimen Económico y Fiscal de Canarias: en esta segunda etapa de recesión económica en la que estamos, ya no es un mecanismo que permite al empresario no pagar impuestos si reinvierte los beneficios (la definición clásica), sino también, la filosofía del REF que obliga al empresario a invertir 100 unidades monetarias para ahorrarse solamente 35, es decir, que tiene que invertir tres veces más del importe del beneficio que pretende consolidar. Así sí se entiende que la RIC no fue creada para favorecer al empresario canario, sino para favorecer a la sociedad canaria, a Canarias en mayúsculas. Y no se entiende, desde

luego, cómo inversiones millonarias afectas a la RIC se rechazan por la Administración tributaria, y ahora por el TSJC, por meras formalidades.

La materialización en deuda pública ha seguido siendo el refugio de última hora del empresario, del que se han beneficiado los tres entes públicos emisores, y por ello las emisiones de 2003 y 2004 fueron altamente demandadas: en noviembre de 2004, la cifra de títulos emitidos fue de 62 meuros por parte de la Comunidad Autónoma, 99 del Cabildo de Tenerife y 50 millones de euros del Cabildo de Gran Canaria. La avalancha de peticiones fue superior; incluso, a la de 2003 (en la que por cada cuatro títulos emitidos se demandaron 10, por lo que las empresas tuvieron que regularizar sus impuestos masivamente en los meses de junio y julio de 2004: el sacrificio del Estado para incentivar la economía canaria totalmente desperdiciado por los empresarios canarios).

Las emisiones de deuda pública en 2004 se saldaron con unos porcentajes de prorrateos superiores a los de 2003. A pesar de los 99 millones de euros emitidos por el Cabildo de Tenerife —cifra récord en todas las emisiones aptas para la RIC—, la emisión del Gobierno de Canarias se adjudicó a los suscriptores con un prorrateo del 19% (la demanda quintuplicó la oferta), la del Cabildo de Gran Canaria, con un 22%, y la del Cabildo de Tenerife, con un 44%; de nuevo el sacrificio del Estado en aras al fortalecimiento de nuestra región al gairete!

La materialización en deuda pública de las dotaciones de la RIC era sólo una posibilidad residual que el legislador brindaba al empresario, contribuyendo a la financiación de unos entes locales siempre necesitados de recursos; y no debemos olvidar que la financiación de las corporaciones locales es tanto una de las miserias como una de las mayores realidades del REF: el Estado sacrificaba sus arcas exonerando de impuestos el tráfico de mercancías, mientras los cabildos seculares —no sólo los actuales, sino también los primigenios— creaban más y más impuestos para sostener su economía. Sin embargo, esta posibilidad se ha convertido en principal en los dos últimos años, ¿qué ha ocurrido?: de todo un poco, comodidad y falta de imaginación del empresario, la perenne conflictividad fiscal del incentivo, pero también las escasas posibilidades de inversión que surgen en esta segunda etapa económica. En la prensa he leído interesantes comentarios sobre que la inversión en deuda pública es un disparate, ya que los fondos que se ahorró el empresario, por deseo expreso del legislador para que realizara inversiones, vuelven al sector público para que las corporaciones lo inviertan. Y lógico parece el razonamiento, pero no hemos de olvidar que la suscripción de títulos no ha de hacerse por importe del ahorro fiscal disfrutado, sino por esa cifra multiplicada por tres. Es un esfuerzo inversor del que se benefician las corporaciones locales, obteniendo fondos millonarios a un bajo tipo de interés, beneficios, que nadie negará, se extienden a toda la sociedad canaria.

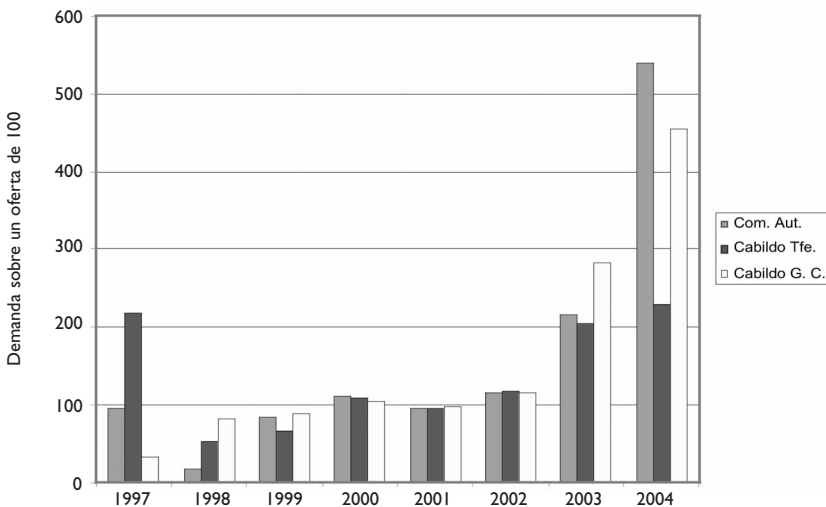
En las emisiones realizadas entre 1997 y 2004, el volumen adjudicado a los empresarios ha alcanzado 898 millones de euros, siendo el Cabildo de Tenerife la primera entidad emisora (356 meuros), seguida de la Comunidad Autónoma (291 meuros) y del Cabildo de Gran Canaria (250 meuros). Si nos hacemos eco de la práctica empresarial de dejar siempre para el último momento la materialización, con estas emisiones se han cubierto parte de las dotaciones efectuadas hasta el año 2000. Hasta ese año, inclusive, las empresas habí-

an dotado 8.100 millones de euros, por lo que el porcentaje que se ha destinado a la deuda pública es ligeramente superior al 10%.

La demanda tan superior a la oferta de deuda pública en los tres últimos años afianza mi criterio de que existen dos RIC diferentes: la de la primera etapa, hasta el 2001, de muy fácil materialización; y la actual, que exige un sacrificio importante por parte del empresario, que no ve otras expectativas de inversión, y que se endeuda cada vez más para cubrir sus obligaciones de materialización.

Aprecio una especial sensibilidad sobre los temas de la RIC por parte de la DGT en 2004, ahora fortalecido su criterio con las consultas vinculantes de la nueva Ley General Tributaria. Muchas de las consultas evacuadas durante el año rompen rígidos esquemas que los asesores no nos atrevíamos a afrontar, posibilitando nuevas fórmulas de inversión. El TEARC, sin ser los tres o cuatro temas conflictivos de siempre, también muestra un aspecto más didáctico y orientador en sus resoluciones, pero es en los altos Tribunales, en la Audiencia Nacional y en el Tribunal Supremo, donde encontramos una mayor clarividencia sobre los asuntos del antiguo FPI y los de la RIC, apelando, cuando el texto legal nada aclara, a la filosofía que motivó al legislador a actualizar constantemente los incentivos del REF. Esperemos que el TSJC se incorpore a esta corriente interpretativa y que entre todos logremos que las dotaciones de la RIC contribuyan al anhelado desarrollo económico de nuestra Región, y que no se evaporen poco a poco por la falta de imaginación empresarial y por la perenne conflictividad tributaria.

Gráfico I.
Emissiones de deuda pública para la materialización de la RIC.
Comparación de la oferta y demanda de títulos de deuda pública para la materialización de la RIC.



Fuente: Organismos emisores. Elaboración propia.

3. El Tribunal Supremo y los resultados extraordinarios

Aún no ha llegado caso alguno de la RIC a debatirse en el TS, pero numerosas son las sentencias en relación con el extinguido FPI. Muchas de ellas son esgrimidas por los Tribunales de Justicia y por el TEAC para resolver cuestiones planteadas respecto a la RIC, ya que la similitud entre ambos incentivos —con las dos o tres matizaciones conocidas— es evidente. El año pasado analizábamos una sentencia importante sobre los resultados extraordinarios, y hoy contamos con la segunda en relación con el mismo tema, por lo que creemos que supondrá un punto de inflexión en la fiscalidad de los resultados extraordinarios y la RIC.

3.1. La segunda sentencia sobre los resultados extraordinarios y el FPI se produjo en diciembre de 2003

En uno de los epígrafes de la “Crónica de la RIC en 2003”, publicada en esta revista en el mes de febrero de 2004 dábamos cuenta de una primera sentencia de este alto Tribunal en relación con los resultados extraordinarios y el FPI. En la actualidad no existe una, sino dos sentencias en el mismo sentido, por lo que el cambio ha de hacerse notar en el futuro próximo. La primera es de la Sala Tercera, Sección Segunda, del Tribunal Supremo, de fecha 21 de junio de 2003. Se trata, como decíamos, de un fallo en relación con el FPI pero, en nuestra opinión, siendo totalmente aplicables las mismas consideraciones a la RIC. Podemos resumirla en que el beneficio extraordinario producido por la venta de un terreno sí es susceptible de acogerse al FPI, a pesar de que en él no se realizaba actividad alguna, ya que se adquirió con beneficios empresariales y, por tanto, para el TS es un activo empresarial.

Como se trataba de un matrimonio que había presentado declaraciones separadas, y la primera sentencia se refería a uno solo de los cónyuges, la segunda no podía tardar mucho. Efectivamente, se produjo el 23 de diciembre de 2003, con un nuevo ponente, pero con los mismos argumentos y resultado final.

El fundamento de Derecho segundo de la segunda sentencia explica el fondo de la cuestión planteada: se trataba de eximir o bonificar la reinversión de beneficios obtenidos por la enajenación de bienes del activo empresarial del sujeto pasivo (nótese la diferencia entre bienes del activo empresarial y bienes afectos a actividades empresariales: los primeros sólo han de estar en el activo, mientras que en los segundos ha de realizarse alguna actividad empresarial), con abstracción de que fuese una sociedad o persona física, ya que todas las normas van en la misma dirección de permitir la ventaja fiscal para la reinversión de beneficios derivados de la enajenación de activos empresariales. Y esto es lo que ocurre en el presente caso, en el que una persona física, que realiza una actividad determinada: la explotación turística de apartamentos, pretende gozar de la reinversión de plusvalías, sin que, según el Abogado del Estado, *acredite, ni siquiera cabe razonablemente presumir, que sean bienes que integran el activo de la explotación empresarial*.

En el apartado C) del fundamento tercero se concretan los hechos y el fondo de la cuestión:

1. El Sr. X, casado en régimen de gananciales, presentó su declaración de IRPF del período 1986, en la modalidad de tributación separada de la de su esposa.
2. La unidad familiar realizó en diciembre de 1986 la transmisión onerosa de un terreno adquirido en 1985, con un incremento de patrimonio de 269 millones de pts.
3. La sociedad de gananciales realizaba la explotación turística de un complejo de apartamentos.
4. A juicio de la Inspección, la dotación del FPI con cargo al incremento referido era improcedente, *ya que las plusvalías obtenidas por las personas físicas por la transmisión de bienes patrimoniales que no sean activo circulante, sean éstos bienes afectos a la actividad empresarial o no, no dan derecho a la dotación del Fondo de Previsión para Inversiones y, por lo tanto, a la exoneración del impuesto.*
5. También, a juicio de la Inspección, el terreno no realizó en ningún momento funciones de activo fijo de la actividad de explotación turística, sin que la manifestación de los obligados tributarios de su intención de edificar un hotel le confiera al terreno la categoría de activo fijo de la explotación turística, y
6. El bien adquirido en 1985 figuraba en la contabilidad como activo fijo afecto a la actividad empresarial.

Con estos ingredientes, el TS es de la opinión de que el análisis de dichos extremos debía hacerse partiendo de que la adquisición del terreno debía considerarse efectuada a costa de la actividad empresarial, sin que hubiera indicios de que pudiera tener origen gratuito. En primer lugar, declara coherente la inclusión del terreno en la contabilidad como activo fijo, por la intención de construir un hotel, aunque en la práctica funcionó como activo circulante, al haberse transformado en efectivo a consecuencia de una operación legítima; y en segundo lugar, manifiesta que el art. 50 del Texto Refundido aplicable sólo exigía que la dotación procediese de los beneficios de la actividad empresarial. Condición que da por cumplida en el presente caso.

Un nuevo argumento, pues, se añade a nuestro tradicional discurso de que el beneficio contable engloba cualquier tipo de resultados que se produzcan en una empresa, el del TS de considerar que un activo es empresarial si ha sido adquirido con fondos empresariales, con independencia de que en él se realice o no una actividad determinada en el momento de la enajenación.

Con este criterio de tan alto Tribunal, las resoluciones del TEARC creemos que han de ser otras; y no nos vale el argumento de que se trata del FPI, ya que en muchas, resoluciones se ha considerado previamente que ambos incentivos fiscales tienen muchos elementos comunes. En una materia tan poco regulada como la RIC, el criterio expresado por el TS en relación con el FPI de que los activos están afectos a una actividad empresarial si han sido adquiridos con fondos empresariales debe sentar precedentes.

4. La Audiencia Nacional: sí a las dotaciones de los profesionales

En el año 2003 se pronunciaron por primera vez los Tribunales de Justicia sobre las dotaciones de las actividades profesionales: el TSJC negando la posibilidad, y creando gran desconcierto en el colectivo, y posteriormente, en 2004, la AN, reafirmandose en una cuestión que entendía plenamente resuelta por el TS en relación con el FPI. A results de este fallo, los profesionales no sólo pueden dotar la RIC desde 1999, sino que lo han podido hacer desde 1994, a pesar de la reiterada negativa de la Inspección de los Tributos, del TEARC y la DGT.

La sentencia es de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Segunda, de la Audiencia Nacional, de fecha 6 de abril de 2004 (recurso nº 0844/2001) y basa sus fundamentos jurídicos en la sentencia del TS de 24 de enero de 2000, que llega a la conclusión de que existe una total equiparación de los profesionales y de los empresarios a efectos de los estímulos e incentivos a la inversión, sin que exista motivo alguno para negarles el acceso al régimen del FPI, por lo que los profesionales con residencia en Canarias podrán acogerse al FPI. Terminaba el TS apostillando que la no aceptación de esta tesis implicaría una evidente vulneración del principio constitucional de igualdad ante la Ley.

Estos dos argumentos, la equiparación total de profesionales y empresarios a efectos de los estímulos a la inversión, y la vulneración del principio de igualdad ante la Ley, son extrapolados por la AN a la RIC con idénticos resultados a los que llegó el TS en el año 2000, añadiendo, además, que las interpretaciones histórica, sistemática y teleológica del Régimen Económico y Fiscal de Canarias respaldan la posibilidad de extender los beneficios de la RIC a los profesionales.

Tanto esta sentencia de la AN de 6 de abril de 2004, como la del TS de 24 de enero de 2000, a la que hace referencia, deben formar parte del día a día de los asesores fiscales y profesionales del derecho tributario a la hora de soslayar cualquier dificultad en el marco de los incentivos fiscales del REF de Canarias, y cuanto más arriba esté el Tribunal, vemos con agrado, que más se tiene en cuenta el peso importante de la Historia en la configuración actual del REF.

Marcan ambas un hito en la interpretación de nuestra fiscalidad y ratifican mi pensamiento de que no se pueden resolver aisladamente las múltiples cuestiones que se plantean en la lectura del art. 27 sin tener en cuenta la filosofía con la que se creó el incentivo, y la imperiosa necesidad de una fiscalidad diferenciada para una región diferente.

5. El TSJC: el revés a los profesionales, la habitualidad en la actividad de arrendamiento y el duro tratamiento de los aspectos formales

Creo que no ha entrado con buen pie, dicho con todo respeto, el TSJC en la interpretación de la RIC. Su criterio respecto a los profesionales ha sido efímero, al pronunciarse la AN en otro sentido, como vimos anteriormente, y no ha profundizado lo suficiente en la otra cuestión de fondo que se le planteaba, la actividad de arrendamiento, añadiendo la nota de habitualidad, pero sin aclarar definitivamente los requisitos que hay que cumplir

para que dicha actividad se considere económica. Tratamos ambos pronunciamientos por separado, para adentrarnos luego en el sorprendente tratamiento dado a los requisitos formales. Otras materias relacionadas con la RIC (recurso cameral, inmuebles usados, bonificación a la exportación, etc.) han sido también debatidas en este Tribunal, pero sin tanto calado como las que exponemos a continuación.

5.1. Los profesionales

Con la aplicación de la nueva Ley del IRPF en 1999 y la consulta vinculante de la DGT de 8 de marzo de 2000, la dotación de la RIC por parte de los profesionales fue pacífica durante varios años, sonando la alarma de nuevo en marzo de 2003. Esta vez era el TSJC, en su sala de Santa Cruz de Tenerife, resolución de 20 de marzo de 2003 al recurso 856/00, sentencia nº 233, el que generaba la más absoluta confusión en esta materia. Juzgaba las dotaciones efectuadas por un profesional a la RIC en los ejercicios comprendidos entre 1994 y 1997, por tanto, en vigor la ley antigua del IRPF, pero el magistrado vio tan claros los argumentos para rechazar la dotación que, incluso, se adentró en el ámbito de la nueva Ley del IRPF de 1998 —cuestión que nadie le pidió— para extrapolar los mismos considerandos y afirmar con rotundidad que se daban las mismas circunstancias que en la ley anterior y, por tanto, ¡los profesionales tampoco podían dotar la RIC a partir de 1999!

El magistrado se basaba para rechazar la dotación a los profesionales en tres aspectos que entresacamos de su fundamento de derecho segundo, pero que transcribimos literalmente:

Que el ánimo del legislador (en la Ley 19/1994) no fue otro que el de excluir de la aplicación del régimen de deducción por inversiones a las actividades profesionales.

Que la normativa de la Ley 19/1994 no podía ser eliminada por mor de la equiparación del régimen de actividades profesionales y empresariales que se advierte en la Ley 40/1998, de 9 de diciembre del IRPF, cuando en su art. 55.2 permite a los contribuyentes por dicho impuesto que ejerzan actividades económicas (concepto que engloba las actividades empresariales y profesionales) efectuar la correspondiente deducción mediante la aplicación de los incentivos y estímulos a la inversión empresarial fijados por el Impuesto sobre Sociedades.

Que es de añadir igualmente que no parece tampoco sea inconciliable la pervivencia del texto del art. 27.9 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, después de la promulgación de la Ley del IRPF de 9 de diciembre de 1998, cuyo art. 55.2 equipara las actividades empresariales y las profesionales bajo la denominación común de “actividades económicas”, toda vez que la Ley 19/1994, de 6 de julio, ha quedado, como normativa especial, preservada en su vigencia, en lo que concierne al IRPF, por la Disposición derogatoria única 2ª, 8 de la Ley 40/1998.

He de reconocer que tardamos bastante tiempo en saber de esta sentencia, y cuando fuimos a comentarla al delegado especial de la AEAT en Canarias ya había la Inspección de los tributos encargado un informe a sus servicios jurídicos, pero todo, afortunadamente, quedó en agua de borrajas, ya que, como mandada a encargar, el 6 de abril de 2004, un año y un mes después de la sentencia del TSJC, llegaba la definitiva sentencia de la AN

sobre un caso similar: el de un profesional que en 1994 había dotado la RIC, y que consideró ajustada a Derecho.

5.2. La habitualidad en la actividad de arrendamiento

La cuestión que se plantea en la sentencia del TSJC de 11 de mayo de 2004 es la de una entidad que materializa su dotación de la RIC en un local comercial que es posteriormente arrendado, no admitiéndola previamente el TEARC porque no se desarrollaba una actividad económica. En el objeto social se incluye el arrendamiento, pero el TSJC se cuestiona si es suficiente o no, ya que el art. 27 prevé esa modalidad de utilización de los activos, pero siempre que el sujeto pasivo se dedique a través de una explotación económica al arrendamiento.

Explica el TSJC que la parte actora no ha probado que los arrendamientos sean objeto de explotación económica —cuestión que hemos visto en todos los planteamientos realizados por el TEARC y que compartimos— y que tampoco ha contado con un local exclusivamente dedicado a esta actividad ni con una persona empleada. Con esos argumentos hubiese sido suficiente para desestimar el recurso, pero añade algo más que siembra nuevas dudas al respecto: que tampoco *ha demostrado que constituyan desarrollo habitual de su actividad empresarial*. Incide de nuevo en la habitualidad al decir que en los ejercicios de 1996 a 1999 el arrendador no aparece con el carácter de explotación económica habitual. Esta “habitualidad”, no contemplada en el art. 27 de la Ley 19/1994, ni requerida hasta ahora por la Administración tributaria, el TEARC o la DGT, se convierte en el nuevo caballo de batalla para defender la correcta materialización de las dotaciones en bienes inmuebles dedicados al alquiler.

A ella se ha referido el profesor Sánchez Blázquez en un reciente y excelente artículo publicado en el nº 9 de la revista Hacienda canaria, en el que comenta esta sentencia. Dice que una interpretación literal del art. 27 *permite concluir que la materialización de la RIC en bienes posteriormente arrendados sería admisible en la medida en que dicho arrendamiento constituyera una actividad empresarial o una explotación económica. Así lo hace acertadamente de modo inicial el TSJC...*, aunque introduce la necesidad de concurrencia en aquellas de la nota de habitualidad, lo que hubiera requerido una explicación adicional.

Matiza Sánchez que la sentencia introduce el elemento de la habitualidad en el arrendamiento como algo necesario para que pueda estarse en presencia de una actividad empresarial, a pesar de no figurar en el art. 27, y sin que el Tribunal justifique el motivo por el que lo introduce. Aún en el caso de que así fuera, continúa, debería precisarse el sentido en el que debiera entenderse la misma, puesto que podría predicarse en lo relativo a la extensión en el tiempo o a la intensidad en el ejercicio de la actividad.

Compartimos la opinión del profesor y creo que lejos de servir de clarificación en materia tan conflictiva, el primer pronunciamiento del TSJC en relación con la actividad de arrendamiento y la RIC aporta más sombras que luces, añadiendo la indeterminación del concepto *habitualidad*. Siempre habrá un momento, el inicial, en que no se cumpla la habitualidad, pero a partir de ese instante somos de la opinión de que la actividad de arrendamiento, cumpliendo con los requisitos de local y empleado, permite la validez de la materialización de las dotaciones en inmuebles afectos a esa nueva actividad.

Con el análisis y comentarios que hemos hecho en estos apartados sólo puede desprenderse una conclusión cabal: la materialización de la RIC en inmuebles destinados al arrendamiento es en la actualidad, y seguirá siéndolo en el futuro, una operación con alto riesgo fiscal. Mientras los Tribunales de Justicia no aclaren mejor si es suficiente o no contar con el local y la persona contratada a jornada completa, ni los empresarios, ni los profesionales del asesoramiento tributario sabremos a qué atenernos. Es una pena, que el TSJC no haya aclarado definitivamente la cuestión.

5.3. Los aspectos formales

El TSJC ha comenzado a pronunciarse respecto a los considerados requisitos formales sustanciales de la RIC, y lo ha hecho con efectos demoledores para el contribuyente: el hecho de no haber dotado la RIC en contabilidad, aunque se haya presentado la declaración del IRPF o del IS en plazo y se haya materializado correctamente significa la exclusión de la dotación efectuada (Sentencia 845 de 26 de octubre de 2004, Sala de Santa Cruz de Tenerife). Aún más grave es la afirmación del TSJC en otra sentencia: aunque se presente la declaración en plazo con la dotación de la RIC, si se contabiliza la aplicación del resultado después del plazo de prestación, se incumple la normativa y se excluye la dotación realizada, aunque se compruebe que haya sido invertida correctamente (Sentencia 864 de 29 de octubre de 2004, Sala de Santa Cruz de Tenerife). En el caso debatido, el asiento se había efectuado el 31 de diciembre, en vez del 20 de junio, esto es, en el mismo ejercicio, ¡y no olvidemos que el contribuyente había presentado la declaración en plazo!

En una tercera sentencia, también de la Sala de Santa Cruz de Tenerife (nº 789, de 30 de septiembre de 2004) se rechaza también la dotación en su día efectuada, con independencia que estuviese o no correctamente materializada, porque en la sucesión empresarial realizada, la nueva empresa dejó de señalar en los balances la RIC dotada por la primera empresa.

En estos tres casos relacionados con los aspectos formales reconozco que los contribuyentes no han cumplido lo especificado en los distintos apartados del art. 27, siendo merecedores de una sanción, pero en mi opinión, sin que se les tenga que excluir de los beneficios de la RIC, máxime si han efectuado correctamente las inversiones y si han presentado en plazo las correspondientes declaraciones.

6. El TEAC, los resultados extraordinarios y los ingresos financieros

Los recursos que han llegado al Tribunal Económico Administrativo Central en relación con la RIC se han saldado con el mismo criterio previamente expresado por la Administración tributaria y por el Tribunal Económico Administrativo Regional. Así ha ocurrido con los resultados extraordinarios y los ingresos financieros.

6.1. Los resultados extraordinarios

El 27 de febrero de 2004 se produce la primera resolución que conocemos del TEAC sobre los resultados extraordinarios (resolución nº 00/1879/2003). En lo que ahora nos interesa, se

trata de una sociedad que para financiar la actividad de promoción de naves industriales enajena parte de un terreno, obteniendo una plusvalía. Con la misma, dotó la RIC.

El TEAC dice en uno de los fundamentos de Derecho (el cuarto), después de copiar todo el art. 27 en el tercero, y la Exposición de motivos de la Ley 14/1994, que 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 y profesionales, que supongan la ordenación por cuenta propia de factores productivos para colocar un bien o servicio de mercado, ..., debiendo quedar fuera... los beneficios que procedan de la mera titularidad de activos que no estén relacionados con el desarrollo de las mencionadas actividades económicas.*

Y, en el caso concreto de la venta de los terrenos urbanizados que hizo la entidad, no considera que se den tales predicamentos, sin argumentar razón específica alguna, ya que el propio contribuyente reconocía que la venta de las parcelas no constituía actividad económica, desestimando el recurso.

6.2 Los ingresos financieros

En la misma resolución se analiza la posibilidad de dotar la RIC con ingresos financieros obtenidos por la entidad. Se trata de una entidad que realiza varias actividades: venta de terrenos, captación y venta de aguas, y venta de materiales residuales, obteniendo, además, desde hace más de veinte años, ingresos financieros por letras del tesoro, deuda pública, obligaciones y bonos.

El TEAC ratifica el criterio del TEARC de que con los intereses generados no puede dotarse la RIC. Y lo fundamenta en que son rentas pasivas, que no proceden de ninguna actividad económica realizada por establecimientos situados en Canarias; y que son mantenidos por el contribuyente durante un período de tiempo que sobrepasa la colocación de excedentes de tesorería.

Con esta resolución, el TEAC se suma al criterio reiteradamente manifestado por el TEARC y la DGT de que los ingresos financieros generados por inversiones financieras permanentes no sirven para dotar la RIC. Sólo se pueden beneficiar de la reducción los rendimientos de excedentes de tesorería colocados a corto plazo (máximo un año) y aquellas inversiones permanentes que se entiendan relacionadas con la actividad económica. Entre estas últimas se consideran la participación en filiales en las que la matriz presta funciones de dirección, gestión y control.

7. La DGT refuerza sus criterios en 2004 con las consultas vinculantes

Durante el año 2004 la DGT ha confirmado, una vez más, su sensible criterio respecto a la RIC. Ha tratado más cuestiones que en años precedentes, y algunas de ellas se ven reforzadas por el carácter vinculante de las consultas por aplicación de la nueva Ley General Tributaria. La temática tratada es de todo tipo, y al ser tan extensa hemos clasificado primero las que afectan a la dotación, para seguir con la materialización y la regularización.

7.1. Los grupos de sociedades

En la consulta de 3 de marzo de 2004 (0470-04), la DGT insiste en su criterio restrictivo respecto a los grupos de sociedades. Se plantea el caso de una sociedad cabeza de un grupo de sociedades, que realiza todas las compras que posteriormente vende a las filiales, así como todas las inversiones, que son utilizadas por estas últimas. Expresa que la cesión por parte de la consultante del uso de los bienes en que se materialice la RIC a sus filiales, si tiene lugar dentro del plazo de cinco años o de su vida útil si fuera inferior; supondrá un incumplimiento del requisito de permanencia.

7.2. La actividad de arrendamiento

En dos contestaciones de 16 de abril de 2004 (nº 1004-04 y 1005-04) y en otra de 14 de septiembre de 2004 (1690-04) vuelve a referirse a los requisitos exigidos por el art. 25.2 de la Ley del IRPF para que la actividad de arrendamientos se considere actividad económica: *por consiguiente, hay que entender, también a estos efectos, que la actividad de arrendamiento se considerará una actividad empresarial cuando, tal y como establece el artículo 25.2 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del IRPF y otras Normas Tributarias, para su desarrollo se cuente, al menos, con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la misma y con una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.*

En la primera de las consultas también contempla una posibilidad respecto a una práctica que se está realizando en la actualidad: las empresas de promoción inmobiliaria, que al no poder vender todos sus productos pasan a ofrecerlos en alquiler. Estos inmuebles figuraban en la contabilidad de la entidad como existencias comerciales, pasando ahora a ser considerados como inmovilizado material. La materialización de la RIC en estos inmuebles es válida para la DGT —opinión que compartimos— siempre que se cumpla con el artículo 25.2 del TRLIRPF (local más empleado).

En la segunda consulta se trata de una empresa cementera que tiene pensado construir naves industriales en un terreno de su propiedad para destinarlas al arrendamiento. La DGT contesta que el arrendamiento se considerará una actividad económica, y, por tanto, será válida la materialización en las naves para alquilar, siempre que se cuente con el local exclusivo y la persona empleada a jornada completa para su gestión.

Y en la tercera, ante la pregunta de un farmacéutico que tiene la intención de constituir una sociedad que se dedique al arrendamiento, afirma que en virtud de una interpretación sistemática de la norma tributaria, *hay que entender que la actividad de arrendamiento se considerará una actividad económica cuando, tal y como establece el artículo 25.2..., para su desarrollo se cuente, al menos, con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la misma y con una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.*

Confirma pues, la DGT en el año 2004, su criterio anterior de que cumpliéndose los requisitos del art. 25.2 del TRLIRPF por parte del arrendador, la actividad de arrendamiento se considera actividad económica. Y esta reafirmación es importante, ya que el TEARC no ha mantenido siempre la misma opinión.

Otra cuestión notable aclarada por la DGT en consulta vinculante (V0224-04) de 25 de octubre de 2004 es la vinculación entre arrendador y arrendatario. Sabemos que el párrafo tercero del punto 5 del art. 27 señala que: *Los sujetos pasivos que se dediquen, al arrendamiento o cesión a terceros para su uso de activos fijos podrán disfrutar del régimen de la reserva para inversiones, siempre que no exista vinculación, directa o indirecta, con los arrendatarios o cesionarios de dichos bienes ni se trate de operaciones de arrendamiento financiero*, pero siempre pensé que la vinculación que el legislador prohibía expresamente es la que se da entre quien ha dotado la RIC, y quiere materializarla, y el arrendatario. Y que no era presupuesto suficiente para que la materialización no fuese válida que, sencillamente, existiese vinculación entre arrendador y arrendatario, sino que habría que atender al fondo de la cuestión.

En el caso más sencillo poco hay que objetar: empresario que dota la RIC y la materializa en un inmueble que arrienda a su cónyuge; o entidad que adquiere un local y se lo alquila a un socio. En ambos existe la vinculación que ha querido excluir el legislador; pero ¿qué ocurre en la materialización indirecta?: un grupo de empresarios materializa en títulos de una entidad que invierte el capital en una edificación para arrendar como actividad empresarial a terceros. En mi opinión, en esta casuística pueden darse dos casos diferentes:

- a) Que exista vinculación previa entre quienes han materializado la RIC y la entidad que absorbe los fondos. En este caso habrá que arrendar el inmueble a personas que no estén vinculadas con la entidad arrendadora para que la materialización sea apta.
- b) Que no exista vinculación previa. En este caso, los inversores RIC son exclusivamente socios de la entidad en tanto en cuanto sólo quieren materializar sus dotaciones. La sociedad construye el inmueble y lo alquila a persona vinculada, pero esta vinculación no ha de perjudicar a quienes dotaron la RIC. Así se amplía el horizonte de las posibilidades de la materialización indirecta, posibilitando la financiación de edificios de entes públicos con capital privado a través de filiales.

En el convencimiento de que el legislador sólo había querido excluir los arrendamientos en que existiese una previa vinculación entre los que dotan la RIC y el arrendatario, redactamos una consulta para la ULPGC. El tema ya lo habíamos expuesto anteriormente: se trataba de financiar un edificio, para lo que la Universidad constituía una sociedad aportando el terreno y ampliaba el capital para absorber los fondos RIC. Una vez terminado, el inmueble es alquilado como actividad económica a la propia Universidad. Existe, por supuesto, vinculación entre la sociedad filial constituida y la Universidad, pero no con carácter previo a esta operación entre los que han dotado la RIC y la ULPGC.

Así lo ha afirmado la DGT en la contestación vinculante señalada: la relación de vinculación a tener en cuenta es la que pudiera existir entre los que materializan la RIC y la Universidad, que a priori no existe:

Por último, el artículo 27.5 de la Ley 19/1994 exige que, en caso de realizarse la actividad de arrendamiento, no exista vinculación con los arrendatarios o cesionarios de dichos bienes. La relación de vinculación referida es la que podría existir entre aquellos que estén materializando la RIC y el arrendatario de los bienes. En concreto, en el supuesto planteado, la relación de vinculación a tener en cuenta es la que, en su caso, pudiera existir entre los terceros que materializan la RIC y la entidad

consultante. Puesto que no parece existir dicha relación de vinculación, la operación planteada podrá considerarse apta para materializar la RIC, teniendo en cuenta todo lo expuesto y siempre que se cumplan los demás requisitos previstos en el artículo 27 de la Ley 19/1994.

7.3. Los resultados extraordinarios

El 15 de abril de 2004 la DGT contesta la consulta 0987-04, relacionada con las actividades de promoción de terrenos y de edificaciones, en el sentido de que el resultado obtenido en ellas sí es susceptible de dotar la RIC. Sin embargo, si profundizamos en su texto, hallamos también el criterio de la DGT en relación con los beneficios extraordinarios obtenidos en la enajenación del inmovilizado: se podrán acoger a la RIC siempre que los activos estén relacionados con el desarrollo de actividades económicas, debiendo quedar fuera los beneficios que procedan de la mera titularidad de activos que no lo estén:

Según los datos aportados en su escrito, la consultante realiza actividades económicas de promoción de edificaciones y de promoción de terrenos, junto con otras actividades. De acuerdo con los criterios anteriormente apuntados, para poder aplicar el régimen contemplado en el artículo 27 de la Ley 19/1994 será exigible que los resultados, ordinarios o extraordinarios, obtenidos en las transmisiones a que se refiere el escrito de consulta procedan de activos que guarden relación con el desarrollo de las actividades de promoción de terrenos y edificaciones, o con otras actividades económicas desarrolladas por la consultante.

7.4. Los ingresos financieros

En un tema tan conflictivo y conocido como los ingresos financieros, queremos destacar como positivo el criterio de la DGT en relación con los dividendos obtenidos de filiales: la sociedad dominante, que realiza funciones de dirección, gestión y control de las entidades participadas, puede dotar la RIC con los dividendos obtenidos por sus filiales. Así se señala en la contestación de 14 de octubre de 2003 a la consulta nº 1634-03, criterio importante, ya que aclara una cuestión que también podía devenir en conflictiva, ante la reiterada negativa de la Administración tributaria y del TEARC a que los resultados financieros obtenidos a más de un año puedan destinarse a la dotación de la RIC.

7.5. La compensación de pérdidas

No podemos decir que la DGT haya sido cicatera en la interpretación de este incentivo fiscal, más bien lo contrario, resolviendo cuestiones conflictivas con planteamientos que aluden a la filosofía del REF. Sin embargo, en esta ocasión, no coincidimos con su planteamiento. La cuestión que no resolvió el TEARC en la resolución de 29 de junio de 2004 (apartado 7.g de este artículo), la resuelve la DGT en contestación de 14 de septiembre de 2004: el cambio del conjunto de reservas por el de fondos propios es aplicable al cálculo de la dotación de la RIC solamente a partir del ejercicio 2003:

Como se expuso anteriormente, hasta la modificación introducida por Ley 53/2002, el elemento de comparación era el nivel total de reservas, lo que impedía toda disminución de las partidas de reservas, aun cuando se destinasen a compensar resultados negativos de ejercicios anteriores y, por tanto, no se traducían en una disminución del nivel total de los mencionados fondos propios.

El cambio realizado consiste en eliminar la referencia al nivel del conjunto de reservas para fijar la cautela en el nivel de los fondos propios, de forma que no se impidan movimientos entre las partidas que las integran, sino tan solo los que suponen una disminución de la cifra total de recursos propios.

Con este criterio, claro está que la DGT interpreta los cambios legislativos no como una aclaración, que es lo que estimamos, sino como una novedad.

7.6. Los dividendos

En la consulta de 14 de abril de 2004 (nº 0963-04), la sociedad que la plantea es de la Península, que quiere dotar la RIC con los beneficios obtenidos en Canarias, pero a su vez, repartir dividendos con los beneficios generados fuera de ella, en una cantidad muy superior al de la RIC, ¿cómo afecta el reparto a la dotación de la RIC? Mi criterio es el de dividir en dos los resultados: los obtenidos dentro y fuera de Canarias, y ver qué parte de ellos se quiere repartir. Respecto a los primeros sólo restaríamos la parte proporcional de dotación a la reserva legal y como no se va a repartir cantidad alguna de dividendos, nada más. Aún siendo más estrictos (y también más prudentes), aconsejaríamos restar la parte proporcional de dividendos que se quiera repartir del resultado global obtenido. Maticemos el planteamiento con un ejemplo:

• beneficio generado en Canarias	200
• beneficio generado en la Península	800
• reparto de dividendos	400 (40% del beneficio total)
• cálculo de la RIC:	$0,9(200-80-RL-I)$

Siendo $80 = 0,4$ de dividendos sobre 200

RL = parte proporcional de la dotación a la reserva legal

I = parte proporcional del impuesto sobre beneficios

Sin embargo, en la contestación a dicha consulta, la DGT dice que *en este punto la norma no distingue entre categorías de fondos propios, según que procedan o no de beneficios obtenidos en territorio insular canario, por lo que la limitación ha de entenderse en relación con el conjunto de los citados fondos propios, de tal forma que los dividendos a que se refiere el escrito de consulta habrán de ser tenidos en consideración a los efectos previstos en el último párrafo del apartado 2 del artículo 27 de la Ley 19/1994.*

Siguiendo con el ejemplo arriba planteado, con el criterio de la DGT no podríamos dotar la RIC con cantidad alguna, lo que creo va contra el espíritu del legislador de incentivar la inversión en Canarias:

- cálculo de la RIC según la DGT: $0,9 (200-400) = 0$

Este tipo de consultas, mal planteadas por el contribuyente, o sin especificar los efectos que pueden darse en las posibilidades teóricas existentes sólo consiguen complicar más las cuestiones y generar nuevas controversias con la Inspección de los Tributos, que tiene así nuevos argumentos para rechazar lo que por lógica sería irrechazable.

7.7. El plazo de materialización

En la consulta de 24 de marzo de 2004 (0728-04), la DGT considera que no hay excepciones para el plazo de entrega de una edificación por parte del constructor. El consultante firmó un contrato de compraventa para adquirir un inmueble en construcción, cuya escritura y entrega del edificio debía realizarse en una fecha, pero por problemas de la constructora la fecha se retrasó. La DGT se muestra inflexible, argumentando que la Ley 19/1994 no contempla excepción alguna que permita prorrogar el plazo por circunstancias no imputables al contribuyente.

7.8. Los contratos de arrendamiento con opción a compra

En los contratos de arrendamiento con opción de compra, el arrendador no puede disfrutar de la posibilidad de afectar dicho bien a la materialización de la RIC, sino el arrendatario. Este criterio ha sido recientemente refrendado por la DGT en consulta de 3 de marzo de 2004 (nº 0471-04), en que la entidad consultante tiene suscrito desde mediados de 2002 un contrato de arrendamiento con opción de compra sobre una nave industrial, en que la arrendadora es la entidad promotora de la misma, y se plantea la posibilidad de ejercitar la opción de compra en el año 2003. La DGT responde que sí será materialización válida de la RIC, precisando que en el contrato de opción de compra no debe existir duda razonable de que vaya a ejercitarse, y que el activo se entenderá adquirido en el momento en que se ejercite la opción de compra:

La norma transcrita no impide que la adquisición de activos tenga lugar en virtud de contratos de arrendamiento con opción de compra. No obstante, será exigible que por las condiciones del contrato no existan dudas de que se va a ejercitar dicha opción, lo que tendrá lugar cuando su importe sea inferior a la cantidad resultante de minorar el precio de adquisición o coste de producción del bien en la suma de las cuotas de amortización máximas que corresponderían al mismo dentro del tiempo de duración de la cesión. Cumpliéndose estos requisitos el activo se entenderá adquirido, a efectos de la RIC, en el momento en el que se ejercite la opción de compra.

A pesar de la afirmación, encontramos un argumento incongruente en la contestación de la consulta: si el momento de adquisición es cuando se ejercita la opción de compra, para qué se refiere entonces la DGT a que por las condiciones del contrato no existan dudas de que se va a ejercitar la opción de compra. Parece que en una primera instancia se inclina por considerar que el momento de la adquisición es el de la firma de la opción de compra —criterio más lógico—, aunque al final se inclina por la fecha en que se ejercita la opción.

En consulta de 10 de septiembre de 2004 (nº 1707-04) se produce la rectificación. No sabemos si a instancias de la empresa o de la propia DGT, al reconocer la incongruencia de la afirmación anterior: En esta ocasión, responde que el activo se entenderá adquirido

a efectos de la RIC en la fecha de celebración del contrato, por un importe igual al valor al contado del elemento. Este criterio sí nos parece correcto: en los contratos de arrendamiento con opción a compra, si no existen dudas razonables de que va a ejercitarse la opción, servirá como materialización el importe del bien arrendado. Si en el plazo de la opción, ésta no se lleva a cabo hay un incumplimiento de la normativa aplicable y por tanto habrá que regularizar la RIC. Hemos subrayado la parte del texto que cambia respecto a la primera consulta evacuada.

La norma transcrita no impide que la adquisición de activos tenga lugar en virtud de contratos de arrendamiento con opción de compra. No obstante, será exigible que por las condiciones del contrato no existan dudas de que se va a ejercitar dicha opción, lo que tendrá lugar cuando su importe sea inferior a la cantidad resultante de minorar el precio de adquisición o coste de producción del bien en la suma de las cuotas de amortización máximas que corresponderían al mismo dentro del tiempo de duración de la cesión. Cumpliéndose estos requisitos el activo se entenderá adquirido, a efectos de la RIC, en la fecha de celebración del contrato, por un importe igual al valor al contado del elemento. Los efectos de la reinversión estarán condicionados, con carácter resolutorio, al ejercicio de la opción de compra, siempre que concurra el resto de exigencias previstas en la norma.

7.9. La permanencia de las inversiones

La DGT ha manifestado su opinión sobre una práctica asidua en 2003 y 2004: la disolución de sociedades transparentes a través de la disposición transitoria segunda de la Ley 46/2002. A pesar del régimen fiscal beneficioso que incentivaba su disolución, el legislador se olvidó una vez más de la existencia de la RIC y nada dijo al respecto. Si una sociedad que ha dotado la RIC se disuelve, incumple con el periodo de permanencia de los activos en que se haya materializado, por lo que hay que regularizar la dotación efectuada. Así lo vimos los asesores fiscales en su momento, aconsejando solamente disolver aquellas sociedades que no habían dotado RIC o que ya habían cumplido con el periodo de permanencia en funcionamiento de los activos.

En la contestación de 15 de abril de 2004 (0986-04) la DGT opinó igual: tanto la transmisión a los socios de los activos en que se materializó la dotación antes de los cinco años de obligada permanencia, como la imposibilidad de cumplir con los compromisos de inversión asumidos con las dotaciones al disolverse la entidad, son motivos de incumplimiento.

7.10. La sustitución de las inversiones

El 18 de marzo de 2004 (consulta 0675-04), la DGT manifiesta que también es válida la sustitución de un inmueble antes de los 5 años si se reinvierte el importe de la enajenación en el mismo ejercicio en otro activo fijo. Nos preocupaba este tema y no me había atrevido a afirmar con anterioridad que la sustitución de bienes inmuebles era posible, ya que mi criterio siempre ha estado ligado a la obsolescencia tecnológica de los elementos más afectados por ella: equipos informáticos, maquinaria, incluso vehículos industriales; que en un momento determinado es más rentable prescindir de ellos y adquirir lo último que ofrezca el mercado. Por ello aconsejamos, aún hoy, no sustituir inmuebles por otros a la primera de cambio, sino por una razón lógica desde el punto de vista empresarial, ya que

incluso en la consulta que se plantea a la DGT se especifica que se hace por razones de operatividad:

La consultante se plantea la posibilidad de sustituir un bien inmueble en el que materializó la RIC, por otro, antes de completar el período de cinco años previsto por el art. 27 de la Ley 19/1994, por razones de operatividad empresarial.

...La finalidad de esta norma es clara, al vincular la inversión de modo duradero o incluso permanente a la actividad productiva. Ahora bien, no cabe desconocer que en ciertas ocasiones, aun no habiendo terminado la vida útil de los activos, las condiciones del mercado o las necesidades de la actividad productiva aconsejan su sustitución por otros activos que, cumpliendo, una función análoga, se adaptan mejor a las nuevas circunstancias.

Así, una interpretación finalista e integradora de la norma debe evitar la desinversión, pero también debe permitir la renovación de los activos en atención a la posible falta de adecuación sobrevenida a la actividad a la que se destinaron. En concreto, no se debe considerar incumplido el requisito de mantenimiento exigido en el apartado 5 a) del mencionado precepto siempre que el importe obtenido por la enajenación de los activos se reinvierta de forma inmediata, en el mismo período impositivo, en la adquisición de otro activo que lo sustituya y que reúna, a su vez, los requisitos exigidos para la materialización de la RIC.

El elemento de activo fijo que, sin embargo, no puede sustituirse antes del término de los cinco años de permanencia obligatoria es la deuda pública adquirida como materialización de las dotaciones. El razonamiento económico sería el mismo que el anterior e, indudablemente, la sustitución de la deuda pública por maquinaria o elementos de activo fijo incorporados al proceso productivo beneficiaría las posibilidades de expansión y crecimiento empresarial, pero somos conscientes de que en la negativa de la DGT de 18 de marzo de 2004 (consulta 0677-04) subyace la lógica protección a los entes públicos y a la financiación privilegiada que reciben a través de la RIC.

7.1.1. Los terrenos

En la consulta de 15 de abril de 2004 (nº 0996-04) se plantea si constituye inversión válida la adquisición de una finca rústica. La DGT responde que no, ya que a pesar de que los terrenos seguirán el régimen de los activos nuevos si se consideran accesorios de la construcción que sustente, esto es, cuando la construcción sea lo relevante en el activo final; o cuando constituyan superficies nuevas creadas por la acción humana (bancales o terrenos ganados al mar), no es el caso de una finca rústica adquirida con una edificación sobre ella, que considera activo usado. Para los activos usados exige que no se hayan beneficiado anteriormente de la RIC y que su inversión suponga una mejora tecnológica para la empresa:

De acuerdo con la información aportada por la consultante, la finca rústica a que se refiere el escrito presentado, junto con la edificación sobre ella construida —activos usados a los efectos de la RIC—, no cumplirían los requisitos anteriormente señalados para ser considerada materialización apta de la citada reserva.

Idénticos argumentos sirven para rechazar en la contestación de 16 de abril de 2004 (consulta 1004-04) la materialización de un solar adquirido para utilizarlo como almacén al aire

libre, a pesar de su destino como almacén y que para su adecuación se haya incurrido en determinados gastos, tales como los de excavación, abancalamiento, allanamiento y vallado, todos ellos activados de conformidad con la norma contable. Nos parece excesivamente rigurosa esta interpretación de la DGT, ya que el solar está afecto a una actividad empresarial y, con seguridad, será accesorio a cualquier otra edificación que utilice la empresa.

También responde la DGT que no a la pretensión de un escultor para materializar la dotación de la RIC en un terreno donde almacenar sus obras de esculturas. La contestación es de 26 de octubre de 2004 y tiene carácter vinculante. En ella se analizan las dos posibilidades existentes para que un terreno pueda considerarse materialización apta: que sea accesorio a una construcción (y por tanto siga el régimen de los activos nuevos) o se demuestre una mejora tecnológica si es usado. Ni uno ni otro caso se dan, según la DGT, en el terreno adquirido para almacenar las obras escultóricas, por lo que niega la materialización.

7.12. Los elementos usados

La DGT manifiesta su opinión sobre un tema que ya había debatido previamente el TEAC: que un inmueble puede ser considerado nuevo, aunque se haya transmitido varias veces, siempre y cuando los anteriores propietarios no lo hayan utilizado. La consulta es de 14 de abril de 2004 (0967-04) y concretamente dice así: *La consultante, ..., tiene proyectada llevar a cabo la adquisición de un local que, si bien no ha sido adquirido directamente a la constructora, tiene una antigüedad de año y medio. No obstante el local nunca ha sido utilizado y no se encuentra acondicionado (las paredes se encuentran con el material de construcción a la vista, sin piso en el suelo y sin acometidas de luz y agua)*, preguntando si podía ser considerado apto para la RIC. En la respuesta, la DGT dice que el local no ha sido utilizado, ni se encuentra en condiciones de utilización, ya que no está acondicionado, por lo que entiende que no tiene la consideración de usado:

A la vista de lo expuesto y de conformidad con los datos aportados por la consultante, el inmueble a que se refiere el escrito de consulta no ha sido nunca utilizado ni se encuentra en condiciones de utilización, en la medida que no está acondicionado. En tales circunstancias ha de entenderse que el activo adquirido no tiene la consideración de usado a los efectos de lo previsto por el art. 27.4 de la Ley 19/1994.

Este mismo criterio es nuevamente expresado por la DGT en dos contestaciones recientes. La de 20 de septiembre de 2004 (consulta nº 1755-04), en que se pretende adquirir una nave en segunda transmisión que no ha sido usada previamente: *a estos efectos, puede considerarse como activo nuevo aquel que sea utilizado o entre en funcionamiento por primera vez, siendo indiferente el hecho de que la adquisición previa haya tenido lugar en una actividad económica o para fines particulares*, pero que ha de ser el contribuyente el que acredite que la inversión cumple los requisitos para ser considerada nueva. Y la de 21 de septiembre de 2004 (nº 1766-04), en que se trata de un local comercial situado en los bajos de un edificio construido en 1998, pero que se encuentra en estructura, sin terminar paredes, techos, suelos e instalaciones sanitarias y eléctricas, es decir, que no ha sido nunca puesto en funcionamiento, ni se encuentra en condiciones de utilización. En tales circunstancias, la DGT entiende que se ha de considerar inversión en activo fijo nuevo.

Y se produce una importante novedad en la consulta vinculante de 13 de octubre de 2004 (V0188-04). Se plantea la inversión en una nave industrial usada a la que se incorpora maquinaria, en la que la DGT sí entiende que puede existir mejora tecnológica. El consultante enuncia una por una todas las mejoras que va a suponer, según su criterio, la inversión en la nave usada:

- Salir del casco urbano para instalarse en un polígono industrial, consiguiendo la licencia de apertura que antes se le denegaba.
- Ganar en espacio físico y contar con una zona de carga y descarga que antes no se tenía.
- Trabajar con energía autógena, que en el lugar anterior estaba prohibido, duplicando la potencia instalada.
- Poder adquirir nueva maquinaria para mejorar la calidad de los productos, que en la nave anterior no se podía instalar.
- Desarrollar en las nuevas instalaciones tres tipos de maquinarias diferentes, patentadas y homologadas por la UE.
- Duplicar el número de personas contratadas.

Después de esta exhaustiva enumeración de las ventajas que ha supuesto la inversión y el traslado, la entidad consulta si la adquisición de la nave usada supone una mejora tecnológica y si es apta como materialización de la RIC. Con estos ingredientes, difícil era la negativa, pero hasta ahora siempre la había dado la DGT. Sin embargo, se produce un importante punto de inflexión, y después de años de reiteradas negaciones contesta que, efectivamente, existe mejora tecnológica y, por tanto, la adquisición de la nave usada es apta para la materialización. El punto en que más se apoya la DGT es que la nave usada adquirida ofrece una utilidad práctica que resulta novedosa y que no era ofrecida por los inmuebles que antes disfrutaba en régimen de alquiler. Concretamente, una nueva zona de carga y descarga, un aumento en la potencia eléctrica instalada, nuevas formas de energía antes prohibida y, sobre todo, la posibilidad de adquirir nueva maquinaria de mayor nivel técnico y precisión, que antes estaba vedada por la altura de la nave antigua. Con todo ello, la DGT intuye que aumentará la calidad y eficiencia de los procedimientos empleados, y siempre que la inversión, anteriormente, no se hubiese beneficiado de la RIC, servirá para la correcta materialización.

Conviene tener en cuenta todas y cada una de las cualidades de esta inversión en una nave usada para demostrar que supone una mejora tecnológica para la empresa.

De todas formas, no lancemos las campanas al vuelo, ya que ese mismo día 13 de octubre de 2004, otra consulta vinculante (V0184-04) niega la validez de la materialización en un local y depósito usados. La consulta explicaba que el local llevaba anexo un depósito, y que no era nuevo, ya que fue adquirido por el vendedor hacía más de dos años. Con ese inmueble se conseguiría optimizar la gestión de la empresa, al disponer de una mayor superficie de almacén; y mejorar el servicio de clientes al estar junto a la sede principal, lo

que supondría ejecutar con mayor rapidez los servicios demandados. La DGT contesta que en estos activos de uso comercial es difícil acreditar la mejora tecnológica, que sería más evidente en el caso de inversión en maquinaria, instalaciones y utillaje, equipos informáticos y elementos de transportes. Habría que acreditar que el inmueble aportase una mejora a la empresa, una utilidad práctica que resulte novedosa, y que además sea de tipo cualitativo, es decir, que consista en un avance técnico, en el logro de una ventaja o en la solución de problemas concretos, y no en una simple expansión de la actividad, denegando la posibilidad de la materialización.

7.13. El uso de los inmuebles

En dos nuevas consultas, la DGT matiza el uso de ciertos inmuebles. La primera es de 3 de marzo de 2004 (nº 0471-04), en la que una entidad dispone de sucursales en Madrid, Tenerife y Gran Canaria, y requiere para el ejercicio de sus actividades el constante desplazamiento de sus empleados a diferentes lugares, con el elevado gasto de alojamiento en establecimientos hoteleros. Proyecta la compra de un piso en Gran Canaria para el alojamiento temporal de sus empleados y pregunta si dicha inversión es válida para materializar la RIC. En la contestación, la DGT se limita a expresar con carácter general que para que la materialización sea apta es necesario que el inmueble sea utilizado efectivamente en el Archipiélago y que sea necesario para el ejercicio de las actividades empresariales, y que en la medida en que se den estos requisitos la entidad podrá materializar la RIC en el citado piso, pero que recaerá en el contribuyente la carga de la prueba.

Estamos de acuerdo con la contestación, pero echamos en falta el pronunciamiento concreto en este caso, ya que todos los datos necesarios para su evaluación han sido facilitados por el contribuyente y debería responderse, por ejemplo, que siempre y cuando se acreditara que sólo es utilizado por los empleados en el ejercicio de sus obligaciones, la compra del piso es válida para la materialización.

El 13 de octubre de 2004 la DGT contesta otra consulta relacionada también con la adquisición de un piso para el personal, esta vez con carácter vinculante (V0187-04). Se trata de una empresa que realiza su actividad principalmente en la provincia de Las Palmas, pero que se ha expandido a la de Santa Cruz de Tenerife, realizando su personal continuos desplazamientos a Tenerife. Considera conveniente la adquisición de una vivienda de nueva construcción para el alojamiento ocasional de sus empleados.

La respuesta se produce casi en los mismo términos que la anterior, considerando que al estar situado el activo en el Archipiélago, al utilizarse en él y siendo necesario para el desarrollo de la actividad empresarial, la inversión será válida, pero añadiendo otra obligación: la de probar que, efectivamente, la compra del piso es necesaria, debiendo acreditarse que se fundamenta la decisión de su compra en una reducción de costes y en un incremento de ingresos.

Discrepamos totalmente con este nuevo requisito que se añade a la materialización en una vivienda nueva para uso de los empleados, y que excede de las obligaciones generales que han de cumplir el resto de los activos: que suponga, efectivamente un ahorro para la empresa. Habrá ejercicios en que esta circunstancia se cumpla y en otros no, dependien-

do de la frecuencia de su utilización, pero indudablemente, si está afecto a la actividad, porque sólo la utilizan sus empleados, debería considerarse siempre una materialización válida. Dado su carácter vinculante, habrá que prestar especial importancia a esta nueva exigencia y elaborar, al menos, un estudio de viabilidad económica que demuestre que para un mínimo de estancias previstas, el coste de amortización de la vivienda y los gastos que se ocasionan son inferiores al del alojamiento en un establecimiento hotelero.

7.14. Otros elementos de activo fijo: contenedores y vehículos

En la consulta de 16 de abril de 2004, una entidad dedicada al transporte marítimo entre Canarias y la Península plantea el caso de la materialización en contenedores que son utilizados en el transporte en buques inscritos en el Registro Especial de Buques y Empresas Navieras de Canarias. En su respuesta, la DGT precisa que los buques con pabellón español y matriculados en Canarias, incluidos los del Registro Especial, se entienden situados y utilizados en el Archipiélago, y por consiguiente, *en la medida en que los buques a que se refiere el escrito de consulta cumplan los requisitos expuestos, se entenderán situados y utilizados en el archipiélago, y, consecuentemente, también los contenedores adquiridos para ser incorporados en los mismos, por lo que tendrán carácter de activos aptos para materializar la Reserva para Inversiones en Canarias.*

Nos alegramos, finalmente, que se haya consultado a la DGT sobre un tema al que nos hemos negado sistemáticamente: la materialización en vehículos de turismo si no están exclusivamente afectos a la actividad empresarial. Estamos hartos de oír que fulanito de tal se compró un "Mercedes" y su asesor fiscal lo afectó a la RIC, y por qué no hacemos nosotros lo mismo. En materia de vehículos sólo creo que es válida la afectación de aquellos que se utilizan exclusivamente en la actividad empresarial y que en el caso de duda, lo más prudente es no afectarlo a la RIC. La misma prudencia parece indicarnos (salvo excepciones, que siempre las hay) que las posibilidades de materialización son inversamente proporcionales al grado de lujo del vehículo, es decir no es lo mismo afectar un Seat Trans, por ejemplo, que un BMW. En el primer caso, difícil es que la Administración exija con todo rigor el movimiento diario del vehículo, dada su clara vocación de estar al servicio de la actividad empresarial, mientras que en el segundo sí que lo hará. Desde mi punto de vista creo que hay vehículos que por sus características tienen vocación de estar siempre afectos a la actividad empresarial, siendo irrelevante su uso parcial con carácter privado (caso de la Seat Trans, por seguir con el mismo ejemplo); mientras que en otros sucede justo lo contrario.

La consulta que comentamos ahora tiene carácter vinculante y es de 13 de octubre de 2004 (V0186-04). La entidad consultante se dedica a la limpieza y mantenimiento de edificios y va a adquirir un turismo nuevo que afectará exclusivamente a la actividad. La DGT responde que en la medida que se demuestre que se utiliza exclusivamente en el desarrollo de la actividad empresarial será materialización válida, y no, si se utiliza privadamente, aunque sea parcialmente:

En consecuencia, de lo expuesto se desprende que el vehículo de turismo a que se refiere el escrito de consulta, para ser considerado materialización apta de la RIC, habrá de ser utilizado en el ámbito del archipiélago canario y ser necesario para el desarrollo de las actividades empresariales del sujeto pasivo. Además, la norma impone que los elementos no sean cedidos

para su uso a terceros durante el periodo señalado en el apartado 5 del artículo 27 lo que significa que no exista en grado alguno una utilización privativa del mismo por terceras personas, al margen de la actividad empresarial desarrollada por el sujeto pasivo.

Las circunstancias anteriores habrán de ser acreditadas por la consultante en el supuesto de serle requerido por los órganos competentes de la Administración tributaria.

7.15. La materialización indirecta

La misma filosofía de las acciones rescatables ha sido aceptada por la DGT en una consulta vinculante muy reciente, de 25 de octubre de 2004 (V0224-04), al considerar válida la materialización de la RIC en la suscripción de acciones sin derecho a voto que van a ser amortizadas al quinto año. Ante esta consulta: *Para financiar dicha construcción se pretende dar entrada en la entidad a terceros que poseen fondos de la Reserva para Inversiones en Canarias mediante una ampliación de capital con acciones sin voto. Estas acciones, una vez transcurrido el plazo de 5 años serán adquiridas por la consultante o amortizadas;* contesta la DGT *que el plazo de cinco años de mantenimiento de las participaciones adquiridas, exigido por la norma fiscal se cumple según se indica en el escrito de consulta, estimando apta la materialización proyectada.*

La aportación “in natura” al capital de sociedades es una vía válida de suscripción, pero esos bienes no sirven como inversión de la participada. Era un tema ya resuelto hace años, pero una reciente consulta de 20 de septiembre de 2004 (nº 1753-04) vuelve a incidir en esta cuestión, respondiendo la DGT en el mismo sentido: *de conformidad con lo expuesto, las participaciones recibidas en contraprestación de la aportación no dineraria realizada por la consultante, servirán como materialización válida a los efectos de las dotaciones de la RIC, siempre que, a su vez, la sociedad participada realice las correspondientes inversiones válidas, en los términos previstos por la letra a) del apartado 4 del art. 27. A estos efectos, no se considerarán como inversiones válidas los inmuebles recibidos en la aportación no dineraria realizados por la consultante, es decir, la entidad participada deberá realizar inversiones adicionales en las condiciones reguladas en la Ley 19/1994.*

En esta consulta también se aporta un dato interesante, que con los bienes aportados (viviendas para arrendar) la entidad participada podrá acogerse al régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas (Título VII del TRIS).

En síntesis, en la materialización indirecta no es necesario que la contraprestación por los títulos suscritos tenga que hacerse en efectivo, sino que es válida la aportación “in natura”, pero la sociedad participada ha de invertir en otros activos diferentes a los aportados.

Muchas más notas interesantes aporta la DGT en la consulta de la ULPGC. Nos referimos al proyecto de financiación de un edificio de uso administrativo con fondos RIC: la DGT contesta el 25 de octubre de 2004 (nº V0224-04) a una serie de cuestiones relacionadas con esta temática. A la primera de las planteadas responde que el hecho de que los títulos recibidos a cambio del efectivo entregado sean acciones sin derecho a voto no desvirtúa la materialización de la RIC, siendo una alternativa válida:

El hecho de que los títulos recibidos a cambio de la entrega de los recursos procedentes de la RIC sean acciones sin derecho a voto no desvirtúa la materialización de la RIC, siendo, por tanto,

una alternativa válida, siempre que se cumplan el resto de requisitos exigidos por la norma y, desde un punto de vista mercantil, la inversión realizada se califique como participación en los fondos propios de la entidad A y no como cesión a la misma de recursos propios.

Sobre las acciones sin voto ya se había pronunciado reiteradamente la DGT en otras ocasiones, añadiendo ahora que, desde un punto mercantil, la inversión realizada se ha de calificar como participación en los fondos propios y no como cesión a la misma de recursos ajenos. Si leemos el párrafo transcrito dice “y no como cesión a la misma de recursos propios”, pero entendemos que quiso decir “y no como cesión a la misma de recursos ajenos”. A este respecto, en mi opinión, las acciones en general sólo se conciben en nuestro ordenamiento mercantil como parte alícuota del capital social, reguladas en el capítulo IV del TRLSA, sin más especificación en las denominadas acciones sin voto que hacer constar esta circunstancia de forma destacada en el título (art. 53.2 del TRLSA). Los artículos 90 a 92 del TRLSA regulan la emisión de estas acciones, así como los derechos preferentes que tienen, remarcando el art. 92.1 que atribuirán a sus titulares los demás derechos de las acciones ordinarias, salvo el del voto. Por su parte, el art. 48 especifica que la acción, en general, confiere a su titular legítimo la condición de socio y le atribuye los derechos reconocidos en la Ley y en los estatutos. En el caso de las acciones sin voto, se sacrifica el derecho al voto en aras a obtener otros beneficios (la obtención de un dividendo mínimo) y una mejor posición en el caso de pérdidas que obliguen a disminuir el capital social.

En cualquiera de las circunstancias previstas en el TRLSA, las aportaciones realizadas por los socios en concepto de suscripción de acciones sin voto figuran siempre dentro del capital social, magnitud ésta plenamente identificada con los fondos propios. Tanto en el modelo de balance aprobado por el vigente PGC, como en el señalado en el art. 175 del TRLSA, figura el capital social como primera partida de los fondos propios.

Desde el punto de vista mercantil no hay duda alguna de que las acciones sin voto forman parte del capital social, esto es, de los fondos propios, sin que puedan considerarse bajo ningún concepto como cesión de recursos ajenos.

En cuanto a que las acciones sean enajenadas o amortizadas en el plazo de cinco años, la DGT responde, sin darle mayor importancia, que *el plazo de cinco años de mantenimiento de las participaciones adquiridas, exigido por la norma fiscal, se cumple según se indica en el escrito de consulta.*

Sobre la segunda de las cuestiones planteadas, la relativa al arrendamiento del bien inmueble que se va a construir, explica como lo ha hecho en infinidad de ocasiones, que la actividad de arrendamiento ha de cumplir con los requisitos del art. 25.2 de la LIRPF para considerarse una actividad económica, y que se cumplen en este caso, ya que la sociedad dispondrá de un local exclusivamente dedicado a la gestión del alquiler del edificio y de un gerente para dichos fines:

De acuerdo con los datos aportados en el escrito de consulta, la actividad de arrendamiento desarrollada por la entidad A cumplirá los requisitos para tener la consideración de actividad económica, y por tanto, cumplirá lo previsto en el artículo 27.5 de la Ley 19/1994.

Finalmente, la DGT aborda la otra parte de la segunda cuestión planteada: que el edificio va a ser arrendado a la Universidad, socia del 50% de la entidad arrendadora. Hemos ya analizado esta respuesta en el epígrafe de la actividad de arrendamientos, pero volvemos a hacerlo brevemente: en el texto de la consulta explicaba previamente que la vinculación que en mi opinión prohibía el art. 27 era la existente entre quién ha dotado la RIC y el arrendatario, y que ésta no se daba en este caso, ya que los suscriptores de las acciones sin voto no tenían vinculación alguna con la Universidad. Así también lo entiende la DGT:

Por último, el artículo 27.5 de la Ley 19/1994 exige, que en caso de realizarse la actividad de arrendamiento, no exista vinculación con los arrendatarios o cesionarios de dichos bienes. La relación de vinculación referida es la que podría existir entre aquellos que estén materializando la RIC y el arrendatario de los bienes. En concreto, en el supuesto planteado, la relación de vinculación a tener en cuenta es la que, en su caso, pudiera existir entre los terceros que materializan la RIC y la entidad consultante. Puesto que no parece existir dicha relación de vinculación, la operación planteada podrá considerarse apta para materializar la RIC, teniendo en cuenta todo lo expuesto y siempre que se cumplan los demás requisitos previstos en el artículo 27 de la Ley 19/1994.

Creemos firmemente, que con este proyecto y la consulta vinculante examinada, que proporciona la ansiada seguridad jurídica, son muchas las alternativas de financiación de edificios públicos a través de la RIC. Las inversiones que las entidades públicas podrían afrontar dentro de cinco o seis años, pueden ser realizadas en el presente con los fondos RIC de las empresas, constituyendo también para éstas una atractiva fórmula de consolidar los beneficios fiscales disfrutados.

7.16. Las concesiones administrativas

No ha existido conflictividad alguna en esta materia —también es cierto que muy poco uso se ha hecho de ella—, ni pronunciamientos en contra del TEARC, y recientemente la DGT nos recuerda que se puede materializar la RIC en concesiones administrativas, no sólo desde enero de 2003, sino también con anterioridad. La consulta es de 15 de abril de 2004 (nº 0992-04) y dice así:

(A) un sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades, le ha sido concedida una concesión administrativa de prestación de servicios públicos que se desarrollarán exclusivamente en el archipiélago canario.

Posibilidad de que las concesiones administrativas de prestación de servicios públicos que se desarrollen exclusivamente en el archipiélago canario puedan ser considerados como activos fijos inmateriales para la materialización de la Reserva para Inversiones en Canarias.

Contestación: (...)

Por lo tanto, las dotaciones a la RIC podrán materializarse en concesiones administrativas de prestación de servicios públicos que se desarrollen exclusivamente en el archipiélago.

Por último conviene señalar que sí es cierto que la norma ha sido modificada con efectos desde 1 de enero de 2003, ha de matizarse que la solución apuntada ya venía sosteniéndose

por este Centro directivo con la anterior redacción del precepto, a pesar de que no contemplara de forma expresa como destino de la RIC las concesiones administrativas de prestación de servicios públicos que se desarrollen exclusivamente en el archipiélago.

En la actualidad, creo que los cabildos y ayuntamientos canarios han de aprovechar las posibilidades de financiación que brinda la RIC para promover aquellas obras de infraestructura que puedan ser explotadas por particulares en régimen de concesión administrativa.

Esta vía necesita, indudablemente, de un empresario en concreto o de un pequeño grupo de empresarios que se interese económicamente por la concesión, al margen de la RIC, pero será la rentabilidad que esperan obtener y su necesidad de materializar los fondos RIC los que, conjuntamente, posibiliten la decisión inversora. Con otras palabras, el sistema de concesión administrativa no es la mejor fórmula para captar el capital de multitud de pequeñas empresas que hayan dotado la RIC —que lo harán mejor a través de otras posibilidades, como la materialización indirecta (el modelo ULPGC ya analizado)—, pero sí una posibilidad atractiva para un pequeño grupo de empresarios.

8. El TEARC y la RIC en 2004

No han existido grandes novedades en 2004 respecto al criterio del TEARC sobre las cuestiones que se iban planteando, pero sí matizaciones que son convenientes analizar para una correcta planificación fiscal de la RIC. Las hemos ordenado también empezando por las cuestiones que afectan a la dotación, para seguir con la materialización y la regularización

8.1. Las sociedades patrimoniales

Durante el año 2004, se reproducen los mismos argumentos y el criterio reiterado del TEARC de que las sociedades calificadas de mera tenencia de bienes no pueden dotar la RIC con sus beneficios. Para no ser reiterativos señalamos solamente la de 30 de abril de 2004 (reclamaciones nº 35/03389/02 y acumuladas 35/01167/03; 35/01168/03 y desde la 35/01267/03 hasta la 35/01270/03), en que una entidad se dedica al alquiler de locales industriales, pero se le deniega la dotación a la RIC realizada porque no ejerce actividad económica alguna y debe ser calificada como sociedad de mera tenencia de bienes.

8.2. La actividad de alquileres

Durante el año 2003 el TEARC insistió en su planteamiento que para que hubiese una actividad económica no bastaba cumplir con los requisitos de local y empleado (art. 25.2 LIRPF), pero en las últimas resoluciones de 2004, parece que vuelve a su criterio inicial, el de considerar ambos requisitos de local y empleado como objetivos, aunque también ha reforzado sus argumentos con una reciente resolución del TEAC y otra del TSJC, que comentamos brevemente.

De 2004 traemos a colación tres nuevas resoluciones relacionadas con los alquileres, donde en las más recientes notamos una marcha atrás del TEARC en la consideración de los requisitos del art. 25. 2 del TRLIRPF, en el sentido de volver a considerarlos como obje-

tivos, reforzando ahora sus planteamientos con la nota de "habitualidad" que pone de relieve el TSJC el 11 de mayo de 2004; y en la resolución del TEAC de 27 de febrero de 2004, que especifica qué es o qué debe ser una actividad económica a efectos de la RIC. Ambas pasan a ser sistemáticamente invocadas en las nuevas resoluciones relacionadas con la materialización en inmuebles destinados al arrendamiento.

La primera de las resoluciones que analizamos es de 30 de abril de 2004 (35/03389/02 y acumuladas 35/01167/03; 35/01168/03 y desde la 35/01267/03 hasta la 35/01270/03) en la que una entidad se dedica al alquiler de naves industriales, figurando dicha actividad en su objeto social, pero siendo considerada por el actuario como sociedad de mera tenencia de bienes. El recurso al TEARC se plantea con el argumento directo de que el art. 27 no excluye a las sociedades de mera tenencia de bienes, por lo que pueden dotar la RIC, sin entrar en la discusión de si efectivamente la actividad de alquileres podría considerarse o no una actividad económica.

Planteada así la defensa, se pierde la oportunidad de conocer qué reparos pondría el Tribunal a la actividad de alquileres que desarrolla el contribuyente, centrándose el fondo de la cuestión en si una sociedad de mera tenencia de bienes puede o no dotar la RIC, y una vez más el TEARC la rechaza categóricamente.

La segunda es de 28 de octubre de 2004 (reclamación nº 38/1291/03), en la que una entidad dedicada a la construcción de naves recibe alquileres y enajena dos solares. Con el beneficio obtenido en la enajenación, tanto la Inspección de los Tributos como el Tribunal, consideran que no se puede dotar la RIC, cuestión que analizaremos en su apartado correspondiente, pero tampoco con los alquileres recibidos. Con los datos del expediente, el TEARC opina que se dan las circunstancias, respecto a los alquileres, de considerar a la empresa como entidad de mera tenencia de bienes, añadiendo que además no ha quedado probada la existencia de local para el ejercicio de la actividad de arrendamiento ni de persona empleada a tales efectos. Es en esta resolución cuando parece que el Tribunal se aparta de su anterior criterio sobre la presunción *iuris tantum* de estos dos requisitos, pasando a explicar que de conformidad con el art. 40.2 de la anterior Ley del IRPF y el 25.2 de la actual, el arrendamiento de inmuebles se realiza como actividad empresarial únicamente si se dan las circunstancias reflejadas en dichos artículos. Elimina, pues, la coletilla que explicamos en la Crónica de 2003 de que aún cumpliéndose los requisitos de local y empleado no tenía que ser calificada la actividad de arrendamiento como económica.

No es un hecho aislado, ya que también lo apreciamos en la siguiente resolución, pero tampoco se desdice abiertamente de su anterior opinión. Si así fuera, el TEARC se equipara, al fin, a la doctrina más extendida y al criterio de la DGT sobre la calificación de los requisitos del art. 25. 2 del TRLIRPF como objetivos.

Finalmente, en la reclamación nº 38/277/03, se plantea el caso de una sociedad que no alquila uno o dos pisos, que ya sabemos que el Tribunal ha considerado reiteradamente que no exigen una organización empresarial para su gestión, sino ¡48 apartamentos! Aún así se rechaza la posibilidad de que con los beneficios obtenidos en los alquileres se pueda dotar la RIC. Uno de los factores que han influido en la negativa es que el arrendatario es solo uno, una sociedad, pero el determinante es que ha realizado la actividad sin personal alguno.

Vuelve a citar en los fundamentos jurídicos la resolución del TEAC de 27 de febrero de 2004 y la del TSJC de 11 de mayo de 2004, y añade la sentencia de la Audiencia Nacional de 1 de marzo de 2001. En esta última, la AN es concluyente ante el caso de una sociedad que se dedica al arrendamiento, sin que haya acreditado tener organización e infraestructura a su servicio, ni personal empleado: se limita a detentar la titularidad de activos.

El TEARC vuelve a citar y transcribir los artículos 40.2 y 25.2 de las dos leyes del IRPF, sin que aluda para nada a su consideración como presunción *iuris tantum*, pareciendo aceptar que son requisitos objetivos. Concluye, finalmente, *que durante los ejercicios inspeccionados la entidad ha venido dedicándose exclusivamente al arrendamiento de inmuebles y, ello, por cesión de los 48 apartamentos de su propiedad a una única entidad.*

8.3. Las Comunidades de agua

El hecho de que la actividad económica la realice la Comunidad de Aguas, que tiene personalidad jurídica, le permite dotar la RIC, pero no al comunero; situación inversa a la que existe en las comunidades de bienes. Si la Comunidad de Aguas no ha dotado la RIC, nos encontramos que los comuneros tampoco podrán dotarla, ya que las rentas que han de imputarse tienen la calificación de rendimientos de capital mobiliario y no rendimientos de una actividad económica. Todo un galimatías que explica, recientemente, el TEARC en resolución de 29 de octubre de 2004 (reclamaciones nº 35/00774/03 y 35/00775/03), para llegar a la conclusión de que la Comunidad de Aguas es quien puede dotar la RIC y no los comuneros.

La consideración de rendimiento de capital mobiliario por las ventas de aguas propias también lo puso de manifiesto el TEARC en la resolución de 24 de febrero de 2003 (reclamación nº 38/1106/01), en la que el contribuyente sufre en sus bolsillos el doble tratamiento que se hace de las comunidades de bienes y de las comunidades de aguas. Era comunero de ambos tipos de comunidad. La primera dedicada a la actividad agrícola, y la Inspección y el TEARC le rechazan la RIC dotada con los rendimientos agrícolas porque no lleva contabilidad propia, sólo la lleva la Comunidad. En la segunda, se la rechazan también porque los rendimientos de aguas tienen la consideración de rendimientos de capital mobiliario: ¡como para volver a dotar la RIC!

8.4. Las uniones temporales de empresas

Desde el punto de vista fiscal, la tributación del impuesto de beneficios se da en sede de los miembros de la UTE, satisfaciendo cada uno el IS resultante de anexionar a sus resultados la parte proporcional del resultado de la UTE. Si el beneficio contable ya engloba estos resultados, no hay por qué hacer ajuste de tipo alguno. No dice lo mismo el impuesto del IS, complicando en la práctica la liquidación con ajustes en la base imponible.

Al mismo razonamiento, por otros derroteros, llega el TEARC en una resolución de 24 de septiembre de 2003 (reclamación nº 35/02230/01): la UTE no puede dotar la RIC, sino sus empresas miembros. El argumento principal es que si bien la UTE debe formalizar sus propias cuentas anuales, determinando un beneficio o pérdida, no cabe hablar de una distribución del resultado, ya que éste se integra en cada una de las contabilidades de sus miembros. Y se adentra el Tribunal en esta cuestión después de tener ya resuelto el recur-

so por la vía de la prescripción alegada por el contribuyente, dando muestras, de nuevo, de su voluntad de resolver cuestiones que no ha aclarado suficientemente el legislador; lo que agradecemos repetidamente en este artículo.

8.5. Los resultados extraordinarios

Nos preguntábamos qué pasaría cuando el TEARC tuviese conocimiento de las dos sentencias del TS que comentamos respecto a los resultados extraordinarios y el FPI. La respuesta ahora la sabemos: absolutamente nada. Su criterio sigue siendo el mismo. Y si afirmamos con tanta rotundidad es en base a dos nuevas resoluciones del año 2004.

La primera es de 28 de julio, reclamación nº 38/355/03, en la que una sociedad dedicada a la autoconstrucción, agricultura y alquiler de sus instalaciones enajena en 1999 dos fincas rústicas, obteniendo un beneficio de más de 400 millones de pts. El actuario rechazó la dotación efectuada porque el resultado de la actividad ordinaria era negativo y sólo la venta del inmovilizado había generado beneficios, sin que las dos fincas estuviesen afectas a la agricultura ni a ninguna otra actividad. El TEARC fue de la misma opinión, argumentando que la reducción se aplica a las dotaciones que en cada período impositivo se hagan a la RIC de la parte del beneficio obtenido en el mismo período, en cuanto proceda de establecimientos situados en Canarias. Ello quiere decir que este estímulo fiscal lo es a la realización en Canarias de actividades fomentadoras de riqueza y desarrollo económico, por lo que sólo deben beneficiarse de él las ganancias obtenidas en la realización de actividades económicas.

En este caso concreto, el TEARC entendió que el beneficio provenía de la mera titularidad de activos, no del ejercicio de una actividad económica, por lo que desestimó el recurso:

Resultando probado que los rendimientos de las actividades ordinarias de la sociedad fueron negativos y que la reserva para inversiones en Canarias fue dotada con los beneficios provenientes de la enajenación de dos fincas rústicas, y siendo claro que dicho beneficio no proviene del ejercicio de actividad económica alguna por parte del sujeto pasivo, sino de la titularidad de activos no relacionados con el ejercicio de tales actividades, forzoso es concluir en la desestimación de la presente reclamación.

Tanto en esta resolución como en la siguiente, el Tribunal adorna sus fundamentos con la resolución del TEAC de 27 de febrero de 2004, en la que se dice que la Ley 19/1994 se refiere a establecimientos en los que se realicen actividades económicas, beneficiándose de la RIC solamente las ganancias obtenidas en la realización de actividades que supongan la ordenación por cuenta propia de factores productivos y no los que procedan de la mera titularidad de activos que no estén relacionados con actividades económicas.

La segunda resolución que analizamos es de 28 de octubre de 2004, reclamación nº 38/1292/03, en la que una entidad se dedica a la construcción de naves industriales para su alquiler; y para financiar la actividad enajena dos solares. La primera venta fue en 1998 y la segunda en 1999, acogiéndose los beneficios de ambas operaciones a la RIC. Tanto la Inspección de los Tributos como el TEARC rechazaron tal posibilidad.

Los argumentos para impedir la dotación son los mismos que en la resolución anteriormente analizada: se trata de simples operaciones de venta que nada tienen que ver con la actividad económica que realiza la entidad, y el beneficio obtenido no procede de una actividad económica, sino de la titularidad de activos no relacionados con tales actividades.

8.6. Los ingresos financieros

Por el camino de excluir los rendimientos de las inversiones financieras a largo plazo podemos llegar a algo tan curioso como lo planteado en la resolución de 26 de noviembre de 2003 (reclamación 35/2674/02 y acumulada 35/2675/02): ¿los intereses de la deuda pública en que se ha materializado la RIC han de excluirse de la dotación? Sobre la marcha responderíamos categóricamente que no, no sólo por nuestro planteamiento general de que todos los ingresos generados son susceptibles de acogerse a la RIC, sino también por el específico de que estos títulos han sido adquiridos para consolidar un ahorro fiscal. Es incuestionable que el impuesto sobre beneficios es un componente más a la hora de determinar el beneficio, por lo que dichos activos financieros están siempre relacionados con la actividad económica y contribuyen decididamente a obtener un mayor resultado empresarial vía ahorro de impuestos.

Sin embargo, el TEARC responde que no: que los intereses obtenidos por la deuda pública canaria no se hallan afectos a actividad empresarial alguna y que, por tanto, no son aptos para dotar la RIC. Su fundamento principal es que la adquisición de estos títulos no se efectúa porque sean un elemento patrimonial necesario en el desarrollo de la actividad empresarial, sino por razones de rentabilidad financiera-fiscal.

El mismo planteamiento sirve para excluir en la propia resolución los intereses generados por un préstamo concedido a una sociedad vinculada, y los obtenidos por cédulas hipotecarias: ninguno de estos activos, considera el Tribunal, que están afectos a la actividad económica.

8.7. La compensación de pérdidas

En la resolución de 29 de junio de 2004 (reclamación nº 35/02504/02 y acumuladas 35/02725/02 y 35/03290/02), el representante del contribuyente alega que el cambio de diciembre de 2002 (recursos propios en vez de conjunto de reservas en el apartado 2 del art. 27) no es más que una aclaración, pues si se hubiese cambiado el contenido de la Ley, hubiera requerido la notificación de la Comisión Europea, lo cual no se hizo. Este criterio, que es el que siempre hemos defendido, merecía una respuesta, pero el Tribunal no lo hizo. Resolvió el expediente por otros derroteros, afirmando que la cantidad destinada a la compensación de pérdidas no puede servir simultáneamente para compensar y dotar la RIC:

Como podrá observarse, según lo expuesto, en el cálculo del Impuesto sobre Sociedades devengado contable deben excluirse la compensación de bases imponible de ejercicios anteriores, tal como ha hecho la Administración.

Por otra parte la sociedad en el reparto de beneficios ha destinado a compensar pérdidas de ejercicios anteriores 6.403.066 ptas. (38.483,2€) cantidad que obviamente no puede servir

para dotar la RIC ya que independientemente de cualquier otra consideración la misma no puede servir simultáneamente a dos finalidades distintas.

8.8. Las ampliaciones de capital con cargo a la RIC

Antes de la reforma legal que propició el cambio de la expresión “conjunto de las reservas” por “fondos propios”, la ampliación del capital social con cargo a reservas voluntarias o estatutarias sí suponía una disminución del volumen de reservas, por lo que afectaba — en la interpretación literal que venía haciendo la Administración— a la RIC. El TEARC así se manifestó el 11 de marzo de 2004 (reclamación nº 38/679/02): las cantidades retraídas de las reservas para ampliar el capital social se han de considerar como beneficio distribuido a la hora de dotar la RIC.

SEXTO: Resulta cierta la afirmación de la reclamante respecto de la Ley 19/1994, en cuanto que una de sus finalidades que se instrumentaliza con determinadas medidas a lo largo de parte de su articulado, es la de potenciar la inversión en Canarias con cargo a los recursos propios de los empresarios, sin embargo, la letra de la Ley mencionada resulta meridiana: como la norma entiende que son beneficios no distribuidos los destinados a nutrir las reservas, excluida la legal, cualquier detracción de las mismas, afirma, ha de considerarse beneficio distribuido a los efectos del cálculo del límite máximo de dotación a la reserva para inversiones en Canarias. Ello es así por que si la norma hubiera querido especificar las excepciones en función del destino de las reservas disminuidas, lo habría hecho. Lo que es evidente es que esta Sala no puede adoptar el criterio de la interesada, que supone cambiar el sentido propio de las palabras contenido en el inciso "Las asignaciones a reservas se considerarán disminuidas en el importe que eventualmente se hubiese detrído del conjunto de las mismas", cuando el tenor literal de éstas resulta claro, so pretexto de atender al espíritu y finalidad de la norma.

8.9. Las dotaciones a la reserva legal

En la resolución de 28 de mayo de 2004 (reclamación nº 35/02390/02 y acumulada 35/02391/02) el TEARC se plantea una cuestión de libro: la entidad dotó la reserva legal, pero por mayor importe que el obligatorio, ya que había alcanzado el 20% del capital social. En mi criterio, las cantidades contabilizadas en la reserva legal que exceden del quinto del capital social tienen la consideración de reservas de libre disposición, por lo que dotarla una vez alcanzado ese nivel no ha de afectar al cálculo de la RIC. Sin embargo, el criterio del Tribunal es todo lo contrario: aunque se haya dotado la reserva legal por mayor importe que el obligatorio, hay que considerarlo beneficio distribuido para calcular la RIC:

Las asignaciones a reservas se considerarán disminuidas en el importe que eventualmente se hubiese detrído del conjunto de las mismas, ya en el ejercicio al que la reducción de la base imponible se refiere, ya en el que se adoptaran el acuerdo de realizar las mencionadas asignaciones.

Según la transcrita norma, a efectos del cálculo de la dotación a la RIC de los beneficios no distribuidos deben excluirse las cantidades destinadas a nutrir las reservas legales sin límite alguno, y ello además resulta lógico dado que un mismo concepto no puede servir a la vez a dos fines diferentes.

Por otra parte, la RIC es una reserva que debe constar en el balance de la sociedad con absoluta separación de la Reserva Legal y título adecuado; procede en consecuencia desestimar las reclamaciones.

A pesar de este planteamiento, basado exclusivamente en la literalidad del art. 27 y no en su conexión con el TRLSA ni en la filosofía del incentivo, en resolución de 30 de junio de 2003 (reclamación 35/2849/00 y 35/2850/00 acumulada) resuelve brillantemente una cuestión que no me había planteado anteriormente: una entidad amplía el capital social en un ejercicio (con la consiguiente obligación de seguir dotando la reserva legal, aunque hubiese llegado al 20% del capital anterior) y consigue su inscripción definitiva en el Registro Mercantil en el ejercicio siguiente, ¿en qué ejercicio hay que dotar la reserva legal? La respuesta del Tribunal es en el ejercicio en el que se inscribe la ampliación, no en el año en que se elevó a público, corrigiendo la estimación realizada por la Inspección de los Tributos.

8.10. El cálculo de la dotación

El 27 de febrero de 2004 (reclamación 35/181/02 y 35/2331/02) el TEARC afirma que el importe de la regularización de la RIC de un ejercicio anterior no puede ser considerado como diferencia permanente en el año en que se incoa el acta de regularización. Me alegra saber que en una cuestión teórica como la analizada, difícil de resolver si no se domina la práctica contable, el Tribunal haya coincidido con nuestros planteamientos.

La misma cuestión, con idéntico resultado, se analiza en la resolución de 30 de abril de 2004 (reclamación nº 35/00772/02), basándose el TEARC en que la Inspección no justifica por qué considera una diferencia permanente el importe del acta incoada.

Para mayor claridad en cuestión tan árida, podemos ayudarnos de un ejemplo para extraer la conclusión en esta materia: el acta incoada en 2005 de la regularización de la dotación de la RIC del año 1999 en el ejercicio 2003 no puede afectar al cálculo de la dotación efectuada en 2003, sino que será un mayor gasto contable en el año 2005.

8.11. El plazo de la materialización

El TEARC insiste en su planteamiento de siempre, y en la resolución de 11 de marzo de 2004 (reclamación nº 38/679/02), entiende que la adquisición de un solar que no se construye y termina la edificación en el plazo de los cuatro años no es materialización apta, ya que con los datos de compra, licencia, encargo del proyecto, etc. no hubo la debida antelación:

Habiendo finalizado el plazo para materializar el 31 de diciembre de 1998 y de 1999, (para las dotaciones realizadas con cargo a los beneficios de 1994 y 1995, respectivamente) es el 11 de febrero de 1998, a menos de un año para el vencimiento de dicho término con relación a la dotación de 1994, cuando se adquiere el solar sobre el que se va a realizar la construcción de, según palabras (sin prueba alguna que las acredite) de la reclamante: "una planta industrial compleja", lo que desde luego, si ello fuera cierto, hubiera requerido efectuar la adquisición del solar con un margen de tiempo mayor para garantizar el cumplimiento del término señalado por la norma.

8.12. El plazo de entrada en funcionamiento

También se reitera en su criterio, ya clásico, de que el plazo de entrada en funcionamiento es el mismo que el de la materialización. En resolución de 11 de marzo de 2004 (38/679/02) se pronuncia en igual sentido: en el mismo plazo de adquisición, las inversiones han de entrar en funcionamiento. Con esta resolución, este tema se da ya como zanjado, argumentándose en los fundamentos de Derecho que los activos adquiridos no han entrado en funcionamiento en el plazo marcado por la ley:

Si a esto se une que el contrato de encargo de trabajo se realiza al término del plazo (1999) y que tanto el presupuesto de ejecución del proyecto, como la solicitud de fijación de las alineaciones y el contrato de ejecución de obra se realizan vencidos con creces los tres años que marca la Ley, y que es en 2002 (dos años y medio después) cuando la construcción está finalizada, forzoso es concluir en la desestimación también en este extremo de la presente reclamación, al considerar este Tribunal que, si bien el plazo de tres años marcado por la ley para materializar se ha respetado, los activos adquiridos no han entrado en funcionamiento, sin que, por otro lado, y por lo dicho en el párrafo anterior, concurren las circunstancias que, de modo excepcional, señala la Dirección General de Tributos, eminentemente objetivas y que no dependen de la voluntad del inversor.

Habrá que seguir esperando a que se pronuncien los Tribunales de Justicia sobre si el plazo de entrada en funcionamiento es el mismo de la materialización.

8.13. El período de permanencia de las inversiones

La permanencia en funcionamiento se ve alterada por la inactividad de la empresa, de tal forma que si en un momento antes del periodo de los cinco años la empresa no desarrolla actividad alguna, los activos fijos en los que se ha materializado la RIC han dejado de estar en funcionamiento, incumplándose el mandato legal. Así opina el TEARC en una resolución de 2003 y otra de 2004. La primera es de 27 de febrero de 2003 (reclamación nº 38/1759/01 y 38/1760/01) y en ella se trata no solo la inactividad de la entidad, sino que en un momento antes de los cinco años se transmitió el inmovilizado afecto a la RIC, alegando la empresa en su defensa, sin que le sirviera de nada, que fueron objeto de una depreciación acelerada:

Por lo tanto, la cuestión es, no tanto como alega el reclamante (justificar las inversiones realizadas al objeto de materializar la reserva para inversiones en Canarias o las inversiones afectas a la deducción por inversiones) sino acreditar el mantenimiento en el patrimonio social de las que dice efectuadas.

En este sentido, resulta evidente que la propia interesada ha alegado (sin negarlo con posterioridad) la transmisión, en 1998, de los elementos del inmovilizado afectos tanto a la deducción por inversiones como a la reserva para inversiones en Canarias, en la parte hasta entonces materializada. Por otro lado también se sostiene el cese en la actividad de la entidad, por lo que ésta ha entrado en un proceso liquidatorio que básicamente, como se sabe, consiste en la realización de los bienes y derechos sociales y en la cancelación de deudas.

Por tanto es palmario el incumplimiento del requisito de mantenimiento de las inversiones exigido por las normas anteriormente transcritas, sin que hayan pasado de ser meras afirmaciones las relativas a la depreciación acelerada de los bienes adquiridos.

En la segunda de las resoluciones, de fecha 29 de junio de 2004 (reclamación 35/02508/02 y acumulada 35/02509/02), se analiza un caso similar; en el que la sociedad alterna periodos de actividad e inactividad en los cinco años de permanencia obligatoria de los activos en funcionamiento. Aunque después de la inactividad volvió a estar en activo, el TEARC entiende que ha incumplido el requisito de permanencia:

SEXTO: En cuanto al ejercicio de regularización de la RIC, el apartado 8 del artículo 27 dispone que “el incumplimiento de cualquier otro de los requisitos establecidos en este artículo dará lugar a la integración en la base imponible del ejercicio en que ocurrieran estas circunstancias de las cantidades que en su día dieron lugar a la reducción de la misma”

En el presente caso el requisito controvertido es el de permanencia en funcionamiento en la misma empresa del sujeto pasivo durante cinco años como mínimo o durante su vida útil si fuera inferior (apartado 5 artículo 27), siendo obvio que el mismo se incumple con el cese de la actividad lo cual ocurre en el ejercicio 1998, en el cual debe regularizarse la situación tributaria y así lo ha hecho la Inspección.

8.14. Bienes usados

A finales de 2003, el TEARC continuaba con sus mismos planteamientos respecto a los activos usados. Lo podemos ver en la resolución de 24 de septiembre de 2003 (reclamación nº 35/2298/01 y 35/2299/01) en que una entidad adquiere un almacén en planta baja que con anterioridad había utilizado como local de negocio en régimen de arrendamiento. La Inspección entiende que no ha acreditado que suponga una mejora tecnológica al ser un bien usado, y el Tribunal le da la razón, ya que el reclamante no acredita que el almacén vaya a producir una mejora tecnológica en la actividad de comercio que realiza. Insiste en que quizás se mejore la atención al cliente y el servicio de venta, pero eso no es mejora de la calidad del bien o servicio; tampoco se consigue una disminución del coste de producción, ya que es una empresa de distribución y no de producción.

En esta y otras resoluciones también el TEARC explica cómo habría que acreditar la disminución del coste individual de producción, no bastando los datos de la contabilidad financiera, sino que habría que resaltar la economicidad, previa reclasificación de los costes de aprovisionamiento, de producción, comercial y administrativa. En síntesis, a través de una contabilidad de costes

8.15. Aspectos formales

En resolución de 29 de marzo de 2004, el TEARC se reafirma en la interpretación de que la dotación y el mantenimiento de la RIC en los balances y contabilidad es un requisito sustancial, mientras que no lo es la separación de cuentas y el título que se de a la que comprenda la RIC:

Octavo: En cuanto a los aspectos contables de la RIC, la Ley 19/1994, de modo expreso en el apartado 3 del art. 27, condiciona el ejercicio del derecho al beneficio fiscal al requisito de que figure en los balances con absoluta separación y título adecuado.

Teniendo en cuenta que, según se dispone en el propio apartado 3, la Reserva es indisponible en tanto que los bienes en que se materializó deban permanecer en la empresa, es requisito sustancial el que la Reserva figure en los sucesivos balances, sancionándose su incumplimiento a tenor de lo apar-

tado 8, con la pérdida del beneficio fiscal, mientras que los requisitos de absoluta separación del resto de las cuentas del Pasivo y con título adecuado tienen un claro matiz adjetivo o formal dada la flexibilidad del Plan general de Contabilidad en este aspecto, y se justifican básicamente como medida de seguimiento y control de la Reserva por parte de la Administración, cuyo incumplimiento, por tanto, si bien constituye una clara negligencia no debe conducir a la pérdida del incentivo fiscal, lo cual por otra parte sería desproporcionado, sin perjuicio de la incoación del expediente sancionador por infracción tributaria simple.

En el año 2003, resolución de 24 de septiembre (reclamación nº 35/2419/01), el TEARC también rechazó una declaración complementaria que aumentaba la dotación realizada en su momento, porque se sabe que el acuerdo originario de aprobación de los resultados no contenía el aumento de beneficios de la complementaria:

En el presente caso nos encontramos ante una declaración complementaria presentada fuera de plazo, sin que se aporte ningún dato sobre el depósito de cuentas pero en todo caso se sabe que el acuerdo originario de aprobación de resultados no contenía el aumento de beneficio de la complementaria, aspecto material o de contenido del documento. La consecuencia es que la dotación complementaria a la RIC se hizo fuera de plazo y no sirve; procede en consecuencia desestimar las alegaciones en este punto.

La lectura del párrafo transcrito nos lleva a una conclusión personal: las declaraciones complementarias con mayor dotación de la RIC son válidas únicamente cuando la anterior declaración no refleja la realidad del reparto que determinó el órgano social competente. Dicho de otra forma, si la Junta acordó la aplicación del saldo aprobado de Pérdidas y Ganancias por importe de 100 y una dotación de 80 a la RIC, y se presentó una declaración del impuesto con una dotación de 60, será válido el procedimiento de presentar una declaración complementaria con la dotación de 80. No obstante, no servirá para la dotación de la RIC el que se presente una declaración complementaria con un nuevo beneficio de 150 y una dotación de mayor importe de las 80 aprobadas por la Junta.

Sí hemos notado una sensibilidad distinta frente a la declaración fuera de plazo de la declaración del impuesto en la resolución de 24 de septiembre de 2003 (reclamación nº 35/2419/01). El TEARC se refiere a la fehaciencia requerida para justificar la dotación y el momento en que se hizo, sirviendo, normalmente, el depósito de cuentas en el RM y la presentación de la declaración en plazo, pero que pudiera ocurrir que el depósito se realice en plazo, pero no la declaración del impuesto, y a la inversa, sirviendo ambas posibilidades para acreditar el momento de la dotación. Es la primera ocasión, que conozcamos, que el Tribunal admite que la declaración fuera de plazo no tiene por qué invalidar automáticamente la dotación.

Este criterio sí coincide con el que habíamos expresado: la presentación fuera de plazo no tiene por qué invalidar la dotación efectuada de la RIC, siempre y cuando se pueda demostrar con otros medios. La constancia de la dotación en el libro de actas, o en la contabilidad, o en las cuentas anuales, sería suficiente para justificar la dotación y el momento en que se hizo, sin que intervenga el hecho de que la presentación del impuesto con la dotación se hiciera fuera de plazo. En caso contrario, que no se pueda acreditar con el libro de actas, con las cuentas anuales o con la contabilidad, será suficiente con que figure en la declaración del impuesto, siempre y cuando se haya presentado en plazo.

El mismo planteamiento respecto al depósito de las cuentas anuales y al diligenciado de los libros de contabilidad es mantenido por el TEARC en resoluciones de 24 de septiembre de 2003 (nº 35/2419/01), 29 de enero de 2004 (nº 38/609/02) y 29 de marzo de 2004: no tiene por qué invalidar la dotación de la RIC efectuada si puede demostrarse con otros medios.

En mi opinión, la presentación de las cuentas anuales en el Registro Mercantil fuera de plazo, o su no presentación; y el diligenciado fuera de plazo de los libros de contabilidad o su no diligenciado, son las cuestiones formales que mejor se han resuelto para el contribuyente, pero sin olvidarnos de la obligación de demostrar la dotación y el momento en que se realizó por cualquier otro medio. Uno de ellos es la presentación en plazo de la declaración del impuesto con la dotación (IS) o la deducción de la cuota efectuada por ese concepto (IRPF), pero no el único. En sentido contrario, mantenemos que la presentación fuera de plazo de la declaración del impuesto no tiene por qué invalidar la dotación efectuada, siempre que se pueda, también, probar la dotación y el momento en que se efectuó por cualquier otro medio.

8.16 Compatibilidades de la RIC: la bonificación por producción

En la resolución de 27 de noviembre de 2003 (reclamación nº 38/359/02), se trata un caso en el que el contribuyente intenta delimitar qué parte del beneficio total obtenido dota a la RIC, para destinar el resto a la bonificación sobre la producción. Los cálculos no salen iguales a los que aplicó la Inspección, y el TEARC explica la forma de cálculo:

Resulta claro, tras la lectura de los preceptos anteriores, que la base del cálculo de la bonificación es la parte de la cuota correspondiente al importe del rendimiento derivado de la venta de los citados bienes corporales, en el bien entendido, de que esta parte de la cuota, se habrá obtenido por aplicación del tipo de gravamen correspondiente, al beneficio total derivado de su ejercicio, reducido en la parte que proporcionalmente corresponda de la dotación a la reserva para inversiones realizada (supuesto de haberse calculado ésta de forma correcta como es el caso) y no, reducido en la parte que el sujeto pasivo "decida" que corresponde...

Resolviendo el mismo supuesto planteado al Tribunal, los cálculos que nos salen coinciden, esta vez, con los de la Administración: la bonificación del 40% (hoy del 50%) la aplicamos sobre los rendimientos de la producción al tipo de gravamen resultante después de aplicar la RIC:

Beneficio actividad A	132.567.847
Beneficio producción	76.234.032
Beneficio total	208.801.879
RIC	140.913.996
BI	67.887.883
X 0,35	23.760.761 (11,38% s/ 208.801.879)
Bonificación	3.470.173 (0,1138 x 76.234.032 x 0,4)
Cuota	20.290.058

8.17. Las competencias en la regularización

El TEARC sigue delimitando negativamente la competencia de la Dependencia de Gestión en relación con la RIC. En la resolución de 18 de diciembre de 2003 (reclamación nº 35/184/01) resuelve otra regularización efectuada por Gestión. Esta vez se trata de la compensación contable de pérdidas, que no fueron deducidas por el contribuyente para dotar la RIC, pero el Tribunal estima que dicha Dependencia es incompetente para tratar esa cuestión, amén de que se había equivocado en los cálculos realizados en el impuesto sobre beneficios.

En la resolución de 27 de febrero de 2004 (nº 35/181/02 y 35/2331/02), en la que se analizan los efectos de la regularización de la RIC en un ejercicio y su incidencia en la dotación que se había hecho en ese año (cuestión estudiada en otro apartado), también declara el TEARC incompetente a Gestión para dictar la liquidación impugnada, ya que exigía la verificación de la contabilidad.

8.18. La regularización

En el 2004 el TEARC vuelve a apretar aún más las tuercas respecto a la regularización y los intereses de demora. A su criterio de sumar al ahorro fiscal disfrutado improcedentemente los intereses de demora, para volver a calcular intereses de demora sobre ambas cantidades hasta la fecha de incoación del acta, afirma ahora que los intereses de demora así calculados no son gasto deducible, ya que han pasado a formar parte de la propia cuota exigida por la regularización. La resolución es de 29 de junio de 2004 (nº 35/1239/01) y señala una importante novedad en las consecuencias de la regularización. El reclamante esgrime con buen razonamiento todo la batería de argumentos a favor de que los intereses de demora son deducibles, pero la Inspección y el Tribunal dicen que no.

También explica que la forma apropiada de regularizar la dotación incumplida no es la presentación de una declaración complementaria, sino aumentarla en la base imponible de la propia declaración en que se incumple cualquiera de los requisitos exigidos, *en la que el interés de demora si bien debe tenerse en cuenta, pierde sus señas de identidad en el sentido de que la deuda tributaria, a diferencia de la autoliquidación complementaria nada más tiene un componente: cuota o liquido a ingresar.*

A partir de este momento tenemos un nuevo frente abierto en la regularización de la RIC: la no consideración como gasto deducible de los intereses de demora generados, que pasan, según la Administración, con el beneplácito del TEARC, a ser considerados como cuota, perdiendo su verdadera naturaleza.

Pasando a otro tema, la forma correcta de regularizar las dotaciones es la que señala el apartado 8 del art. 27, incrementar la dotación en la declaración del ejercicio en que se incumpla: *La disposición de la reserva para inversiones con anterioridad al plazo de mantenimiento de la inversión o para inversiones diferentes a las previstas, así como el incumplimiento de cualquier otro de los requisitos establecidos en este artículo, dará lugar a la integración en la base imponible del ejercicio en que ocurrieran estas circunstancias de las cantidades que en su día dieron lugar a la reducción de la misma.*

Analizo ahora qué sucede si el contribuyente ha optado por presentar una declaración complementaria, y lo hago en base a la cuestión planteada en la resolución del TEARC de 31 de agosto de 2004 (nº 35/3087/02).

El contribuyente explica en el recurso, de forma muy ordenada y razonados argumentos, qué fue lo que pretendió regularizar con la declaración complementaria y los efectos que esperaba obtener: durante el mes de julio de 2000, fue presentado el IS de 1999 con la dotación a la RIC. Posteriormente, con fecha 31 de julio de 2001, presentó una declaración complementaria correspondiente al concepto impositivo IS, ejercicio 1999. Dicha declaración tenía por objeto, única y exclusivamente, desdotar las cantidades destinadas a la RIC en 1999 y adiciona, por tanto, a la base imponible las cantidades que habían sido dotadas a la RIC, añadiendo a la cuota resultante los intereses de demora por el tiempo transcurrido desde la dotación realizada hasta la fecha de la presentación de la declaración complementaria. Todo ello ante la certeza de que no iba a invertir:

Explica que ha optado por la vía de la declaración complementaria, en lugar de incorporar las cantidades desdotadas en una posterior autoliquidación anual correspondiente a cualquier otro ejercicio económico posterior al de 1999, por la creencia de que estaba en su derecho de realizar la desdotación, en cualquier momento, justo desde la existencia de certeza en cuanto a la imposibilidad de acometer las inversiones, porque los intereses de demora corrían por su cuenta.

Ante esta forma de proceder, para mí inmaculada, la Oficina gestora responde ¡con la aplicación de un recargo por presentación fuera de plazo!, alegando, con toda razón el contribuyente, que *el recargo se impone a quien presenta, en este caso, una autoliquidación, voluntariamente pero fuera de los plazos establecidos al efecto. En nuestro caso, no se trata de una autoliquidación presentada fuera de plazo, sino de una declaración complementaria, que presupone necesariamente la existencia de otra anterior, realizada con el único fundamento de desdotar las cantidades destinadas a la reserva para inversiones en Canarias en el ejercicio 1999, lo cual se evidencia comprobando el apartado relativo a los intereses de demora, fruto de la desdotación.*

El TEARC analiza la cuestión, planteándose que si efectivamente es una declaración complementaria con la regularización de la RIC dotada en un ejercicio anterior no procede el recargo, estimando la reclamación:

CUARTO: En el presente caso al tributar la entidad en régimen de transparencia fiscal no podía dota la RIC y por lo tanto la declaración complementaria de regularización de la RIC a presentar debería ser por el ejercicio 1999 tal como se hizo independientemente de su revisión.

En consecuencia, procede desestimar la reclamación previa verificación de que la autoliquidación presentada el 31 de julio de 2001 no es complementaria de otra presentada con anterioridad.

Si así fuese, se anula la liquidación impugnada.

Resumiendo, aunque la declaración complementaria no es la mejor fórmula para regularizar voluntariamente la RIC incumplida, no deja de ser una opción válida del contribuyen-

te, que minimiza el cálculo de los intereses de demora, pero interrumpe el plazo de prescripción de ese ejercicio. No la aconsejo, pero si se opta por ello, la Administración no puede aplicar recargo alguno al pago de la liquidación efectuada.

8.18. Los pagos fraccionados

Algunas de las actas de disconformidad con la en su día polémica materia de los pagos fraccionados han llegado ya al TEARC. En resolución de 24 de septiembre de 2003 (nº 35/145/02) el Tribunal aborda impecablemente el asunto de la RIC en el cálculo de los pagos fraccionados, estimando que en el ejercicio 2000, antes de la publicación de la disposición 16ª de la Ley 43/1995, la empresa podía restar del beneficio generado el importe previsible de la dotación:

SÉPTIMO: En el examen la incidencia de la Reserva para Inversiones en Canarias, en el cálculo de los pagos fraccionados ante todo deben tenerse en cuenta el difícil encaje de este incentivo fiscal en las diversas instituciones tributarias, debido a sus singularidades, por lo que es preciso buscar a veces soluciones que no ofrece la literalidad de la propia institución, sino que brotan de otras normas e incluso de la práctica administrativa, salvo que se opte porque sufra una marginación, no deseable.

Para empezar, este incentivo, a modo y manera de su antecesor el Fondo de Previsión para Inversiones, opera según el apartado 1 del artículo 27 reduciendo la base imponible con lo cual, atendiendo a su literalidad, nos encontraríamos con la siguiente secuencia: cálculo de la base imponible y su reducción posterior por el incentivo dando como resultado una base liquidable, concepto éste que a diferencia de su antecesor es inexistente en la vigente normativa del Impuesto sobre Sociedades.

(...)Por otra parte, normalmente la RIC está sujeta a una secuencia: Primero se obtiene el beneficio, luego se dota a la RIC en su distribución y finalmente se invierte, pero la misma puede invertirse y buena prueba de ello es que existe la posibilidad de realizar la inversión en el ejercicio del que proviene el beneficio.

Las precedentes consideraciones llevan a concluir al Tribunal que la RIC debe tenerse en cuenta en el cálculo de los pagos fraccionados, del ejercicio 2000, criterio éste refrendado por la Disposición Adicional Decimosexto. Incidencia de la Reserva para Inversiones en Canarias en el cálculo de los pagos fraccionados. (...)Procede en consecuencia estimar la reclamación y anular la liquidación impugnada.

Los empresarios pueden calcular los pagos fraccionados restando de los beneficios generados una estimación de la posible dotación de la RIC que se efectuará una vez finalizado el ejercicio y aprobadas las cuentas por la Junta general.

9. Conclusiones

Después de analizar qué ha ocurrido con la RIC en las diversas instancias de decisión, extraemos brevemente las conclusiones, esperando que el verdadero aluvión de resoluciones, consultas, sentencias y comentarios de esta Crónica sirva para clarificar cuestiones dudosas en la aplicación del incentivo fiscal, y para que los profesionales contribuyamos decididamente a poner la RIC al servicio de la sociedad.

Primera: La RIC como incentivo fiscal está siendo cada vez más combatida por los sectores de la sociedad ajenos al empresarial, ayudado por el mínimo esfuerzo realizado por el Gobierno de Canarias y las asociaciones empresariales para divulgar entre la sociedad sus efectos beneficiosos para la economía canaria. Habría que reinterpretar la RIC, no ya como un beneficio fiscal para los empresarios, sino como la filosofía del REF que obliga a los empresarios a invertir en Canarias tres veces más del importe de los impuestos que se ahorran, para que la sociedad la considere positivamente.

Segunda: Las grandes cuestiones sobre la dotación y la materialización siguen aún sin resolverse: los resultados extraordinarios, los resultados financieros, la actividad de arrendamiento como actividad económica, el plazo de la entrada en funcionamiento y otros muchos son aún incógnitas no despejadas por los Tribunales de Justicia. Sólo ha quedado definitivamente solucionada la posibilidad de que los profesionales puedan dotar la RIC.

Tercera: Los pronunciamientos del TSJC en relación con los requisitos formales, rechazando la dotación si no se ha contabilizado, o se ha contabilizado después del plazo de presentación de la declaración del impuesto sobre la renta, aún habiéndose invertido correctamente las dotaciones y presentado en plazo el correspondiente impuesto, sitúan las formas por delante del fondo, poniendo en peligro el verdadero objetivo de la RIC: que se invierta en Canarias. ■