

LA RESERVA PARA INVERSIONES EN CANARIAS EN EL AÑO 2001*

Salvador Miranda Calderín

Profesor de la Universidad de Las Palmas de Gran Canaria.

Miembro de la AEDAF.

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN
2. OBRAS DE REHABILITACIÓN EN EDIFICIOS ALQUILADOS
3. UN EXTRAÑO CASO DE REGULARIZACIÓN EN CASCADA DE UN POSIBLE INCUMPLIMIENTO DE LA RIC
4. LAS PRIMERAS RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CANARIAS
 - 4.1 *Materialización en bienes inmuebles*
 - 4.2 *Profesionales y Sociedades en transparencia fiscal*
 - 4.3 *Otros casos y sanciones*
5. PAGOS FRACCIONADOS Y SOCIEDADES DE CAPITAL RIESGO

1. INTRODUCCIÓN

En materia de la Reserva para Inversiones en Canarias, el año 2001 ha sido más tranquilo que sus dos inmediatos anteriores. El grado de crispación al que se llegó en el 2000 ha sido afortunadamente superado por el Informe de la Comisión para el análisis de los problemas de la aplicación de la Reserva para Inversiones en Canarias (Diciembre de ese año) y, sobre todo, por la publicación de la consulta vinculante de la D.G.T.

* Jornadas Regionales de la Zona 9ª de la AEDAF, celebradas el 31 de enero y 1 de febrero de 2001 en Agate (Gran Canaria).

de fecha 25 de Abril de 2001. Fue el año de las tensiones generadas con los pagos fraccionados a cuenta del Impuesto de Sociedades y de la espera a ver qué iba a ocurrir con todas las actas incoadas con problemas ya resueltos por la Comisión.

El Gobierno de Canarias estuvo interesado en ampliar el abanico de posibilidades de inversión y en dos jornadas informativas organizadas en ambas capitales canarias, en el mes de Febrero, explicó el trabajo encargado sobre *"El aprovechamiento de la RIC en la financiación de proyectos de interés público en Canarias"*, que se concretaba en tres ejemplos de inversión en una desaladora, en una residencia de ancianos y en la construcción de viviendas públicas para alquiler. De estas propuestas se hizo eco la prensa local (LA PROVINCIA, 21 y 23 de Febrero, y CANARIAS 7, 23 de Febrero).

También en el año 2001 se han producido las primeras resoluciones del TEAP en relación con la RIC y el Informe de la Comisión, que serán objeto de análisis detallado en este trabajo, pero no hemos de pensar que todo está ya resuelto respecto a las posibles interpretaciones que se pueden hacer del artículo 27 de la Ley 19/1994 y como botón de muestra analizamos algunos problemas que se han producido este año, que deben corregirse lo antes posible para evitar nuevos frentes en una materia difícil, de gran aceptación entre el tejido empresarial.

Finalmente, las disposiciones adicionales de las leyes de Presupuestos Generales para el año 2002 y la de Acompañamiento han resuelto la problemática de los pagos fraccionados y han ampliado las posibilidades de inversiones afectas a la RIC a través de las sociedades de capital- riesgo.

2. OBRAS DE REHABILITACIÓN EN EDIFICIOS ALQUILADOS

En la amplia lista de controversias que manteníamos con la Administración Tributaria en los años 1999 y 2000 no figuraba la de las inversiones realizadas en un inmueble que se explotase en régimen de alquiler: el propietario cedía el uso mediante una contraprestación y el arrendatario, además de pagar la renta establecida, realizaba a su costa las obras necesarias para el desarrollo de su actividad. No existía problema alguno para que la Administración admitiese que dichas obras se pudieran afectar como inversiones aptas de las dotaciones de la RIC. Como ejemplo claro de ello están las múltiples actas de conformidad levantadas a farmacéuticos en las que se han admitido las inversiones realizadas en la remoción de los locales utilizados en virtud de contratos de arrendamiento. Solamente había que demostrar que las obras eran necesarias y se utilizaban en el desarrollo de la actividad y, por supuesto, que iban a durar al menos los 5 años que señala el artículo 27.

Sin embargo, una vez resueltos los principales problemas que existían con las distintas interpretaciones que hacíamos de este incentivo fiscal los profesionales del asesoramiento y los técnicos de la Administración, van surgiendo novedosos reparos a la apli-

cación práctica de la RIC: a la guerra emprendida contra los posibles defectos formales se le han añadido nuevas restricciones vanguardistas como esta de la de las obras de rehabilitación en edificios alquilados.

Una de las principales preocupaciones de las autoridades en materia turística es y seguirá siendo, la de la renovación de la obsoleta planta hotelera y extrahotelera de nuestra principal industria. Cualquier desajuste entre la oferta y la demanda de camas en nuestro territorio nos recuerda la necesidad de ofrecer productos competitivos no solo en precios, sino también en calidad, y debemos recordar que gran parte de nuestra oferta alojativa lleva años y años en constante explotación (verano e invierno), por lo que necesita una urgente remoción e inversiones millonarias. Ahí están los planes de renovación de la infraestructura de la urbanización de San Agustín –la pionera del turismo en el Sur de la isla de Gran Canaria– desarrollados por el Ayuntamiento de San Bartolomé de Tirajana, una vez terminadas las obras en la cosmopolita Playa del Inglés. Este esfuerzo público de nada servirá si los apartamentos y hoteles, muchos de ellos de más de 30 de años de antigüedad, no se remozan interior y exteriormente.

Un complejo turístico necesita de un plan de mantenimiento –ahora exigible por ley– que permita una constante adecuación de sus instalaciones y la renovación cada cierto número de años del mobiliario, de las cocinas y de los cuartos de baño de las unidades alojativas como mínimo. No hay mueble de cocina, grifería de baño o sofá de salón que por muy buen mantenimiento que tenga dure más de 10 años.

Nadie ha puesto reparo alguno a que estas inversiones sean aptas para la materialización de la Reserva para Inversiones en Canarias cuando las realiza el propietario-explotador del inmueble, pero sí cuando las realiza el arrendatario-explotador, y, en mi opinión, sin razón alguna. Por ello es conveniente tratar teóricamente, desde el punto de vista contable y fiscal, las obras realizadas en un inmueble arrendado.

La ciencia contable subordina, a grandes rasgos, al principio de prudencia valorativa las dudas que pueden ofrecerse en la práctica entre los distintos principios contables. Así, en el caso que nos ocupa, la valoración contable de las obras de acondicionamiento realizadas por el arrendatario de un local enfrentarían frontalmente al principio de prudencia –deberían contabilizarse como gasto, ya que las mejoras benefician a la propiedad del inmueble–, con el de correlación de ingresos y gastos –las obras deberán incorporarse a la cuenta de Pérdidas y Ganancias a medida que se vayan generando los ingresos, y, por lo tanto, durante el periodo del arrendamiento–, debiendo de prevalecer el principio de prudencia. Pero, afortunadamente, la contabilidad, como ciencia que intenta consolidarse, va perfeccionando y evolucionando su técnica, tratando de resolver y evitar las dudas teóricas que la práctica empresarial va generando. ¡Y esta en concreto está ya resuelta!

Efectivamente, la consulta evacuada por el ICAC en el boletín n.º 13 de Mayo de 1993 *“sobre la naturaleza contable de los gastos de renovación, conservación o modernización de los bienes inmuebles utilizados por la empresa que son propiedad de terceros y su registro”* consideraba, en principio, los gastos necesarios de acondicionamiento como gastos del ejercicio, para matizar inmediatamente que de conformidad con el Plan General de Contabilidad, cuando dichos gastos se hayan producido con motivo del inicio de la actividad o de una ampliación de su capacidad operativa y antes de que la empresa comenzase o reanudase su actividad en el referido local, deberán registrarse como “gastos de primer establecimiento” e imputarse a resultado sistemáticamente en un plazo no superior a cinco años.

Esta consulta reafirmaba el criterio que los profesionales de la Auditoría seguíamos y que no era otro que el del principio de correlación de ingresos y gastos si no veíamos peligrar la continuidad de la empresa. La matización de que debían amortizarse en 5 años, cuando el plazo del arrendamiento podría ser superior, no nos sentó muy bien, pero así lo aplicamos, ajustando las amortizaciones pendientes. Las obras realizadas en inmuebles propiedad de un tercero quedaban contabilizadas en el epígrafe I. (Gastos de establecimiento), del apartado B), Inmovilizado, del Activo en el esquema del balance del artículo 175 del T.R.L.S.A.

Recientemente, en Diciembre de 2000, el boletín n.º 44 del ICAC volvió a incidir sobre este tema en una consulta *“sobre el reflejo contable de diferentes gastos realizados por una empresa en un inmueble arrendado”*, flexibilizando el criterio anterior y adecuándolo a una práctica empresarial cada vez más usual. Esta vez la duda objeto de consulta se refería a los gastos efectuados por una empresa en obras, pintura, instalaciones telefónicas, mobiliario, ordenadores, programas informáticos, etc. para mejorar y adaptar, a la actividad propia, un inmueble arrendado. Solo faltaría en esta consulta la palabra hotel o establecimiento extrahotelero para que coincidiese plenamente con el planteamiento que intentamos esclarecer.

El ICAC, en esta ocasión, es de la opinión de que todos los bienes que no se incorporan definitivamente al inmueble son elementos patrimoniales que se reflejarán conforme a su naturaleza (Mobiliario, Equipo informáticos, Instalaciones,...etc.) y respecto a los que quedan definitivamente incorporados (cambios de pavimentos, fontanería, electricidad, instalaciones sanitarias, ...) muestra un avance técnico respecto a la consulta anterior de Mayo de 1993 (los ejemplos entre paréntesis son de mi cosecha). Después de hacer mención al planteamiento de los gastos de primer establecimiento y de los 5 años máximos de amortización, dice que, *“sin embargo, la consecución del objetivo de la imagen fiel, exige un análisis detallado de las posibles circunstancias que puedan darse en este tipo de operaciones”*. Cita, como ejemplo evolucionista, al Plan general de contabilidad de las Sociedades anónimas deportivas que considera como elementos patrimoniales las inversiones realizadas sobre terrenos o instalaciones alquilados, dentro del apartado de Activos inmateriales, y con un plazo de amortización igual a la vida del contrato, o la del elemento patrimonial correspondiente si fuese menor.

La ampliación de este criterio –mucho más acorde a la realidad empresarial– es extensible a otros casos siempre y cuando el fondo económico de la operación coincida, cuando las empresas “*estén vinculadas desde un punto de vista racional económico al cumplimiento a término del contrato de arrendamiento*”. Sigue diciendo el ICAC que desde un punto de vista de racionalidad económica, una empresa invertirá en un inmueble arrendado siempre que mediante la utilización de estas inversiones obtenga ingresos suficientes para su recuperación, por lo que esto será lo que habrá que analizar.

Concluye diciendo claramente que cuando las inversiones en un local arrendado son significativas y se van a recuperar en el plazo de vida útil que económicamente corresponda, la inversión ha de calificarse como un activo inmaterial, logrando la adecuada correlación de los ingresos y gastos para obtener el resultado económico de la actividad, de forma que la amortización deberá realizarse en el período del contrato, o en el plazo de vida útil estimado del activo si fuera menor.

No creo que después de esta brillante y oportuna consulta del ICAC de Diciembre de 2000 –recogiendo la opinión de los profesionales del sector y siendo consecuente con la práctica empresarial– nadie tenga duda alguna de que las obras de rehabilitación o de mejora de un hotel o de un establecimiento extrahotelero realizadas por el arrendatario constituyen una inversión y no un gasto, que deberá contabilizarse en el apartado del Inmovilizado Inmaterial y amortizarse en el periodo de vida del contrato de arrendamiento.

Nos queda ahora demostrar, en una materia menos árida que la contable, que las inversiones así realizadas son aptas para la materialización de la RIC. Las dudas que ofrece en este caso la lectura del artículo 27 de la Ley 19/1994 son casi inexistentes: ¿Están situadas las inversiones y se utilizan en Canarias, son necesarias para el desarrollo de la actividad, tiene algo que ver que se hayan de contabilizar como Inmovilizado inmaterial, van a permanecer al menos 5 años en el patrimonio social? Afirmativamente se pueden contestar sin duda de tipo alguno las tres primeras cuestiones: las obras de mejora del edificio están situadas en Canarias, se utilizan en Canarias y son necesarias para la explotación turística del inmueble. Respecto a la última, el hecho es objetivo: o permanece 5 años o se produce un quebranto de la legalidad vigente aplicable a este incentivo fiscal. Sólo nos detendremos en su consideración como “Inmovilizado Inmaterial”.

En un principio, el artículo 27 se refiere a “Activos fijos” y en esta categoría se encuentran tanto los Inmovilizados materiales como los inmateriales, por lo que estos últimos no están excluidos para la materialización de la RIC, pero la contestación vinculante de la D.G.T. de fecha 25 de Abril de 2001 profundiza en esta materia y aclara textualmente que “*Por el contrario, cuando el tipo de activo inmaterial permita asegurar de forma razonable que se localizan en Canarias los efectos económicos y sociales que se derivan de la explotación del mismo, garantizando así su utilidad para el desarrollo*

económico canario, su adquisición puede ser válida para la materialización de la RIC". Luego, no ofrece tampoco duda alguna el que estas obras sean aptas para la materialización de este importante incentivo fiscal.

Finalmente, superadas están ya hace muchos años, las cuestiones sobre si la Ley del Impuesto de Sociedades y su Reglamento se subordinaban a los planteamientos contables del Plan general de contabilidad y otras normas de índole contable aplicable. Después de la publicación de la Ley 43/1995 del nuevo Impuesto sobre Sociedades (art.10.3) solo hay una forma de contabilizar: la que ordena el Código de Comercio, el T.R.L.S.A. y el Plan General de Contabilidad con sus adaptaciones sectoriales y las interpretaciones que hace el ICAC, por lo que la norma fiscal solo podrá regular los ajustes necesarios para hallar la base imponible del Impuesto no el resultado contable. Pero, yendo aún más lejos, nos encontramos que la propia D.G.T. en consulta evacuada el 1 de Abril de 1997 sobre *"la consideración del importe de las obras de acondicionamiento del referido local como gastos del ejercicio o como inmovilizado"* hace suyos –como no podía ser de otra forma– los planteamientos del ICAC en su consulta de Mayo de 1999 y reconoce que deberán registrarse como "gastos de primer establecimiento".

¿Por qué, entonces, o en base a qué, algunos inspectores quieren abrir un nuevo frente en la aplicación de la RIC? Mi respuesta la dejo en el aire con ánimos de no polemizar aún más en este tema y más siendo consciente que en palabras de un alto cargo de la D.G.T. relacionado con la RIC (y perdón por tantas siglas), en el mes de Octubre de 2001 ya se había formulado una consulta sobre estos términos que aún no se ha contestado. Espero que este material aporte alguna luz al que tenga que redactarla.

Son muchas las empresas hoteleras a nivel nacional y muchísimas más las pequeñas empresas explotadoras de complejos turísticos que constantemente están invirtiendo en inmuebles que no son de su propiedad, pero que explotan, y que adecuan la recuperación de estas inversiones a un medio o largo plazo por exigencias de la demanda y la constante renovación del sector. Estas inversiones son necesarias para Canarias y deben estar primadas por las subvenciones oficiales y por la aplicación máxima de los incentivos fiscales como hasta ahora venía sucediendo y no pretender rechazarlas para materializar la RIC.

3. UN EXTRAÑO CASO DE REGULARIZACIÓN EN CASCADA DE UN POSIBLE INCUMPLIMIENTO DE LA RIC

A este caso me referí en el mes de Octubre de 2001 en una mesa redonda a la que fui invitado a participar junto a dos compañeros de prestigio en la profesión y a Joaquín Arroyo Burguillo, que fue miembro de la Comisión antes señalada. No se trata de una ficción, aunque pudiera parecerlo, sino de una realidad plasmada en la correspondiente acta de disconformidad.

Se trata de la regularización de una dotación efectuada en 1994 por una entidad mercantil. El actuario considera que inversiones por importe de 34.642.095 pesetas no son aptas para la materialización, por lo que incrementa la base imponible del 4º año, esto es, de 1998. Hasta ahora perfecto, pero a continuación argumenta que la dotación realizada a la RIC en el ejercicio 1998 está mal hecha porque hay que tener en cuenta en su cálculo una diferencia permanente de 34.642.095 pesetas. La entidad había dotado 34.000.000 de pesetas y el actuario, en base a las dos ecuaciones siguientes, calcula una dotación máxima de 20.323.704 pesetas:

$$RIC\ 98 = 0,9 (BAI - IS)$$

$$IS = 0,35 (BAI - RIC\ 98 + DP)$$

por lo que levanta acta también de la diferencia de dotaciones en el ejercicio 1998 por importe de: $(34.000.000 - 20.323.704 = 13.676.296)$

Base Imponible declarada en 1998	7.825.031
Dotación RIC 94 no materializada	+34.642.095
Exceso dotación RIC 98	+13.676.296
Base Imponible liquidada	56.143.422
Cuota	18.900.198

Este planteamiento resulta extraño, pero a primera vista puede no captarse dónde falla, por lo que hay que analizarlo con detenimiento.

La correcta regularización de una dotación incumplida, de conformidad con el artículo 27 de la ley 19/94 y de las normas contables aplicables a la determinación del resultado contable, sería, en mi opinión, la siguiente: aumentar la base imponible del período 3 + 1 al que se dotó la RIC incumplida y calcular los correspondientes intereses de demora. Y, absolutamente, nada más (no entro en la posibilidad de aplicar sanciones). El propio mecanismo de determinación del resultado contable hará que en el año en que se incoe el acta (y no en el ejercicio en que se incrementa la base imponible) haya que contabilizar el importe de las mismas con abono a Hacienda Pública acreedora, con independencia de que se recurra o de que se vayan a pagar las liquidaciones. Los resultados de ese ejercicio son los que se van a ver perjudicados en la determinación de la dotación máxima de la RIC, precisamente por haberse minorados con el importe del acta de regularización fiscal.

En el caso que nos ocupa, el actuario se tendría que haber limitado a corregir la base imponible del ejercicio 1998, no a disminuir la dotación efectuada con cargo a los beneficios de ese ejercicio ¿o es que pensaba que todas las actas levantadas hasta ahora en regularización de la Reserva para Inversiones estaban mal hechas y la suya era la primera correcta?

El fallo conceptual, que había dejado en suspenso, está en el erróneo planteamiento hecho con las diferencias permanentes y el limitarse a la aplicación de unas fórmulas, perdiendo de vista el fondo de la cuestión: el incremento de la base imponible de un año por no haber materializado correctamente la dotación de la RIC de un ejercicio anterior no es una diferencia permanente como paso a continuación a explicar.

La Reserva de Inversiones se calcula, siempre, a partir del resultado contable del ejercicio en que se quiere dotar. A su vez, uno de los componentes del resultado contable es la imposición sobre beneficios, que se calcula, como todos sabemos, aplicando el tipo impositivo al resultado contable ajustado por las diferencias permanentes y disminuido por la dotación de la RIC (obviamos las deducciones y bonificaciones de la cuota que disminuyen la imposición). Estas diferencias permanentes son, exclusivamente, diferencias existentes en las partidas de gastos e ingresos económicos y tributarios que no revierten en el futuro, y se refieren solamente al ejercicio en que se está calculando el resultado contable y la base imponible del Impuesto de Sociedades. ¡El importe de un acta de inspección levantada en el año 2001 por el incumplimiento de la dotación de 1994, regularizada en el ejercicio 1998, no es una diferencia permanente!

El Plan General de Contabilidad, en la norma 16^a de valoración, especifica *que para la contabilización del impuesto sobre sociedades, se considerarán las diferencias que puedan existir entre el resultado contable y el resultado fiscal*. Las diferencias sirven para cuantificar el impuesto sobre beneficios en el ejercicio en que se está calculando, exclusivamente en ese ejercicio. Cualquier ajuste futuro que haya de realizarse por modificación de la legislación tributaria en los impuestos anticipados o diferidos y en el crédito fiscal por compensación de pérdidas se contabilizará como gasto o ingreso en el año de la modificación y no recalculando la imposición en el ejercicio en que se crearon dichas partidas. Así expresamente se especifica también en la norma 16^a del PGC. ¿Cómo deberíamos, entonces, contabilizar el efecto impositivo derivado de un acta de inspección: como diferencia permanente en el ejercicio cuya base imponible se regulariza o como gasto en el año en que se incoa el acta? La respuesta la sabemos todos, o casi todos, porque se puede hacer caso omiso de la lógica contable, pero no de las consultas y resoluciones del ICAC. ¡Oiga, que éstas sólo obligan a los auditores en el ejercicio de su profesión, y no a los funcionarios de las Administraciones públicas! Sí, pero el resultado contable se calcula por la normativa contable y, por supuesto, en su determinación se deben de tener en cuenta estas consultas y resoluciones.

Concretamente, la consulta n.º 1 de Marzo de 1997, sobre el registro contable del efecto impositivo que se deriva de las actas de inspección del impuesto sobre sociedades (BOICAC, 29) dice, textualmente, que la parte correspondiente a la cuota del impuesto sobre sociedades se recogerá como gasto del ejercicio (en el momento que se prevea la contingencia o en el que se reconozca la deuda cierta con la Administración Tributaria). Así se venía haciendo desde 1990, pero por si alguien tenía alguna duda, el ICAC se lo aclara.

Meses después de esta consulta se publica la Resolución del ICAC de 9 de Octubre de 1997 sobre algunos aspectos de la norma de valoración 16^a, dedicando la norma segunda a las DIFERENCIAS PERMANENTES, y especificando que “las diferencias de carácter permanente entre el resultado contable antes de impuestos y la base imponible del Impuesto sobre Sociedades modificarán la base de cálculo y, en consecuencia, el importe del impuesto devengado en el ejercicio en que se producen”. Del texto se desprende nuevamente que las diferencias permanentes solo afectan al ejercicio en que se producen y que sirven para determinar el impuesto devengado en ese ejercicio. En la norma novena regula EL REGISTRO DE LAS CONTINGENCIAS DERIVADAS DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES y repite el criterio establecido en el mes de Marzo: las contingencias fiscales que se deriven de un acta de inspección se contabilizarán, en lo que respecta a la cuota del impuesto, como gasto del ejercicio por impuesto sobre beneficios, pudiéndose emplear la cuenta 633 “Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios”.

Menos aclaratoria ha sido la consulta n.º 3 de Junio de 2000 (BOICAC, 42) sobre el tratamiento contable de la reducción fiscal por la dotación a (la) “Reserva para inversiones en Canarias” que solo dice que en el ejercicio en que se estime una posible mayor deuda por impuesto sobre sociedades como consecuencia del incumplimiento de los requisitos de la RIC se deberá dotar una provisión para riesgos y gastos: si sé que no voy a materializar la dotación, he de crear la oportuna provisión en el año 4. Cuestión ésta distinta al caso que nos ocupa: materializo la dotación en el año 4, y, posteriormente, la Inspección rechaza la misma, que ha de seguir el tratamiento hasta ahora explicado.

Con la lectura de estas normas y las explicaciones dadas, creo que queda suficientemente aclarado que una mayor cuota por el impuesto sobre sociedades de un ejercicio regularizado por la Inspección no constituye una diferencia permanente en el ejercicio en que se modifica la base imponible, sino un mayor gasto fiscal en el año en que se incoa el acta. Por lo tanto, el error del actuario en la liquidación del ejercicio 1998 estuvo en considerar como diferencia permanente el 35% de la dotación de la RIC indebidamente materializada, e incluirla como tal en la ecuación para determinar la RIC máxima posible de ese ejercicio. El contribuyente, regularizando y contabilizando debidamente, tendrá una doble penalización: el pago de la cuota del acta y la menor base en ese ejercicio para dotar la RIC, ya que al contabilizar como gasto el importe del acta verá reducido su resultado contable. Es en el año 2001 (año en que se incoa el acta) cuando tendrá consecuencias (a efectos de la dotación de la RIC de ese ejercicio) la regularización fiscal de la dotación de la RIC de 1994 incrementada en la base imponible de 1998 y no en ese año. Dicho de otra forma y para terminar, el acta incoada en un ejercicio posterior no puede afectar a la dotación de la RIC de un ejercicio anterior, porque ésta se calcula sobre el resultado contable y aquella solo afecta al resultado del año en que se incoa.

4. LAS PRIMERAS RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CANARIAS

Después del Informe de la Comisión creada para analizar la problemática de la RIC (Diciembre de 2000), muchas eran las opiniones contrarias a su planteamiento y a su no aplicación en la práctica. Los sensatos y oportunos comentarios del Inspector Jefe de la A.E.A.T. en Canarias de que en alguna forma aquellas conclusiones eran la opinión de la D.G.T. y que, por lo tanto, vinculaban a los funcionarios de la Administración tributaria fue muy bien recibida por los profesionales del asesoramiento fiscal, que al fin veíamos como existía una cierta reglamentación del texto del art. 27. Posteriormente, la consulta vinculante de la D.G.T. de fecha 25 de Abril de 2001, reflejando las conclusiones de la Comisión, pareció pacificar el sector.

Todos esperábamos qué iba a ocurrir con las cientos de actas que esperaban del Informe del Inspector Jefe o que estaban ya recurridas en el TEAP. Las primeras resoluciones ya se han producido y pasamos a examinarlas agrupadas por conceptos

4.1 Materialización en bienes inmuebles:

La problemática sobre la inversión en bienes inmuebles constituye la mayoría entre las resoluciones examinadas. Partimos de las consideraciones que se hacen sobre los solares, que al estar vinculados a una construcción, no necesita acreditarse la mejora tecnológica (24-4-2001, n.º 38/996/00), pero su construcción ha de finalizarse en el plazo de los cuatro años. Este plazo es inflexible, por ahora, y se interpreta como el de entrada en funcionamiento, rechazándose la materialización en un inmueble usado adquirido en documento privado porque no había entrado en disposición del adquirente y, por lo tanto, no había entrado en funcionamiento (21-9-2001, n.º 35/3371/99). Lo mismo ocurre con la inversión en un local, pero que al final del plazo estaba en desuso (24-4-2001, n.º 35/3084/99). En esta ocasión, el Tribunal reconoce que la Ley guarda silencio respecto al plazo máximo de entrada en funcionamiento de la inversión, nuestro caballo de batalla, pero entiende que, salvo determinados casos de inversiones complejas, ésta debe producirse dentro del plazo máximo legal fijado para su adquisición.

Respecto a la materialización en bienes inmuebles usados, el Tribunal rechaza la inversión en un local usado para ampliar una farmacia porque considera que no existe mejora tecnológica (21-9-2001, n.º 35/3437/99), y también la de unos apartamentos usados, por no haberse demostrado un menor coste para la empresa derivado de dicha inversión (11-10-01, n.º 38/1419/00).

Finalmente, en el caso de no estar los locales objeto de la inversión afectos a actividad empresarial alguna, el Tribunal rechaza la materialización como ha ocurrido con un local que se destinaba al lavado de vehículos, pero que no se pudo demostrar dicha actividad, ya que no se consumía agua ni electricidad entre otras consideraciones (31-10-2001, n.º 35/2/00).

4.2 Profesionales y Sociedades en transparencia fiscal:

En dos resoluciones, una primera del año 2000, (31-5-2000), y otra del 2001 (11-10-2001), el Tribunal considera que no es de aplicación a los profesionales la Reserva para Inversiones, pero lo hace en el contexto de la Ley del IRPF anterior, en los ejercicios 1996 y 1997, por lo que no ha de preocuparnos. Tampoco es preocupante el rechazo realizado a una dotación efectuada a la RIC por un socio de una sociedad transparente, ya que esta a su vez había ya dotado la RIC y el socio se imputó su porcentaje sobre la base imponible (31-5-2001). La resolución me parece acertada porque es la sociedad transparente y no el socio quien puede dotar la RIC, salvo que este desarrolle otra actividad económica.

4.3 Otros casos y sanciones:

En el último caso que comentamos, el Tribunal interpreta que no cabe la dotación a la RIC después de la comprobación administrativa. Se trata de una sociedad que compensa bases impositivas negativas inexistentes y que a la hora de la Inspección pide acogerse a la RIC y a la deducción por actividades productivas en el ejercicio regularizado: *este Tribunal no puede acordar a favor de la interesada la aplicación de la Reserva para Inversiones en Canarias la cual constituye una decisión libre de la sociedad a adoptar en determinados plazos por la Junta General de accionistas en aplicación del resultado obtenido en el ejercicio, con unos requisitos formales en cuanto a la adopción del propio acuerdo y su contabilización* (29-6-2000). Respecto a las sanciones, en todas las resoluciones examinadas, excepto en esta última, el Tribunal considera que existe una interpretación razonable de la norma y que, por lo tanto, no procede la aplicación de sanciones en las regularizaciones fiscales efectuadas.

5. PAGOS FRACCIONADOS Y SOCIEDADES DE CAPITAL RIESGO

Con el tema de la regularización de los pagos a cuenta del Impuesto de Sociedades que debían y deben hacer las grandes empresas, y el rechazo a que en su cálculo se pudiera restar del beneficio la parte proporcional de la futura dotación de la RIC, terminaba el año pasado el artículo sobre “La RIC un año después”. No se solucionó, como esperábamos, para que en el mes de Abril se calculara el pago con su parte correspondiente de la dotación, pero la Inspección se mostró especialmente sensible con este problema no resuelto por la Comisión (porque antes no se había planteado) y sólo liquidó intereses de demora en las comprobaciones efectuadas. El compromiso me pareció serio y respetuoso con la legislación vigente, aunque muchos compañeros no lo interpretaron así y han recurrido al TEAP las liquidaciones de intereses.

A pesar de los esfuerzos realizados por las asociaciones empresariales y por el Gobierno de Canarias sólo se ha podido resolver con la publicación de la disposición adicional 26ª de los Presupuestos Generales del Estado para el año 2002, introduciendo

una disposición decimosexta en la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades que permite reducir de la base imponible calculada al tiempo de realizar el pago a cuenta la dotación de la RIC con el máximo del 90% de dicha base parcial. Si al finalizar el ejercicio la dotación real de la RIC fuese inferior, en más del 20%, a las reducciones parciales practicadas elevadas al año, la empresa deberá regularizar los pagos a cuenta realizados que se vieran afectados, con los correspondientes intereses y recargos.

La idea me parece buena, pero la redacción confusa. Después de hacer varios ejemplos aún no comprendo qué significa “la cuantía de cada uno de los pagos fraccionados elevados al año” ¿ Ha de elevarse al año dividiendo la cantidad entre los meses transcurridos y dividiéndola entre 12 meses?, ¿Lo que habría que elevar no sería la reducción provisionalmente practicada? No lo sé. Puedo realizar distintas interpretaciones y los resultados finales son muy diferentes. Mal asunto. Por eso he optado por exponer cómo calcularía y regularizaría según el espíritu de la norma, pero sabiendo que no se adecua a la literalidad de la disposición.

Simplemente establecería la proporción que existe entre la base imponible definitiva del ejercicio y la dotación a la RIC finalmente aprobada por la Junta General. Esta proporción la aplicaría a las bases imponibles parciales calculadas al final del 3º, 9º y 11º mes y las compararía con las dotaciones provisionales realizadas para el cálculo del pago fraccionado. Si fuesen superiores en un 20% habría que practicar la regularización.

Con un ejemplo se verá mejor:

EJEMPLO 1	B. I.	Dot.RIC	Dotación que hubiese correspondido	Diferencia	Dif. porcentaje
3º mes:	20	18	15,5 (1)	2,5	2,5/18=13,8%
9º mes:	80	72	62,2 (2)	9,8	9,8/72=13,6%
11º mes:	85	76	66 (3)	10	10/76=13,1%

Base Imponible final del año: 90

Dotación RIC aprobada: 70

(1) 90—70
20—X

(2) 90—70
80—X

(3) 90—70
85—X

En este ejemplo no habría que regularizar.

¿Qué hubiera pasado si la dotación aprobada de la RIC hubiese sido 60?

EJEMPLO 2	B. I.	Dot.RIC	Dotación que hubiese correspondido	Diferencia	Dif. porcentaje
3º mes:	20	18	13,3	4,7	$4,7/18=26,1\%$
9º mes:	80	72	53,3	18,7	$18,7/72=25,9\%$
11º mes:	85	76	56,6	19,4	$19,4/76=25,5\%$

Base Imponible final del año: 90

Dotación RIC aprobada: 60

Como los porcentajes en cada uno de los pagos fraccionados son superiores al 20% hay que regularizarlos:

- el del 3º mes: $4,7 \times 0,25$ más intereses
- el del 9º mes: $18,7 \times 0,25$ más intereses
- el del 11º mes: $19,4 \times 0,25$ más intereses

Aplicando literalmente la disposición, los números serían otros porque parte de la base de que los beneficios se obtienen proporcionalmente al número de meses transcurridos –hecho que como sabemos no se da en la actividad real, pensemos en zafra agrícolas, temporada turística alta y baja, etc.–. Hemos de obviar el plural de “elevados al año”, ya que, consecuentemente, lo que habría que elevar sería la reducción practicada en cada uno de los pagos fraccionados para compararla con la dotación final de la RIC.

En el ejemplo “literal” resultante, habría que regularizar en el 9º mes, cuando regularizando lógicamente, como antes, no habría que hacerlo:

EJEMPLO LITERAL	B. I.	Dot.RIC	Dotación elevada al año	Diferencia con RIC=70	Dif. porcentaje
3º mes:	20	18	$138/3 \times 12 = 72$	2	$2/70 = 2,8\%$
9º mes:	80	72	$72/9 \times 12 = 96$	26	$26/70 = 37\%$
11º mes:	85	76	$76/11 \times 12 = 83$	13	$13/70 = 18,5\%$

Base Imponible final del año: 90

Dotación RIC aprobada: 70

Una vez determinado que hay que regularizar el 2º pago fraccionado, para proceder a su regularización seguimos literalmente los últimos párrafos de la disposición –que sí están redactados lógicamente– y comparamos 72 con la proporción real del resultado que hemos dotado a la Reserva ($70/90 \times 80 = 62$), siendo la diferencia de 10.

Regularización 2º pago: $10 \times 0,25$ más intereses

Aceptando la forma más lógica que propongo (ejercicios 1 y 2) o la que literalmente parece desprenderse de la redacción, podemos evitar el ajuste no aplicando el máximo del 90% que, en realidad, no se podría dotar en la gran mayoría de los casos. No obstante, mejor sería que la D.G.T. aclarase cómo se efectúa la regularización. La diferencia fundamental entre los primeros ejemplos y el realizado “literalmente” está en la elevación al año de la dotación realizada en cada período en función de la base imponible determinada, ya que la redacción literal parte de la base incierta de que los beneficios se obtienen por igual parte en cada mes. Esto puede llevar a determinar grandes diferencias porcentuales si en los primeros meses del año se obtienen más beneficios que en los siguientes, como se pone de manifiesto en este ejemplo:

EJEMPLO LITERAL2	B. I.	Dot.RIC	Dotación elevada al año	RIC dotada	Dif. porcentaje
3º mes:	45	40,5	162	60	$162/60=2,7$ (170%)
9º mes:	60	54	72	60	$72/60=1,2$ (20%)
11º mes:	70	63	68,7	60	$68,7/60=1,145$ (14%)

Base Imponible final = 80

RIC definitiva = 60

Como vemos, la diferencia porcentual en el primer pago fraccionado sería del 170%. Afortunadamente, la regularización partiría de otra base y siguiendo los cálculos ya explicados, el ajuste sometido al tipo del 25% sería solamente de $40,5 - 33,75 = 6,75$.

Otro detalle, de menor importancia, es que solamente vamos a tener la confirmación de que los pagos fraccionados se han hecho bien o mal en el día que la Junta apruebe la dotación definitiva de la RIC, normalmente en el mes de Junio, y al mes siguiente habrá que liquidar el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio. ¿Es entonces operativo tener que presentar los tres nuevos pagos fraccionados regularizados? Indudablemente, no. Es más lógico calcular los intereses, reflejarlos en la autoliquidación y pagarlos con la cuota del Impuesto sobre Sociedades. También para la Administración es más sencillo y sin costes de tener que procesar más información.

A pesar de estas pequeñas dificultades que puede suponer la novedosa regulación actual, felicito a su promotor porque muchas eran las redacciones que al nivel teórico habíamos realizado y ninguna nos satisfacía plenamente. Esta tampoco, pero su gran valor añadido es que se ha aprobado.

Por último, me voy a referir a otra novedad importante reflejada en la disposición adicional 31^a de la ley 24/2001 de Medidas Fiscales que permite la ampliación de las posibilidades de materialización de la RIC y que se adecua a la tan olvidada “realidad empresarial”. ¿Hasta ahora quién iba a invertir en el capital de una sociedad que no dominase para que ésta efectuase las inversiones definitivas de la RIC? Pocos o nadie, pero a través de las sociedades de capital riesgo la materialización se hace más atractiva. La empresa o el profesional se limitan a materializar sus dotaciones en las **sociedades de capital riesgo** y éstas han de seleccionar en qué empresas van a participar y que deberán efectuar las inversiones aptas para la RIC (con la excepción de bienes inmuebles usados) en el plazo de que disponga el sujeto pasivo que realizó la dotación. Una vez efectuada la inversión, ha de permanecer en funcionamiento en la participada durante los 5 años obligatorios del artículo 27 de la ley 19/94, manteniendo la sociedad de capital riesgo su participación, y el sujeto pasivo que dotó la RIC, la suya en esta última.

Ante un eventual incumplimiento de la participada se entiende que la dotación de la RIC no se ha materializado adecuadamente y además, la sociedad de capital riesgo pierde los beneficios fiscales de los que actualmente disfruta respecto, únicamente, a las participaciones afectadas. En definitiva, el que pierde sustancialmente, sin posibilidades de alterar las decisiones empresariales de la sociedad puente y de la que va a invertir realmente, es el sujeto pasivo que dotó la RIC. Habrá que regular los detalles y que los gestores de las sociedades de capital riesgo nos expliquen qué precauciones van a tomar para hacer segura una atractiva posibilidad de materializar la Reserva para Inversiones en Canarias.

