

RESERVA PARA INVERSIONES EN CANARIAS: DISCREPANCIAS CON LA ADMINISTRACIÓN*

Salvador Miranda Calderín.

*Economista. Profesor de la U.L.P.G.C.
Delegado Regional del Gabinete de Estudios de la
AEDAF*

1.INTRODUCCIÓN

La base de este trabajo es la conferencia pronunciada en Marzo de 1999 en las Jornadas organizadas por la Dirección General de Tributos del Gobierno de Canarias y la Cámara de Comercio de Las Palmas bajo el lema "Un REF para el S.XXI". Ese día expuse muchos más aspectos relacionados con la RIC, que ahora suprimo, para incidir y ampliar los aspectos más controvertidos suscitados en este año transcurrido.

La intención de la DGT de publicar todas las conferencias pronunciadas en esas Jornadas me impidió que viese la luz en alguna revista especializada.

El artículo 27 de la ley 19/1994 regula en tan sólo una página del B.O.E. una materia que ha llegado a ocupar con frecuencia las portadas de la prensa local. El aluvión de información, muchas veces contradictoria, y las opiniones más encontradas en aspectos concretos del desarrollo del incentivo fiscal por excelencia de nuestro régimen económico fiscal, crean la incertidumbre entre el empresariado y los profesionales del asesoramiento fiscal.

Los nueve apartados de este artículo sin reglamentación ni aclaración posterior se nos antojan escasa legislación para una materia de tanta importancia económica. La presión recaudadora a la que se ven sometidos los órganos de Inspección más las for-

* Texto de la Conferencia pronunciada en las Jornadas Regionales de Estudio de la Delegación Territorial 9ª de la AEDAF, celebradas en Agaete durante los días 17 y 18 de febrero de 2000.

zadas interpretaciones de la Dirección General de Tributos en las contestaciones evacuadas dan lugar a posiciones bastante alejadas y contradictorias sobre aspectos concretos de la Reserva. No es de recibo que se pretenda minimizar los beneficios de este incentivo haciendo una lectura parcial del texto en la que siempre se podrán encontrar imprecisiones y conceptos sin definir.

Por otra parte, también soy consciente de la existencia de actuaciones casi suicidas de empresarios respecto a la materialización de la RIC.

En el presente trabajo voy a abordar exclusivamente los dos temas relacionados con la Reserva para Inversiones en Canarias en los que existe una mayor discrepancia entre los Asesores y la Administración: La materialización en terrenos y el plazo en que se ha de realizar la materialización.

2. LA MATERIALIZACIÓN EN TERRENOS:

En la conferencia sobre la aplicación de los incentivos fiscales del REF a las empresas peninsulares del V Congreso Nacional de Economía (Las Palmas, 1995) indicaba que *"como cuestión no resuelta podríamos plantearnos si la adquisición de un terreno es una inversión apta para la materialización de la RIC. En mi criterio, la vía de solución sería no la de plantearse si un terreno es un activo fijo nuevo o usado sino si es necesario para el desarrollo de cualquier actividad empresarial presente o futura del sujeto pasivo y si va a suponer en el futuro una disminución del coste de producción o una mejora de la calidad del bien o servicio. En caso afirmativo, la adquisición del terreno sería apta para la materialización"*.

En la ponencia desarrollada en el Congreso Nacional de la Asociación de Asesores Fiscales celebrado en octubre de 1997 en Marbella volvía a insistir en la posibilidad de materializar la Reserva en terrenos, ya que la triple característica que señala el art. 27.4.a): situados, utilizados y necesarios para el desarrollo de actividades empresariales del sujeto pasivo, las reúne la inversión en un terreno como parte de un proyecto de construcción de un bien de inversión.

Los condicionantes adicionales que han de cumplir los denominados bienes usados: no haberse beneficiado anteriormente de la RIC y suponer una mejora tecnológica, decía en esta ponencia, no se pueden aislar del resto del apartado, entrando en consideraciones sobre si los terrenos constituyen un activo fijo nuevo o usado, como lo hacía en aquella época la DGT. El criterio que defendía en aquella exposición era: *"si el conjunto por sus características se considera un activo fijo situado y utilizado en Canarias y necesario para la actividad empresarial, estaríamos ante una inversión válida para la materialización de la RIC, incluyendo el valor del suelo y de la construcción"*. No obstante, señalaba claramente que este no era el criterio de la DGT que en las contestaciones que analizamos a continuación rechazaba totalmente la posibilidad de materializar en terrenos:

- 11-2-97 "La parte del solar correspondiente a un local apto para la materialización de la RIC no puede considerarse, ya que el solar no puede tener la consideración de activo nuevo".
- 13-2-97 "Los solares y terrenos aunque se hayan adquirido para construir un activo fijo no pueden ser considerados activos fijos nuevos, por lo que es necesario que supongan una mejora tecnológica para la empresa".
- 7-4-97 "Considera que (los terrenos) no son activos fijos nuevos y que por lo tanto su inversión debe llevar aparejada una mejora tecnológica que se traduzca en una reducción de costes o en un aumento de la calidad de los bienes y servicios de conformidad con el apartado 2 del art. 2º del RD. 241/1992, de 13 de marzo, por el que se desarrolla la ley 20/1991, PERO que tales circunstancias sólo se producen en la inversión de maquinaria, instalaciones, equipos,...etc., que evidencien su capacidad para la mejora tecnológica, pero no un solar destinado a la construcción de una nave industrial".
- 8-4-97 Vuelve a considerar que los solares no pueden calificarse como activos fijos nuevos, por lo que sería preciso que supongan una mejora tecnológica y que difícilmente la inversión en terrenos contribuye a una reducción del coste unitario de los servicios o una mejora en la calidad de los mismos, sino que contribuiría, en su caso, a incrementar en un futuro su volumen de negocios".

A partir del otoño de 1997 se acentúan las presiones por parte del Gobierno de Canarias y agentes económicos en general para que el Ministerio de Hacienda regule la materialización de la Reserva y amplíe sus posibilidades. Diariamente, la prensa local divulgaba opiniones y soluciones de todo tipo que contribuían a un alejamiento progresivo de la realidad. Ante esta situación, la delegación territorial de la Asociación Española de Asesores Fiscales publica el 19 de febrero de 1998 el artículo **"Aclarar lo que está claro"** en la que defendíamos la opción de materialización en terrenos al mismo tiempo que aconsejábamos ante la inseguridad jurídica provocada por la Administración tributaria que se aclarase su validez vía Orden ministerial.

El Ministerio no publicó Orden ministerial alguna a este respecto, pero el 23 de junio de 1998 se produce la contestación no vinculante del Director General de Tributos en la que cambia los criterios que respecto a los terrenos venía manteniendo la DGT: *"dado que la ley 19/94 no distingue, en el primer párrafo de la letra a) del artículo 27.4, entre las distintas clases de activos fijos situados o recibidos en el archipiélago canario, ha de afirmarse que dicha Ley permite que se trate tanto de activos "nuevos", como de activos que se han deteriorado por el uso, como de aquellos activos a los que, por ser "bienes naturales", no conviene su inserción en una u otra clasificación como sucede con los terrenos"*.

Esta interpretación de la DGT coincide con nuestro criterio antes expuesto, pero añade sutilmente un nuevo matiz en el párrafo siguiente: si bien los terrenos no son susceptibles de catalogarse como nuevos o usados, *"el calificativo "usado" debe entenderse referido a aquellos bienes que con independencia de que hayan sufrido o no deterioro por el uso, hayan sido utilizados por un sujeto pasivo en una actividad empresarial, mención plenamente aplicable a los terrenos"*, por lo que deberán cumplir la doble condición de no haberse beneficiado anteriormente de este régimen y suponer una mejora tecnológica para la empresa.

Según esta nueva interpretación, difícil será encontrar un terreno que no haya sido utilizado en el amplio concepto de una "actividad empresarial". Pensemos en el supuesto más favorable: la adquisición de una parcela resultante de una recalificación de suelo y dotación de la correspondiente infraestructura. Aún en este caso, el terreno tuvo que formar parte del activo circulante del empresario promotor de la urbanización, por lo que indudablemente fue utilizado *por un sujeto pasivo en una actividad empresarial*. Contrariamente, según lo que predica la consulta, no habría que demostrar la mejora tecnológica en la adquisición de un solar a una persona no empresaria o profesional.

Siguiendo el tenor de la consulta que comentamos, y para una interpretación coherente de la misma, habría que entender que un terreno se ha utilizado en una actividad empresarial únicamente cuando formó parte del inmovilizado material afecto a ella.

El terreno se admite por la DGT como inversión necesaria para el desarrollo de una actividad empresarial, siempre que forme parte del inmovilizado, pero con el agravante de tener que demostrar, en la mayoría de los casos, que supone una *mejora tecnológica*. Concepto éste que se convierte en la nueva pesadilla de empresarios y asesores fiscales.

Aparece únicamente regulado en el R.D. 241/1992, de 13 de marzo, por el que se desarrolla la ley 20/1991 de modificación de los aspectos fiscales del REF en materia de deducción por inversiones en activos fijos usados y supone que las inversiones tengan uno de los dos efectos siguientes:

- Reducción del coste de producción unitario del bien o servicio.
- Mejora de la calidad del bien o servicio.

El primero de ello se podrá demostrar objetivamente mediante la constatación de datos contables, pero ¿cuántas veces no se realiza con la mejor voluntad y el esfuerzo económico necesario una inversión que posteriormente se demuestra que no tiene los efectos positivos apetecidos? Se está exigiendo al empresario que se convierta, al menos, en adivino, y en el caso de que su inversión no tenga éxito se le rechaza el beneficio fiscal que aplicó.

El segundo, completamente subjetivo y abierto pudiera parecer la panacea para el empresario y precisamente por su escasa definición se convertirá en un elemento de permanente discusión. Serán los Tribunales los que vayan perfilando estos conceptos.

No podemos asociar en la lectura de la normativa comentada el concepto de mejora tecnológica con los distintos supuestos de expansión económica por los que puede atravesar la empresa, cuando en la práctica vienen asociados: la mejora tecnológica supone expansión económica si la inversión da los resultados esperados, y la expansión económica implica una inversión previa en activos nuevos o usados.

Definitivamente, un concepto pensado únicamente para aplicar a una maquinaria o un bien de equipo en general no se puede extrapolar a otras inversiones ni a la amplia casuística que representa la materialización de la Reserva.

Los efectos prácticos de la "sutileza" de admitir los terrenos, pero condicionados a la "mejora tecnológica" no se han hecho esperar. Así, la propia DGT, en contestación reciente de 27 de Julio de 1999, escasamente un año después de la comentada contestación de Junio de 1998, rechaza la inversión en un terreno para construir un hotel en Lanzarote, ya que: **" la adquisición de un terreno usado para la construcción de un nuevo hotel no puede entenderse como materialización adecuada para la reserva para inversiones en Canarias por cuanto ni disminuye el coste de producción unitario ni mejora la calidad del servicio prestado, sino que por el contrario permite prestar un nuevo servicio aumentando el volumen de negocio de la empresa."**

¿No se siente engañada la Confederación Canaria de Empresarios, o ya pensaba que la materialización en terrenos estaba resuelta? Para poco va a servir la contestación de la DGT de 23 de Junio de 1998.

Inciendiando en estas dificultades, el artículo del profesor ROMERO PÍ en el número 1 de la revista CANARIAS FISCAL (Las Palmas, noviembre de 1999) nos ilustra sobre nuevas consideraciones a la luz del derecho comunitario que dificultan notablemente no sólo la materialización de la Reserva en terrenos sino en cualquier tipo de activos fijos. Respecto a los activos que nos ocupan en este apartado, el profesor llega a la conclusión de que en nuestro derecho interno siempre han tenido la calificación de "Activos usados". Se basa en el análisis de la sentencia del Tribunal Supremo de 22-2-1995: " La inversión en terrenos ha estado siempre excluida del concepto de activos fijos nuevos"; y en las diferentes contestaciones de la D.G.T., entre ellas, la de 3-4-1989: "...y, en consecuencia, no puede ser considerado como nuevo".

También se deduce de su trabajo la dificultad que antes mencionábamos: la exigencia de la reciente contestación de la D.G.T. de 23 de Junio de 1998 de que la inversión en terrenos haya de suponer una mejora tecnológica para la empresa significa, en la práctica, que tanto el ordenamiento interno como el derecho comunitario imposibilitan en la casi generalidad de los casos la materialización en terrenos:

La D.G.T. no considera que existe mejora tecnológica en los casos que:

- Los activos adquiridos (en nuestro estudio, los terrenos) lo que permiten es proporcionar nuevos servicios.

- Los activos adquiridos supongan el aumento de la dimensión de la empresa o la apertura de nuevas instalaciones.

- Los activos usados vayan a sustituir a otros análogos existentes.

Por otro lado, el derecho comunitario no excluye la inversión en terrenos como apta para cualquier beneficio fiscal, pero los conceptos de "inversión inicial" e "inversión de sustitución" dificultan notablemente su aplicación:

La defensa española del REF en Bruselas se ha sustentado en que las inversiones objeto de ayudas tienen el carácter de **inversión inicial** (la inversión de capital fijo relacionada con la creación de un establecimiento nuevo, la ampliación de uno existente o el inicio de una actividad que implique un cambio fundamental en el producto, precisamente lo que excluye la DGT. del concepto de "mejora tecnológica"). Este concepto admite la inversión en terrenos.

Sin embargo, las **inversiones de sustitución** sólo admiten ayudas de funcionamiento. Como la RIC prima la inversión inicial, la inversión de sustitución en un terreno (por ejemplo, la compra de un terreno utilizado en régimen de alquiler, o la sustitución de un terreno alquilado por otro diferente adquirido) no serían inversiones aptas para la RIC según el derecho comunitario (los ejemplos son míos).

En definitiva, la idea que nos trasmite el profesor Romero es que la materialización en terrenos para la RIC, o bien no es permitida por la D.G.T. o por la Unión Europea, existiendo un único caso en que no existen discrepancias entre los distintos ordenamientos: *"el de la inversión en un terreno para el lanzamiento de una actividad que implique cambio fundamental en procedimiento de producción"*. ¡Para nota señores!. Los Asesores Fiscales aún nos preguntamos cuándo va a existir una coordinación entre las distintas esferas de la Administración y si siempre nos tocará bailar con la más contraria de las interpretaciones, ya sean internas o europeas: si se amplía un establecimiento o se crea uno nuevo, la Unión Europea admite la inversión en terrenos como receptora de ayudas, pero la D.G.T. no considera que en estos casos existe "mejora tecnológica", por lo que la inversión en terrenos no se consideraría apta para la materialización de la RIC. En los casos de inversiones de sustitución, y en el hipotético caso que la Hacienda española admitiese que exista "mejora tecnológica" sería el derecho comunitario el que rechazaría la inversión en terrenos.

En estas condiciones ¿Quién es el valiente que se atreve a aconsejar una inversión en terrenos? Sin una regulación interna clara el tema de los terrenos como inversión apta para la materialización de la RIC continuará generándonos problemas y cada vez más graves.

3. EL PLAZO EN QUE SE HA DE MATERIALIZAR

El plazo de tres años en que hay que materializar la dotación de la Reserva no ofrece dificultad en cuanto al comienzo de su cálculo: tres años a partir del momento en

que se dota la RIC, que coincide con el cierre del ejercicio. Entiendo que el mismo plazo es aplicable a la suscripción de acciones de sociedades que han de invertir en activos fijos para que sus socios materialicen la RIC.

La dificultad en el plazo surge en determinar el final del periodo de tres años en inversiones que se dilatan en el tiempo: adquisición de bienes inmuebles, construcción de instalaciones complejas, etc. ¿Qué ocurre, por ejemplo, cuando en el plazo de los tres años la promotora no nos ha entregado el local que hemos adquirido en documento privado? ¿Cómo afecta una causa de fuerza mayor como por ejemplo la moratoria turística en Lanzarote a inversores que no pueden continuar con su proyecto?

La adquisición de inmovilizado en curso a un tercero tiene un problema adicional relacionado con el plazo, ya que reiteradamente, la DGT y gran parte de la doctrina entienden que la adquisición no se produce hasta que los bienes sean puestos a disposición del sujeto pasivo, *"hasta que no se transfiera el dominio sobre la cosa objeto de contrato; de manera que la adquisición del derecho de propiedad no se alcanza en tanto la cosa vendida no haya sido entregada al comprador de acuerdo con el artículo 1.095 del Código Civil."* (Contestación del 27-7-99).

Con anterioridad, la D.G.T. en contestación del 12 de Marzo de 1997 condicionaba, también, la materialización a la puesta a disposición del sujeto pasivo de la obra, a la adquisición de la titularidad de los bienes. Así a la pregunta de si ¿podrá constituir materialización de la reserva (en una obra en construcción) desde el momento del pago de las facturas aunque el establecimiento no entre en funcionamiento hasta 1998 o si deberá efectuarse por el importe del total de la obra una vez finalizada?, responde *"que la materialización de las cantidades destinadas a la reserva se realiza en el período en que los activos adquiridos sean puestos a disposición del sujeto pasivo y adquiera la titularidad de los mismos, siendo relevante la entrada en funcionamiento a los efectos de computar el plazo de los cinco años de permanencia en la empresa."*

Precisamente en este punto relacionado con los PLAZOS nos encontramos las primeras discrepancias con la Inspección de Hacienda: El criterio que mantiene en la Agencia Tributaria de Las Palmas es el de que las inversiones realizadas en terrenos y construcciones han de entrar en funcionamiento dentro del plazo de 3 años para la materialización de la RIC. Así en Acta de disconformidad firmada el 23 de Noviembre de 1999 la Inspección rechaza como materialización apta de la RIC las obras en curso y la parte proporcional del terreno de la construcción de un local comercial para la instalación de una farmacia, porque al 31 de diciembre de 1997, fecha en la que se cumplían los tres años de la dotación, el local no había entrado en funcionamiento.

El posterior Acuerdo de liquidación intenta justificar el rechazo de la inversión en la obra en curso no finalizada:

- *la inversión controvertida resulta la realización de obras de construcción de un edificio como materialización de la reserva para inversiones en Canarias.*

- El problema que se plantea es determinar si el obligado tributario ha acreditado la concurrencia de todos y cada uno de los requisitos exigidos (plazo de tres años, inversión en activos fijos situados y utilizados en Canarias y necesarios para el desarrollo de la actividad empresarial).

En cuanto a la concurrencia temporal de todos los requisitos, que es lo que nos interesa en este apartado, considera textualmente:

"El cumplimiento de los requisitos exigidos a las inversiones en activos fijos, por la normativa citada en el "Considerando" anterior, debe tener lugar en un periodo de tiempo determinado, que resulta de tres años desde el devengo del impuesto del ejercicio en que se ha dotado, ya que el plazo temporal de inversión constituye en sí mismo uno de los requisitos exigidos para cualquiera de las inversiones enunciadas por el artículo 27.4 de la Ley 20 /1991 como materialización de la reserva para inversiones en Canarias. Por tanto, entendemos que en el supuesto de que el obligado tributario materialice la reserva en activos fijos, esta inversión debe realizarse en el plazo de tres años y en dicho plazo los activos deben ser utilizados y necesarios para el desarrollo de la actividad empresarial del sujeto pasivo."

(el subrayado es mío)

Mis temores se han confirmado y se abre un nuevo frente de discrepancias con la Administración. No tan sólo rechazan las obras en curso que no hayan finalizado, sino que también, en otra Acta de disconformidad, desautorizan la inversión en un local usado anexo a una farmacia adquirido para ampliar las instalaciones. Los argumentos para considerar esa inversión como no apta para la materialización de la RIC inciden en que en el plazo de tres años el local usado adquirido no ha sido utilizado y ni tan siquiera han comenzado las obras de adecuación de dicho local. Por añadidura, al tratarse de un inmovilizado usado, aprovechan para rechazar nuevamente la inversión porque el obligado tributario no ha demostrado que exista "mejora tecnológica" con dicha inversión.

En mi opinión, el plazo de tres años que señala el punto 4 del Art. 27 se refiere a la realización de inversiones, no a su entrada en funcionamiento. En el caso de obras en curso es indudable que la inversión se ha realizado, ya que ahí están las certificaciones o los costes devengados en la realización de la obra. Además, la inversión en la obra en curso reúne todos los condicionantes que enumera la letra a) del punto comentado: se encuentra situada y utilizada en el archipiélago canario y es necesaria para el desarrollo de la actividad empresarial. Indudablemente, en donde tendremos que extendernos será en el concepto de "utilizados" que es donde se atrinchera la Inspección de Hacienda.

En primer lugar hay que dejar bien claro que el calificativo de "utilizados" se refiere a los activos fijos y no a las inversiones que hay que realizar en el plazo de tres años. Si un activo fijo no se va a utilizar en Canarias queda claro que su inversión no constituye materialización apta, aunque la inversión inicial se haya realizado en Canarias; pero si se va a utilizar en el Archipiélago, la única condición que señala la Ley es que su inversión se realice dentro del plazo de los tres años. En ningún sitio la Ley señala que estos activos fijos hayan de entrar en funcionamiento dentro del plazo de tres años.

Cuando el legislador ha querido matizar la entrada en funcionamiento de un activo fijo lo ha hecho con claridad: Así el régimen de la deducción por inversiones en activos fijos nuevos señala claramente que se tendrá derecho a la misma en el ejercicio en que los activos entren en funcionamiento, no cuando hayan sido adquiridos. El Art. 27 del REF en ningún sitio señala lo mismo.

En segundo lugar, la cautela que estableció el legislador en este artículo también confirma nuestra opinión: los bienes en que se materialice la Reserva han de permanecer en funcionamiento durante cinco años. ¿Contados a partir de qué momento? Parece razonable que sea desde el momento en que entren en funcionamiento. Aplicando este razonamiento a la obra en curso que rechaza la Inspección, nos encontramos que el empresario dispone de tres años para realizar la inversión total o parcial de la construcción y que una vez que la termine y entre en funcionamiento tendrá la obligación de continuar su utilización durante cinco años adicionales contados desde su puesta en funcionamiento. Esta es la penalización que sufre el empresario porque el plazo de construcción sea amplio y supere los tres años y no la que trata de aplicar la Inspección.

¿Qué ocurría en el extinguido Fondo de Previsiones para Inversiones? Recordemos en un par de párrafos cómo funcionaba el incentivo fiscal: en el año en que se creaba el Fondo, el sujeto pasivo debía invertir o materializar su importe. En el caso de materialización, concepto distinto al actual, se podía detraer en cualquier momento los recursos líquidos indisponibles para realizar la inversión definitiva.

Pues bien, la Dirección General de Impuesto admitía que se invirtiese en la construcción de viviendas sin más limitación que la inversión tuviese relación directa con los negocios de la Sociedad y que las mismas no fuesen objeto de especulación o comercio (28 de Mayo de 1973); y la inversión en un solar para construir edificios para su explotación en régimen de alquiler, con las dos únicas e iguales limitaciones que vimos anteriormente (28 de Mayo de 1973). Esto es, la DGI no obligaba que una vez comenzada la obra se tuviera que finalizar en un período limitado, se contentaba con que las materializaciones se fuesen invirtiendo en la obra en curso.

Posteriormente, el régimen transitorio del FPI regulado en el artículo 93 de la ley 20/1991 posibilitaba la inversión en terrenos que se destinasen en un plazo máximo de tres años a la construcción de viviendas de protección fiscal. Ese plazo no se refería a la finalización de la construcción y a la entrada en funcionamiento de las viviendas, sino simplemente a que se comenzara la construcción.

Volviendo al régimen actual, la propia DGT, en contestación de 27 de Julio de 1999 señala que "tratándose de las obras de construcción, la inversión se entiende realizada a medida en que se va ejecutando la obra por el coste de la misma en cada período impositivo" sin que aparentemente condicione el plazo de la obra a los tres años que pretende la Inspección de Hacienda.

La pretensión de que un proyecto de construcción finalice en tres años no está señalado ni en la letra ni en el espíritu de la modificación del Régimen Económico Fiscal de Canarias de 1994; y supone, por un lado una interpretación forzada de los puntos del Art.27 y por otro, un desconocimiento total de la realidad del sector de la construcción en las Islas.

Otro nuevo frente de discrepancias relacionadas con el "plazo" parece que se aproxima por el Este si bien aún no se han plasmado en Actas de disconformidad y espero que éstas no se produzcan: Esta vez se trata de una sociedad que dota la RIC en 1995 y que dentro del plazo de los tres años suscribe en varias Ampliaciones de capital de su filial el importe total de la dotación efectuada. Dos ampliaciones se efectúan con aportaciones en efectivo, una al comienzo del período de los tres años y otra al final del año tercero, desembolsándose todos los dividendos pasivos dentro del plazo; la tercera se realiza por compensación de las entregas en efectivo que dentro del plazo señalado de los tres años la matriz realizó a la filial para que fuese financiando las inversiones (Ampliación por compensación de créditos).

Por su parte, la filial en dicho plazo de tres años realizó inversiones por una cantidad superior a la obligatoria.

Hasta ahora todo parece perfecto: la suscripción se ha realizado en sendas escrituras públicas de ampliación de Capital donde figuran protocolizados los desembolsos realizados y las formalidades que exige la legislación mercantil para la ampliación vía compensación de créditos, informe de Auditor incluido; las inversiones se han realizado por la filial dentro del plazo obligatorio y todas han sido consideradas como aptas para la materialización de la RIC.

Sin embargo, la Inspección "no lo ve claro" y pretende rechazar las inversiones que no se han realizado temporalmente después de las suscripciones y desembolsos en efectivo, aunque todo se haya hecho dentro del plazo de los reiterados tres años. Sus argumentos si se producen, los comentaré en la próxima ocasión.

4. LA REGULARIZACIÓN DE LA RIC A TRAVÉS DE ACTAS DE INSPECCIÓN

El punto 8 del artículo 27 de la ley comentada señala que el incumplimiento de cualquier requisito establecido en el propio 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, girándose intereses de demora desde el último día del plazo de ingreso voluntario.

En las pretendidas regularizaciones practicadas, la Inspección de Hacienda calcula correctamente la cuota que supone el beneficio presuntamente incumplido y le

añade los intereses de demora calculados desde el mes de Junio o Julio (IRPF o Sociedades) del año siguiente al que se dotó la Reserva hasta el momento en que el obligado tributario hubiese tenido que regularizar la cuota. Así si la dotación de la Reserva que se rechaza corresponde al año 1994, gira intereses desde Junio de 1995 hasta Junio de 1998.

A su vez, al monto total obtenido le vuelve a calcular intereses de demora desde la última fecha señalada hasta la fecha del Acuerdo de liquidación.

Podría ser congruente con el punto 8 señalado, pero más extraño aún son los cálculos que se practican en el expediente sancionador: la base de la sanción acumula la primera cuota calculada y los primeros intereses de demora, esto es, la verdadera cuota del acta no es el ahorro fiscal que se pretende exigir, sino que incluye también los intereses de demora que como penalización exige el artículo 27.

En mi opinión la sanción, si procede, debería calcularse exclusivamente sobre el importe del ahorro fiscal disfrutado.

Precisamente la procedencia o no de la sanción la obvia la Inspección recurriendo a que la conducta fraudulenta del obligado tributario no consiste en interpretar de una forma distinta a la de la Administración una norma tan complicada, sino al sencillo hecho de que tenía que haber regularizado la cuota del ejercicio de 1997 y que por lo tanto "dejó de ingresar":

"La conducta infractora tiene su causa en la no materialización en inversiones aptas de parte de la reserva para inversiones en Canarias dotada en 1994, al haber invertido en - Obras de construcción de un edificio y no acreditarse su utilización ni su necesidad para el desarrollo de la actividad empresarial en el plazo de tres años.

En consecuencia el obligado tributario debió regularizar voluntariamente esta situación en su declaración del IRPF del ejercicio 1997, año de incumplimiento de los requisitos. Esta regularización no fue realizada por el sujeto pasivo y ha dado lugar a la conducta infractora arriba mencionada"

5. CONCLUSIONES

Primera.- los profesionales del asesoramiento fiscal demandamos una mayor claridad en la legislación aplicable al incentivo estrella del REF.

Segunda.- El concepto de mejora tecnológica necesita una regulación propia para la Reserva. Debiera ser suficiente que la inversión en un bien usado supusiera la expansión económica de la empresa para considerarlo apto para la materialización de la Reserva.

Tercera.- La inversión en terrenos aún no es una cuestión completamente pacífica, ya que la necesidad de demostrar la "mejora tecnológica" en su regulación actual, im-

posibilita, en la práctica, su aplicación. La DGT nos lo recuerda en reciente contestación de Julio de 1999, posterior a la comentada de Junio de 1998.

Cuarta.- La Ley señala que en el plazo de tres años hay que invertir las dotaciones de la Reserva no que los activos entren en funcionamiento en ese período.

Quinta.- El Gobierno de Canarias y el empresariado de las Islas han de insistir en una más amplia regulación de la Reserva que posibilite sin incertidumbre la expansión económica de las empresas en las Islas y que no se contradiga con la legislación comunitaria.

