

Crónica de la RIC 2016. Las opciones de materialización en inmuebles

Salvador Miranda Calderín

Director de la Cátedra del REF

Miembro de la AEDAF

Resumen

En este artículo se analizan las distintas alternativas de materialización de la RIC en inmuebles, bien para su explotación directa como para su cesión en arrendamiento. Se profundiza en la aptitud del suelo en determinados casos, criticando la opinión administrativa relacionada con la actividad comercial, y se da una opinión sobre la alternativa del alquiler vacacional.

Abstract

This article analyzes the different alternatives of realization of the RIC in real estate, either for direct exploitation or for lease assignment. The suitability of the land is deepened in certain cases, criticizing the administrative opinion related to commercial activity, and an opinion is given on the alternative of holiday rental.

Palabras clave

Reserva para inversiones en Canarias, RIC, suelo, arrendamiento de inmuebles, alquiler vacacional y rehabilitación de inmuebles.

Keywords

RIC, property leasing, Real estate rehabilitation.

Sumario

1. Introducción
2. El arrendamiento de inmuebles en general
3. Las excepciones a la prohibición de arrendar los inmuebles
 - 3.1. El arrendamiento de viviendas de V.P.O.
 - 3.2. El arrendamiento de inmuebles para actividades industriales
4. Los inmuebles destinados a la actividad turística. Una matización sobre el FPI en los adquiridos usados
5. El alquiler vacacional: ¿explotación turística o mero arrendamiento?
6. Los inmuebles destinados a la explotación o alquiler de bares, cafeterías, restaurantes, rent a car...
7. Los inmuebles destinados a actividades comerciales para su explotación directa o arrendamiento, con o sin rehabilitación
 - 7.1. El suelo y el arrendamiento de inmuebles afectos a una actividad comercial en la actualidad
8. Los locales alquilados en centros comerciales explotados conjuntamente
9. Conclusiones

1. Introducción

La crónica de este año la centro en un tema monográfico: la inversión en inmuebles como posible materialización de la RIC, tanto en su opción de explotación directa por el propietario como en la más conflictiva alternativa de arrendamiento de inmuebles inmersa en una actividad económica. Y me decido por esta materia a raíz de la publicación de varias consultas vinculantes de la DGT relacionadas con la adquisición de inmuebles usados, la explotación del alquiler vacacional, la inversión en suelo destinado a la actividad comercial y la explotación de inmuebles comerciales a través de comunidades de bienes; pero también por la complejidad que ofrece a quien ha de tomar una decisión en la aplicación de la RIC relacionada con inmuebles. No es que pueda resolver totalmente esa complejidad, labor imposible, pero sí intentar poner un poco más de luz en su aplicación y aconsejar la máxima prudencia posible a quienes asesoran o deciden en última instancia.

Para explicar la situación actual y mi opinión sobre los diferentes problemas de interpretación que iré señalando he necesariamente de remontarme al pasado inmediato, en el que existen varios puntos de inflexión: el primero, en 2007 al prohibir el legislador la materialización en suelo y la actividad de arrendamiento de inmuebles, salvo en cuatro excepciones, el segundo, con la publicación de la Ley 2/2011 de Economía Sostenible que con efectos retroactivos a 1 de enero de 2007 modificó el art. 27 de la Ley 19/1994 respecto a los inmuebles afectos a la RIC, y por último, la nueva normativa aplicable en el periodo 2015-2020, mucho más clara que la anterior en cuanto a la rehabilitación y situación de los inmuebles hasta que en 2016 una consulta vinculante de la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT) siembra nuevamente las dudas en su aplicación.

2. El arrendamiento de inmuebles en general

La presión ejercida por parte de la sociedad y, sobre todo, las amplias discrepancias surgidas con la Administración tributaria en las comprobaciones de la materialización de la RIC, hicieron que a partir de 1 de enero de 2007 el legislador excluyera casi con carácter general la adquisición de inmuebles destinados al arrendamiento como opción de materialización. Actividad de arrendamiento de inmuebles que casi se ha convertido en una actividad “delictiva” en relación con la RIC, puesto que a la hora de su comprobación pocas han sido las entidades arrendadoras y las personas físicas que ejercen esta actividad que no han visto regularizadas sus dotaciones por motivos diversos: a) por no cumplir los requisitos de local y empleado, b) por cumplirlos, pero no existir carga de trabajo suficiente, c) por tener pocos inmuebles alquilados, d) por no ser una actividad habitual, sino esporádica, e) por no estar alquilados los inmuebles al término del plazo de materialización, f) por permanecer todos o algunos inmuebles sin alquilar en el periodo de mantenimiento, g) por alargar los actuarios, artificialmente en mi opinión, el plazo de 5 años de mantenimiento descontando los periodos sin alquiler, y por nuevas cuestiones con las que constantemente va innovando la Administración tributaria en una amplia casuística RIC, sin que la DGT haya podido acotarla conceptualmente, y además, en una materia que por una circunstancia u otra, y a la vista de la STS de 16-3-2015, no prescribe “nunca”.

No voy a ocuparme de todas estas cuestiones porque ya las he detallado exhaustivamente en la obra *La actividad de arrendamiento como paradigma de la inseguridad jurídica en el ordenamiento tributario* (Valencia, 2015), pero sí quiero hacer una larga reflexión sobre en qué estado estamos respecto a la materialización en inmuebles en general, y en particular en la actividad de arrendamiento, incluyendo la explotación de edificios turísticos, comerciales e inmuebles destinados al alquiler vacacional.

Hemos de recordar que los inmuebles más afectados por la legislación aplicable a partir de 1 de enero de 2007 han sido las viviendas, que salvo casos puntuales (alquiler vacacional), han quedado excluidas de su afectación a la RIC. Mayores opciones tienen los inmuebles afectos a actividades turísticas, locales comerciales y oficinas en sus diversas modalidades, que analizaremos detenidamente en esta crónica.

3. Las excepciones a la prohibición de arrendar los inmuebles

En la actividad de arrendamiento de inmuebles en general hay que insistir en que a partir de 1 de enero de 2007 no es posible la afectación RIC de inmuebles destinados al arrendamiento. La regla general es que no se puede materializar la dotación en inmuebles para arrendar, pero existen algunas excepciones. Así lo dice el art. 27.8 de la Ley 19/1994, que prohíbe que durante el plazo de mantenimiento de cinco años los bienes afectos a la RIC puedan arrendarse o cederse a terceros. Permite no obstante una excepción a la interdicción: que la arrendadora realice una actividad económica de arrendamiento con personas que no estén vinculadas y que la dirija hacia cuatro casos específicos. Para que se realice una actividad económica con el arrendamiento de inmuebles recordemos que es necesario que se tenga al menos un empleado a jornada completa (ya no hace falta un local a partir de 1 de enero de 2015), pero ello no es suficiente para la Administración tributaria, que además exige que esa actividad no se vea afectada por la casuística relatada en las letras a-g del epígrafe 1, y que además se cumplan unos requisitos adicionales (art.27.8, quinto párrafo):

- Que el arrendador tenga la consideración de empresa turística.
- Que se trate del arrendamiento de viviendas protegidas por la propia promotora.
- Que sea el arrendamiento de inmuebles afectos a actividades industriales.
- Que suponga el arrendamiento de zonas comerciales situadas en áreas cuya oferta turística se encuentre en declive, por precisar de intervenciones integradas de rehabilitación en áreas urbanas, según las directrices aprobadas por la Ley 19/2003.

Examinemos estas cuatro opciones. Las dos intermedias de forma rápida, ya que pocas son en la actualidad las promociones de viviendas de VPO que se destinan al arrendamiento, y poco hay que decir sobre el alquiler de inmuebles para desarrollar actividades industriales, que están permitidos como materialización RIC; teniendo mayor complejidad las otras dos opciones, lo que nos exigirá un análisis más profundo en los dos próximos epígrafes.

3.1. El arrendamiento de viviendas de V.P.O.

Exige la Ley que el arrendamiento de viviendas de V.P.O. se realice por el propio promotor de las viviendas, no siendo aún el momento idóneo para promover en el mercado viviendas de este tipo y destinarlas al arrendamiento. No obstante, si así fuera, el factor que hay que tener en cuenta es principalmente que solo el promotor puede materializar la RIC en esta vía, sin que sea válido adquirir viviendas de protección y destinarlas al arrendamiento. También hay que tener precaución respecto a los posibles inquilinos vinculados, puesto que la Ley exige con carácter general el arrendamiento de inmuebles a personas no vinculadas. Salvados estos escollos la inversión apta comprendería tanto los costes del suelo destinado a la edificación de las viviendas como los costes de construcción.

El Reglamento (R.D. 1758/2007) dedica el art. 21.2 a la regulación de esta actividad, señalando que las viviendas han de ser arrendadas al menos durante cinco años *ininterrumpidos*, permitiendo no obstante que se puedan desocupar (por la voluntad del inquilino, por desahucio motivado por el impago de las rentas o por cualquier causa imputable a cualquiera de las partes), siempre y cuando en el plazo de seis meses vuelvan a arrendarse. En ese caso, el plazo de materialización se *ampliara por un período equivalente a aquel durante el cual el inmueble hubiera estado desocupado*. Recordemos que este último inciso ha sido aplicado por la Inspección tributaria, a mi entender en una interpretación desafortunada de la normativa, al resto de las actividades de arrendamiento, estando en la actualidad pendiente de pronunciamiento de los Tribunales de Justicia si es correcta o no.



Los inmuebles más afectados por la legislación aplicable a partir de 1 de enero de 2007 han sido las viviendas, que salvo casos puntuales (alquiler vacacional), han quedado excluidas de su afectación a la RIC

3.2. El arrendamiento de inmuebles para actividades industriales

El arrendamiento de naves, locales e incluso suelo a un industrial, definiéndolo como aquel empresario que realice actividades comprendidas en las divisiones 1-4 del Impuesto de Actividades Económicas (energía y agua; extracción y transformación de minerales energéticos y productos derivados, e industria química; industrias transformadoras de los metales y mecánica de precisión, y otras industrias manufactureras) es válido para la RIC, de tal forma que si se adquiere un inmueble y se alquila a un comerciante no sería válida como materialización RIC, pero si se arrienda a un fabricante de puertas y ventanas de madera o aluminio sí sería apto para la RIC. Incluso se considera válida la inversión en el suelo para construir la nave. Tanto el suelo como los costes de construcción o rehabilitación de un inmueble destinado al arrendamiento al titular de una actividad industrial que lo afecte a la misma son susceptibles de su afectación a la RIC.

El Reglamento dedica un artículo en específico, el 22, a estas inversiones, matizando que las actividades industriales se desarrollan tanto en las edificaciones, construcciones e instalaciones como en las superficies cubiertas o sin cubrir utilizadas como almacén, aparcamiento, producción, tareas administrativas y uso del personal. No solo cuenta, por tanto, la superficie del inmueble destinado a la pura actividad industrial, sino el resto de instalaciones vinculadas: oficinas, comedores, almacenes, etc.; incluyendo el suelo en sí mismo, no solo el construido sino incluso el no edificado. Sería el caso de un terreno vinculado a la actividad industrial destinado al aparcamiento o al almacenaje de maquinaria pesada, que sería válido como materialización RIC.

Como elemento que puede generar dudas están las instalaciones de esa actividad dedicadas a la exposición de productos para su venta: ¿si se arrienda una nave industrial con un terreno anexo que se dedica por el arrendatario a una actividad industrial, a efectos de la materialización RIC hay que excluir la parte correspondiente a la exposición comercial? En mi opinión no, aunque ciertamente no estén esas instalaciones incluidas en el amplio repertorio del art. 22, pero sí anexas y auxiliares a la actividad industrial principal. Qué duda cabe que cualquier actividad industrial tiene como objetivo principal vender sus productos, transformar sus costes en ingresos a través de su facturación a terceros. Si esas instalaciones comerciales son accesorias a la actividad industrial en la misma nave o edificio entiendo que no hay que excluirlas a efectos de la materialización. Diferente es que se alquile un local comercial a un fabricante para vender sus productos, que realizaría en él una actividad al margen de la fabricación, la de comercio al por mayor o por menor de sus propios productos, que en mi opinión quedaría excluido de las inversiones afectas a las actividades industriales.

Por último, no se puede extender el concepto de actividad industrial a las actividades de servicio, construcción y promoción inmobiliaria, y a las actividades agrícolas, ganaderas y pesqueras, que en el caso de duda ya se ha encargado la DGT de matizar su exclusión. A mi entender deben ser claramente excluidos de la afectación RIC los inmuebles destinados al alquiler cuando el arrendatario los dedique a cualquiera de esas actividades. La Ley y el Reglamento señalan la excepción a la prohibición del arrendamiento solo en el caso de actividades industriales.

Mayor incidencia tienen las otras dos actividades apuntadas, que analizaremos monográficamente en los siguientes epígrafes.

4. Los inmuebles destinados a la actividad turística. Una matización sobre el FPI en los adquiridos usados

Entramos ya en el análisis de una de las actividades principales a las que se pueden afectar los inmuebles arrendados: la actividad turística. En realidad la explotación turística no es una actividad de arrendamiento de inmuebles, sino una actividad económica diferenciada que no ha sido cuestionada en cuanto a la RIC, siempre que se efectúe directamente por el propietario de los inmuebles. Si se adquiere un complejo turístico nuevo para explotarlo turísticamente servirá el importe total de la adquisición, descontando el suelo, para afectarlo a la RIC; pero si se compra usado y no ha estado afecto con anterioridad a la RIC/DIC/ ¿FPI? incluso podrá servir el suelo, siempre y cuando se rehabilite.

El hecho de incluir al antiguo fondo de previsión para inversiones (FPI) en la afirmación anterior con interrogantes no es una cuestión baladí, puesto que en la reciente consulta vinculante DGT V0248-16, de 25 de enero, se da respuesta a una cuestión relativa a la inversión en una nave industrial que nunca se benefició de la RIC, pero que en 1987 se benefició del FPI. En ella se dice: *Por tanto, el Fondo de Previsión para Inversiones es el antecedente de la RIC, ya que ésta vino a sustituir a aquel incentivo. Así pues, haciendo una interpretación razonable y sistemática de la norma, en la medida en la que la nave adquirida se benefició previamente del Fondo de Previsión para Inversiones, dicha inversión no podrá considerarse apta para entender materializada la RIC.* Motiva la DGT este criterio, con el que no estoy de acuerdo, en el art. 94.3 de la Ley 20/1991 que regula la deducción por inversiones, y que en el caso de activos usados exigía una evidente mejora tecnológica y que no se hubieran disfrutado anteriormente de la DIC ni del régimen del FPI. Se trata en mi opinión de incentivos completamente diferentes a la RIC y ya lo han dicho con reiteración no solo los Tribunales de Justicia, sino la propia DGT cuando los contribuyentes pretendieron aplicar opciones de esos dos incentivos en la RIC. La negativa fue tajante, por lo que no entendemos que ahora, en el caso contrario, se pretenda aplicar una norma de otro incentivo. Veremos qué dicen los Tribunales, pero mientras conviene ser cautos en esta materia, porque con esta consulta la Administración tributaria, a mi entender, repito, sin fundamento suficiente, exigirá en el caso de adquisición de hoteles usados para su rehabilitación que no hayan estado afectos anteriormente a la RIC/DIC, y además al FPI, cuando la normativa actual no se refiere a ese último y vetusto incentivo.

Volviendo al guion sobre las actividades turísticas, y centrándonos exclusivamente en la actividad de alojamiento turístico, analizamos tres opciones diferentes de materialización RIC en inmuebles en las que el plus o valor añadido es su rehabilitación:

- a. La compra y construcción de un establecimiento turístico nuevo, eliminando el importe del suelo.
- b. La compra de un establecimiento turístico usado, eliminando el suelo, siempre que no haya estado afecto a la RIC/DIC/FPI, y
- c. La compra de un establecimiento turístico usado, siempre que no haya estado afecto a la RIC/DIC/FPI y se vaya a rehabilitar, sirviendo entonces el suelo, la construcción antigua y los costes de la rehabilitación.

En el primero de los casos —la compra y construcción de un establecimiento turístico nuevo— es válido para la RIC descontando el importe del suelo, existiendo a su vez dos opciones diferentes. La primera: adquirir un solar y comenzar la edificación de un establecimiento dedicado a la actividad turística, concretamente al alojamiento turístico, en que la única limitación viene impuesta desde 2007 por el suelo, que a efectos de la materialización hay que excluir su importe; y la segunda: adquirir una edificación sin finalizar o finalizada, pero que no haya entrado en funcionamiento, por lo que pueda considerarse como un activo nuevo, en cuya inversión hay nuevamente que excluir el importe del suelo. En ambas opciones el factor excluyente es el importe del suelo, que en la segunda operación no tiene por qué venir expresamente señalado en la compraventa, debiéndose hacer los cálculos pertinentes o solicitar una tasación que sirva de soporte para determinar su importe.



Para que se produzca la rehabilitación no es suficiente con que el activo incremente su valor, sino que es también necesario que se incremente su capacidad productiva, que se ofrezcan nuevos productos, que se incremente su vida útil o que se aumenten sus expectativas de generar nuevos ingresos

En el segundo de los casos —la adquisición de un establecimiento turístico usado—, dos son las restricciones: el suelo, que habrá que excluir su importe de la inversión para que quede convenientemente afecta a la RIC; y que tratándose de un activo fijo usado, no podrá haberse afectado anteriormente a la RIC/DIC y al FPI con los comentarios antes señalados. A esas precauciones hay que añadir cómo se demuestra que el activo no ha estado afecto anteriormente a dichos incentivos fiscales, siendo una cuestión de prueba que debe acreditar quien pretenda beneficiarse de la RIC. Y no siempre es una cuestión fácil. Recomendamos la manifestación del vendedor en la escritura, que no es ni necesaria ni suficiente, pero que al menos obliga a la Administración tributaria a tener que probar lo contrario: que sí ha estado afecto anteriormente a alguno de dichos incentivos. En ese caso, procederá la regularización de la RIC, y repercutir, o intentar repercutir, el perjuicio ocasionado a la parte vendedora. Manifestación del vendedor que anticipaba que no es necesaria si se consigue probar su no afectación de otra forma: por ejemplo si no ha sido el enajenante empresario o no ha afectado ese bien a una actividad empresarial, por lo que no se ha podido beneficiar de los incentivos fiscales. Pero tampoco la manifestación del vendedor de que no ha estado afecto el bien a los incentivos es suficiente, porque siempre podrá demostrar la Administración tributaria lo contrario. No obstante, insisto en la conveniencia de que la parte vendedora realice esa manifestación en la escritura de compraventa.

En el tercero de los casos —la adquisición de un establecimiento turístico usado para su rehabilitación— es donde existe una doble innovación legislativa en los últimos años. La primera novedad: la ausencia de porcentajes del coste de rehabilitación sobre el coste del edificio. Desde el 1 de enero de 2015 la nueva redacción del art. 27.4 se sigue basando en el criterio contable de rehabilitación, pero ya no exige que sus costes excedan del 25% del valor catastral del establecimiento descontando la parte del suelo si no están en un área en declive. Recordemos que desde los cambios introducidos por la Ley 2/2011, la rehabilitación en áreas turísticas en declive es posible como materialización RIC, incluyendo el valor del suelo, sin tener que llegar a un porcentaje determinado sobre el coste de la edificación; mientras que si no estaban en un área en declive se exigía el porcentaje antes señalado. Por tanto, la innovación legal se produce al no exigirse en la rehabilitación —esté o no ubicado el establecimiento en un área en declive— un determinado porcentaje respecto al coste del edificio. Y la segunda novedad: que ya no es necesario que la rehabilitación se efectúe en un área en declive. También desde el 1 de enero de 2015, para que el suelo se considere una inversión apta en los procesos de rehabilitación no es necesario que el inmueble esté en un área en declive turístico. Los efectos fiscalmente beneficiosos de la rehabilitación se producen por igual en cualquier zona del territorio canario, medida que en su día calificué de positiva para los intereses de Canarias en general, dada la necesidad de renovar toda la planta turística obsoleta, con independencia de donde esté. En la última reforma del REF se dio un paso importante en materia de rehabilitación y se primó sobre otras actividades la actividad turística.

No obstante, conviene tener en cuenta que para que se produzca la rehabilitación no es suficiente con que el activo incremente su valor, sino que es también necesario que se incremente su capacidad productiva, que se ofrezcan nuevos productos, que se incremente su vida útil o que se aumenten sus expectativas de generar nuevos ingresos. En este sentido conviene recordar que la norma de valoración 3ª, f) del Plan General de Contabilidad establece que *los costes de renovación, ampliación o mejora de los bienes del inmovilizado material serán incorporados al activo como mayor valor del bien en la medida en que supongan un aumento de su capacidad, productividad o alargamiento de su vida útil*, como bien se recuerda en la CV DGT 1829-14, de 10 de julio.

En los tres casos antes expuestos, y a efectos del control de las ayudas de Estado, tiene especial incidencia el hecho de que la inversión se considere una inversión inicial, que recibe incentivos a la inversión (ayuda regional a la inversión),

o una inversión de sustitución o sencillamente que no cumpla algunos de los requisitos exigibles a las inversiones iniciales, en cuyo caso el incentivo se considera una ayuda regional de funcionamiento. En las inversiones iniciales la intensidad de la ayuda vendrá marcada por un porcentaje sobre la inversión, mientras que en la segunda modalidad por un tanto por ciento sobre la cifra de negocios de la entidad¹. Pero ello no afecta a la bondad de la materialización por la teoría del “cajón de sastre” del art. 27.4.C, que indica que las inversiones que incumplen algunos de los requisitos de las inversiones iniciales serán susceptibles de la afectación RIC, siempre que cumplan el resto de las condiciones impuestas en la Ley.

Una vez explicados las tres opciones existentes en la adquisición de inmuebles destinados a la explotación turística, y puesto especial hincapié en la problemática del suelo, los aditivos exigibles a los elementos usados y las bondades de la rehabilitación en cuanto al suelo, y efectuadas las correspondientes matizaciones sobre las inversiones iniciales y las que reciben ayudas de funcionamiento, hemos de tener en cuenta dos razonamientos más:

- Que hay que cumplir hasta las últimas consecuencias la condición de explotación directa del establecimiento turístico, prestando los servicios inherentes a la actividad: recepción, limpieza, restauración, etc. con personal propio o subcontratado, pero siendo el titular de la explotación y facturando a su nombre a los clientes y tour operadores. No es válida, salvo circunstancias muy excepcionales, la cesión a terceros para su explotación, que entraría de lleno en la actividad de arrendamiento de inmuebles.
- Que el art. 21 del Reglamento cambia sustancialmente uno de los requisitos de la Ley: que el arrendador tuviese la consideración de empresa turística por otro más efectivo: que el inmueble afecto se destine a una actividad turística, que no solo comprende el alojamiento turístico, sino bares, cafeterías, restaurantes, rent a car, etc. Esta puntualización reglamentaria lleva a que lo pregonado anteriormente respecto a la actividad de alojamiento turístico sirva también para la explotación de un restaurante, cafetería, bar o rent a car, de manera que en la inversión en un terreno para construirlo y explotarlo directamente sirve el coste de la obra como materialización RIC, pero no el suelo; en el caso de adquisición de un restaurante, bar, cafetería... usados habrá que descontar de su coste el importe del suelo y acreditar además que no ha estado anteriormente afecto a los incentivos fiscales que priman la inversión, y finalmente, en el caso de rehabilitación servirá incluso el suelo, siempre y cuando se acredite que ese activo usado no haya estado afecto a los incentivos a la inversión.

5. El alquiler vacacional: ¿explotación turística o mero arrendamiento?

Dentro de las actividades con evidente potencial económico en Canarias al socaire de la bonanza en el sector turístico por el incremento de la demanda hay una nueva modalidad que atrae cada vez más a quienes han dotado la RIC: el alquiler vacacional. Hay muchos inmuebles que no pueden ser explotados turísticamente por hallarse en áreas residenciales o en edificios con uso residencial, pero que con la modalidad de “vivienda vacacional” acceden a un nuevo mercado de explotación “semiturística”. Para ello su titular ha de dar de alta la actividad y el inmueble en los patronatos de turismo de los cabildos insulares y en el Impuesto sobre actividades económicas (IAE) correspondiente. Los patronatos no realizan una actividad fiscalizadora previa, sino que acorde a la normativa se limitan a recoger la declaración responsable solicitada y dar de alta el inmueble en esta categoría. Indudablemente, los establecimientos hoteleros y extrahoteleros (de explotación turística en su término tradicional) se han visto perjudicados, reclamado la prohibición del alquiler vacacional al Gobierno de Canarias. El Gobierno, a través de la Ley de Turismo, ha prohibido el uso de estas viviendas en los municipios declarados como turísticos, admitiendo sin embargo que los municipios de esta índole puedan señalar en sus ordenamientos zonas concretas en las que se permita su uso. De hecho, cada

1. Ver Miranda Calderín y Dorta Velázquez (2016). “El control de ayudas en el REF desde una perspectiva crítica y aplicada” en *Los retos del REF*. Las Palmas de Gran Canaria: Colección Cátedra del REF nº 2. Servicio de Publicaciones de la ULPGC.

municipio turístico, como el de Adeje, tiene ya señaladas zonas específicas en que el alquiler vacacional es posible. Pero entiendo que la Comunidad Autónoma no ha concretado o regulado debidamente una actividad que ha ido cogiendo peso específico en las Islas. Los intereses encontrados en esta materia hacen difícil su regulación, pero es imprescindible que se haga con el rigor pertinente.

En su regulación no solo están interesados los propietarios de inmuebles que ven una opción propicia y legítima para sacarle rentabilidad a sus bienes, sino también los constructores y promotores de edificios que observan una excelente posibilidad de colocar sus existencias inmobiliarias por la demanda creciente de este producto, sobre todo por quienes han dotado la RIC y no encuentran otras opciones de materialización. Y es que la DGT en recientes consultas vinculantes 3.756-16 y 3.757-16, ambas de 7 de septiembre, y 4.344-16, de 10 de octubre, admite con matices la posibilidad de afectar a la RIC una vivienda destinada al alquiler vacacional. La primera bien planteada por un compañero en el comité científico de la cátedra del REF, la segunda por un ingeniero y la tercera por una sociedad dedicada a la promoción y explotación de inmuebles.

Las opciones son muy amplias desde el punto de vista estrictamente tributario, puesto que en el caso de que los inmuebles adquiridos sean nuevos, o sean adquiridos usados por PYME, la inversión incluso se considera como inicial, teniendo un tratamiento favorable en el obligado control de ayudas de Estado (intensidad máxima señalada por un porcentaje alto sobre la inversión); e incluso si son usados y adquiridos por una gran empresa la inversión sigue siendo susceptible de su afectación a la RIC, aunque su intensidad tiene como límite el 10% de la cifra de negocios de la entidad. En ambos casos—inmuebles nuevos o usados— la materialización es posible, siempre que en el último no se hayan afectado anteriormente a incentivo alguno a la inversión.

Los matices más importantes señalados por la DGT a los que me refería son básicamente dos: a) que se puede realizar una mera actividad de arrendamiento, debiendo para ello disponer al menos de un empleado (...y vencer, añadimos, todos los problemas derivados de la carga de trabajo, su no alquiler de forma esporádica o permanente por falta de clientela y un sinfín de otras cuestiones interpretadas por la Administración tributaria que hacen prácticamente imposible pasar con éxito la comprobación administrativa de la materialización RIC); y b) como actividad turística, siempre que se presten en el alquiler vacacional los servicios de restaurante, limpieza, lavado de ropa u otros análogos (así lo señalan expresamente las consultas vinculantes)... y otros necesarios para su explotación turística, como el de recepción. La gran ventaja de esa alternativa es que no necesita acreditarse que se realiza una actividad económica de arrendamiento de inmuebles, sino sencillamente una actividad turística, pudiéndose prestar directamente los servicios inherentes con personal propio o subcontratarlo a otras empresas.

Ahora bien, qué sucede cuando se da de alta en el patronato de turismo una vivienda vacacional en los municipios turísticos: que el patronato se limitará a admitir el alta en cumplimiento de la normativa, aun siendo consciente que lo prohíbe expresamente la Ley de Turismo. Prohibir ese uso no es su competencia, sino del Gobierno de Canarias: ¿en ese caso la materialización de la RIC es correcta o no? A mi entender es incorrecta, por incumplir la legislación que regula esa actividad. Es ahí donde existe un incumplimiento de la normativa exigible, por lo que conviene tener presente que solo es posible la inversión RIC en alquiler vacacional en los municipios no turísticos, prestando los servicios turísticos correspondientes y dejando prueba de ello para su futura comprobación administrativa. También es posible en los lugares específicamente señalados por los ayuntamientos en los municipios turísticos, por lo que el abanico de posibilidades se amplía.

Aun así, y habiendo perfilado que desde el punto de vista estrictamente tributario la materialización RIC efectuada con todo el rigor pertinente en un inmueble dedicado al alquiler vacacional es posible, es necesario ponderar el alcance de esta actividad en el campo estrictamente económico y jurídico, máxime a raíz de la buena acogida que en 2016 ha tenido en los sectores de la construcción y promoción inmobiliaria el alcance de las consultas vinculantes, y el evidente rechazo en otros sectores. El alquiler vacacional en Canarias estaba inicialmente pensado para inmuebles aislados que permitieran el alojamiento de turistas en esta modalidad, que para evitar la competencia desleal con

hoteles y apartamentos turísticos se excluye en los municipios turísticos, pero ahora la DGT exige para la afectación de las viviendas vacacionales a la RIC la prestación de una serie de servicios que es muy difícil de prestar en una vivienda, pero sí es más factible en un edificio de viviendas. De tal forma que en el primero de los casos se realizará una actividad de arrendamiento de inmuebles, que la normativa RIC prohíbe expresamente excepto que se realice una actividad turística, como parece ser el alquiler vacacional; y que en la segunda de las alternativas —que se presten todos los servicios exigibles— se considera directamente una actividad de explotación turística en la modalidad de alquiler vacacional o vivienda vacacional. ¿Dónde queda ahora el límite entre un establecimiento hotelero, apartamentos turísticos y el alquiler vacacional?, ¿no es mucho más fácil destinar un edificio de viviendas a alquiler vacacional que a apartamentos de explotación turística u hotel, al ser su normativa mucho más laxa y flexible?, ¿qué diferencia hay entre un edificio de viviendas con restaurante, recepción y camareras de piso y un edificio de apartamentos turísticos?, ¿qué van a decir los sectores negativamente afectados si esta modalidad cobra auge como es de esperar?, ¿qué van a objetar los que ven una oportunidad para culminar con éxito sus promociones inmobiliarias si se impide el uso que admite Hacienda? En síntesis, una actividad que debió ser intensamente regulada en su momento y que no se hizo, ¿qué va a hacer el Gobierno de Canarias al respecto? La decisión no es fácil, puesto que duda cabe que el tenor de las tres consultas vinculantes de la DGT amplía considerablemente las opciones de materialización RIC y dinamiza el sector de la construcción, promoción y alojamiento, con su repercusión positiva en la creación de empleo.

6. Los inmuebles destinados a la explotación o alquiler de bares, cafeterías, restaurantes, rent a car...

El ámbito de aplicación de la Ley 7/1995, de Ordenación del Turismo en Canarias, es regulado en su art. 2, y no solo comprende las actividades de alojamiento turístico de cualquier tipo, sino también las actividades y servicios de restauración, bares, cafeterías, turismo activo, intermediación turística, balnearios, piscinas, parques acuáticos, zoológicos, botánicos, excursiones aéreas y marítimas y las llamadas actividades turísticas complementarias: atracciones y espectáculos, salas de fiesta, discotecas, organización y asistencia a congresos y cualquier otra actividad que comprenda servicios relacionados directa o indirectamente con el turismo y que sea calificada como turística por el Gobierno de Canarias. No soy un especialista en esos sectores, pero sirva la descripción anterior para destacar que la actividad turística no es solo el alojamiento turístico, sino un sinfín más de actividades relacionadas con el turismo.

En relación con la RIC, comentamos antes que el art. 21 del Reglamento cambia sustancialmente uno de los requisitos de la Ley 19/1994: que el arrendador tuviese la consideración de empresa turística por otro más efectivo: que el inmueble afecto se destine a una actividad turística, que no solo comprende el alojamiento turístico, sino toda la batería de actividades expuestas, que sintetizamos en el título de este epígrafe como “bares, cafeterías, restaurantes, rent a car, etc.”. Esta puntualización reglamentaria lleva a que lo analizado en el epígrafe 3 respecto a la actividad de alojamiento turístico sirva también para la explotación de un restaurante, cafetería, bar o rent a car, que se arriende o explote directamente, de manera que se repiten las opciones de materialización RIC, que sintetizamos a continuación:

• Si el inmueble se dedica al arrendamiento:

- a. La compra y construcción de un inmueble para destinarlo al arrendamiento a quien vaya a ejercer una actividad turística sirve como materialización RIC, excluyendo el importe del suelo.
- b. La compra de un inmueble usado que se destine al arrendamiento a quien vaya a ejercer una actividad turística sirve como materialización RIC, excluyendo el importe del suelo, pero siempre que no haya estado afecto con anterioridad a la RIC/DIC/FPI, y



Conviene tener presente que solo es posible la inversión RIC en alquiler vacacional en los municipios no turísticos, prestando los servicios turísticos correspondientes y dejando prueba de ello para su futura comprobación administrativa

c. La compra de un inmueble usado que vaya destinarse a la rehabilitación y posterior arrendamiento a quien vaya a ejercer una actividad turística sirve como materialización RIC siempre que no haya estado afecto a la RIC/DIC/FPI y se vaya a rehabilitar, sirviendo entonces el suelo, la construcción antigua y los costes de la rehabilitación.

• **Si el inmueble se dedica a su explotación directa en una actividad turística:**

a. La adquisición de un terreno para edificar un inmueble que va a destinarse por su adquirente al concepto ampliado de actividad turística no es válida como materialización RIC.

b. Los costes de construcción de un inmueble que va a destinarse por su adquirente al concepto ampliado de actividad turística son válidos como materialización RIC (sin incluir el importe del suelo).

c. Si el inmueble que se adquiere para destinarlo directamente a la explotación de una actividad turística es usado hay que descontar de su coste el importe del suelo y acreditar además que no ha estado anteriormente afecto a los incentivos fiscales que priman la inversión.

d. Finalmente, en el caso de adquisición de un inmueble para su rehabilitación, servirá incluso el suelo, con independencia de que esté o no en un área en declive, siempre y cuando se acredite que ese activo usado no haya estado afecto a los incentivos a la inversión.

En otras palabras, la adquisición de un inmueble para arrendarlo a un inquilino que vaya a realizar una actividad turística o explotarlo directamente por su propietario en una de estas actividades será apta para la materialización RIC, con independencia de que el local esté o no en un área en declive turístico (art. 21.1.b del Reglamento). Servirá el coste del suelo, de la construcción y de la rehabilitación; y si no se rehabilita, solo el valor de la construcción.

No compartí inicialmente la totalidad del criterio antes expuesto, porque a partir de 1 de enero de 2007 entendía que solo los inmuebles afectos a una actividad turística de alojamiento eran susceptibles de la RIC (con o sin suelo dependiendo de que se rehabilitasen o no); pero después de la publicación del Reglamento, una opción que parecía vedada en la Ley pasó a ser posible como materialización RIC: la compra de inmuebles para destinarlos a su arrendamiento como bares, cafeterías, restaurantes, *rent a car*, etc., esto es, en todas aquellas actividades que se consideren dentro del término “empresa turística”. Interpretación que la Inspección respeta y que se sigue en las últimas consultas de la DGT, y que en la actualidad el cambio normativo no obliga a que los locales se encuentren en un área en declive (lo que sí se exige si el arrendatario es un comerciante), sino en cualquier sitio, pero, por supuesto, hay que cumplir con el requisito de personal afecto a la actividad de arrendamiento y toda la serie de aditivos que exige la Inspección sobre la carga de trabajo, que hace extremadamente difícil la opción de invertir la RIC en inmuebles para su arrendamiento.

7. Los inmuebles destinados a actividades comerciales para su explotación directa o arrendamiento, con o sin rehabilitación

La materialización de la RIC en inmuebles destinados a la actividad comercial ha sido otro de los conceptos difíciles de interpretar, tanto en la normativa aplicable hasta el 31 de diciembre de 2014 como en la actualidad. Recordemos que desde 2007 entró en vigor la interdicción de arrendar inmuebles en general si estaban afectos a este incentivo fiscal, existiendo no obstante la excepción aplicable a *las zonas comerciales, y a las actividades turísticas... cuya adquisición tenga por objeto la rehabilitación de un establecimiento turístico, situadas ambas en un área cuya oferta turística se encuentre en declive*... La redacción dada por el prelegislador era una perla más a las que nos tiene acostumbrado, separando por una coma las zonas comerciales y las actividades turísticas, de tal forma que no se sabía si la materialización en suelo de una zona comercial exigía que estuviese en un área en declive o si existía o no la obligación adicional de que se rehabilitase la zona comercial. Todo ello en contraposición con las actividades turísticas, supuestamente las que más se primaban fiscalmente con la modificación legal, que exigían su situación en un área en declive y la rehabilitación. Y en caso de que alguien tuviese la clarividencia de interpretar correctamente la norma, faltaba aun un esfuerzo adicional para saber en qué consistía el proceso de rehabilitación de un inmueble, puesto que la norma aplicable a partir de 1 de enero de 2007 eliminaba los porcentajes del coste de rehabilitación sobre el valor catastral de la edificación que existían hasta ese momento.

Mi opinión era que la filosofía del cambio normativo, expresada en el preámbulo del R.D.L. 12/2006, suponía una clara limitación al suelo de posible afectación a la RIC, que se excluía salvo en determinados supuestos, entre los que estaban los inmuebles afectos a rehabilitación. Por tanto, entendía que para que el suelo sirviese como materialización en una zona comercial era necesaria la rehabilitación del inmueble, e incluso que era obligada dicha rehabilitación para que el inmueble comercial afecto se pudiera arrendar dentro de una actividad económica. No obstante, existían otras opiniones no tan exigentes, pero como señala Pérez Santana, de *la letra de la ley no quedaba claro si en el caso de zonas comerciales era necesaria la rehabilitación del inmueble o no para que fuera admisible el suelo como materialización apta para la RIC*².

Con ánimo de clarificar la rehabilitación y la normativa RIC, la Ley 2/2011 de Economía Sostenible introdujo un cambio notable con efecto retroactivo al 1 de enero de 2007. En él se separaban las zonas comerciales y las actividades turísticas, y se indicaba cuándo existía rehabilitación, dependiendo de que los inmuebles estuviesen o no en un área en declive. Respecto exclusivamente a las inversiones en zonas comerciales, la nueva norma hacía un importante distinguo entre las que se encontraban en un área en declive y las que no lo estaban. En las inversiones en suelo que se encontrasen en un área en declive se consideraba apta la inversión sin necesidad de rehabilitación (a diferencia de las actividades turísticas, en las que se exigía que se rehabilitasen los inmuebles), confirmándose así la opinión de los que admitían el suelo en las zonas comerciales sin necesidad de rehabilitación en el periodo 2007-2011; mientras que si la inversión en suelo no se encontraba en un área en declive y su destino era comercial no era apta para la RIC.

Por tanto, desde el 1 de enero de 2007 hasta el 31 de diciembre de 2014 la inversión en suelo destinado a una actividad comercial era válida como materialización siempre que estuviese situada en un área en declive, sin necesidad de rehabilitación, mientras que no era posible, incluso si se rehabilitaba, cuando se encontraba fuera de un área en declive.

Respecto al arrendamiento de inmuebles dedicados a la actividad comercial, entendiéndola en un sentido amplio, bien se tratase de centros comerciales como de locales independientes, incluso las zonas de aparcamiento, áreas comunes y de equipamiento (art. 23.1 del Reglamento), la normativa lo permitía con las mismas condiciones del suelo,

2. Pérez Santana, M. (2012). "La Reserva para inversiones en Canarias. Análisis de la inversión en suelo y en inmuebles destinados al arrendamiento como materialización de la RIC vigente a partir de 1 de enero de 2007". Revista *Hacienda Canaria* nº 35.

esto es, siempre y cuando estuviesen situados los inmuebles en un área en declive, sin necesidad de su rehabilitación. Por supuesto que había que cumplir las demás condiciones generales de que se ejerciera el arrendamiento como actividad económica, que no existiese vinculación entre las partes y que no se tratase de arrendamiento financiero. La diferencia en la actividad de arrendamiento entre las actividades turísticas y las comerciales era que en las primeras se permitía el arrendamiento con independencia del lugar en que se situase el inmueble, mientras que en las comerciales era necesario que estuviesen en un área en declive.

7.1. El suelo y el arrendamiento de inmuebles afectos a una actividad comercial en la actualidad

Ya analizamos en la actividad turística el nuevo concepto de rehabilitación y las exigencias atribuibles al suelo en la normativa RIC aplicable a partir de 1 de enero de 2015 (tras la publicación del R.D.L. 15/2014, de 19 de diciembre), remitiéndonos al epígrafe 3 para su estudio, concretándonos ahora al suelo afecto a las actividades comerciales y a la posibilidad de arrendamiento de inmuebles afectos a estas actividades en la actualidad.

El art. 27.4.A, quinto párrafo, de la Ley 19/1994 considera inversión inicial las inversiones en suelo, edificado o no, que se destinen a las zonas comerciales que sean objeto de un proceso de rehabilitación, entendiendo por tal *las actuaciones dirigidas a la renovación, ampliación o mejora de establecimientos turísticos, siempre que reúnan las condiciones necesarias para ser incorporadas al inmovilizado material como mayor valor del inmueble*. Tenemos por tanto otra cuestión importante en materia RIC: por un lado, se adecúa correctamente el concepto de rehabilitación a la norma contable (recordemos, mayor importe del inmovilizado y una mejora en la capacidad productiva); pero por otro, se abre un nuevo cisma, al separar, entiendo que correctamente, las actividades turísticas de las zonas comerciales. A las primeras se les exige que su adquisición tenga por objeto la rehabilitación, mientras que a las segundas: que las zonas comerciales sean objeto de un proceso de rehabilitación. A mi entender esa división supone un cambio respecto a la redacción dada por la Ley 2/2011, que obliga en la actualidad, para que sirva el suelo en una actividad comercial, a la rehabilitación del inmueble, al igual que sucede en la actividad turística, pero nos encontramos una sorpresa en 2106 en el sentido contrario, expresado además por Tributos en consulta vinculante.

Por el cajón de sastre del art. 27.4.C se repiten las mismas exigencias respecto al suelo, que es válido en las zonas comerciales que sean objeto de rehabilitación.

Y el art. 27.8 de la ley invocada indica que aparte de las condiciones generales (actividad económica, no vinculación entre las partes y que no sea un arrendamiento financiero) señaladas para el arrendamiento de inmuebles, es necesario que los inmuebles se destinen a su uso/arrendamiento en zonas comerciales situadas en áreas cuya oferta turística se encuentre en declive, por precisar de intervenciones integradas de rehabilitación de áreas urbanas, en los términos de las directrices de ordenación del turismo en Canarias aprobadas por la Ley 19/2003.

Con estos requisitos legales hay que reinterpretar en la actualidad las opciones de materialización RIC en suelo destinado a una actividad comercial y la posibilidad de arrendamiento de un inmueble afecto a la misma.

Mi opinión es que el legislador hizo una diferencia respecto a la normativa anterior, en el sentido de que la inversión en suelo destinado a una actividad comercial es válida como materialización siempre que se rehabilite, desapareciendo la obligación de que se encontrase en un área en declive, puesto que no se menciona ya en la Ley. Serviría por tanto la adquisición de un inmueble comercial en la calle Triana o en la calle Castillo para su rehabilitación, siendo apto tanto el suelo como el coste de la edificación y rehabilitación, siempre que se cumpla el resto de requisitos. Llama, no obstante, la atención que el cambio legal no se reflejase en el Reglamento, que sigue haciendo referencia a las áreas en declive en el art. 21.1.d): al desarrollo de actividades en zonas comerciales situadas en áreas cuya oferta turística se encuentre en declive, y en el art. 23 Delimitación de zonas comerciales y de áreas cuya oferta turística se encuentra en declive, que hace mención a los núcleos turísticos que se señalan en las directrices de ordenación turística.



La adquisición de un inmueble para arrendarlo a un inquilino que vaya a realizar una actividad turística o explotarlo directamente por su propietario en una de estas actividades será apta para la materialización RIC, con independencia de que el local esté o no en un área en declive turístico

La combinación Ley actualizada y Reglamento sin actualizar es fatídica a la hora de interpretar qué es lo que pretendió el legislador con el cambio de 2014 respecto al suelo en las actividades comerciales: ¿Es necesaria la rehabilitación de un inmueble afecto a una actividad comercial para que se incluya el suelo en la materialización? ¿Es necesario que el inmueble esté en un área en declive como señala el Reglamento, cuando la Ley eliminó esa exigencia? Mi opinión, repito, es que sí es necesaria la rehabilitación, con independencia de que el inmueble esté o no en un área en declive turístico, pero veremos que la DGT no lo interpreta así en 2016.

Reconozco que en el periodo 2007-2011 había interpretado la normativa anterior de otra forma, opinando que era necesaria la rehabilitación de inmuebles destinados a la actividad comercial en áreas en declive, pero la retroacción de los aspectos señalados en la Ley 2/2011 respecto a la no obligación de rehabilitar en áreas en declive me obligó a cambiar de criterio hasta el 31 de diciembre de 2014, volviendo de nuevo al mismo tras la publicación del R.D.L. 15/2014. Fuera del contexto de la rehabilitación, la inversión en suelo afecto a la actividad comercial y el arrendamiento de los inmuebles comerciales no debía ser posible, pero durante 2016 hemos conocido dos opiniones cualificadas al respecto: la de Florido Caño y la de la DGT. La primera en el sentido de lo que pregonamos, y la segunda en claro sentido contrario, pero haciendo una interpretación más ventajosa para el contribuyente.

La DGT en consulta vinculante V 418-16, de 3 de febrero, responde a una serie de cuestiones relacionadas con la compra de terrenos dentro y fuera de áreas en declive turístico para construir locales comerciales y arrendarlos. El primero de los terrenos es el de una nave ya construida, que se va a demoler, y que está en un área cuya oferta turística está en declive; el segundo está sin construir y fuera de un área en declive, mientras que en el tercer caso se trata de un local usado en un área en declive que se quiere rehabilitar. En los dos primeros casos, a mi entender, se trata de la adquisición de un terreno para construir un centro comercial (los costes de demolición de la nave serán mayor importe del terreno), no de la rehabilitación de un centro existente, por lo que habría que excluir el suelo del proceso inversor para la materialización RIC. Se trataría, también en ambos casos, siempre en mi opinión, de una inversión inicial de creación de un nuevo establecimiento: *en particular, tendrá la consideración de creación de un establecimiento la entrega o adquisición de una edificación para su demolición y promoción de una nueva por parte del adquirente para su puesta en funcionamiento en desarrollo de una actividad económica* (art.8.1 del Reglamento). En el tercer caso —el de la adquisición de un local usado para rehabilitarlo en un área en declive— sí sería válida la inversión en el suelo a nuestro parecer.

La DGT alude correctamente a la norma de valoración 3ª del Plan General de Contabilidad de 2007 para definir qué es un proceso de rehabilitación (que suponga un aumento de la capacidad, productividad o alargamiento de la vida útil) y concluye que efectivamente se está en los dos primeros casos ante una inversión inicial por creación de establecimiento, y en el tercero ante una inversión inicial por ampliación de un establecimiento. Pero la sorpresa o innovación surge cuando textualmente indica: *Por tanto, en la medida en la que las inversiones de las letras a) y c) se encuentra ubicadas en zonas comerciales que son objeto de rehabilitación, en los términos definidos en el artículo 23 del Real Decreto 1758/2007, de 28 de diciembre, la adquisición del suelo tendrá la consideración de inversión inicial*. Es decir, considera que en el primero de los casos (compra de una nave para su demolición) ¡el suelo es válido como materialización RIC!, cuando opinamos lo contrario. En el tercero, adquisición de un local usado para su rehabilitación, coincidimos.

También surge la sorpresa o innovación cuando la DGT se refiere al segundo caso, el de la compra de un terreno para construir un centro comercial, en el que también admite el suelo como inversión inicial afecta a la RIC, motivándolo en que el contribuyente lo va a destinar a la actividad turística, cuando en la cuestión planteada no se dice nada al respecto (solo que es una empresa turística), y que la construcción de locales comerciales supone una mejora del terreno adquirido. No puedo estar tampoco de acuerdo con ese criterio, pero ambos los califico de “sorpresa o innovación”, por lo que procede que realice las matizaciones correspondientes.

Sorpresa como equivalente a lapsus, en el sentido de que puede haber existido un error en la interpretación de la normativa, que la DGT corregirá oportunamente en esta o posteriores consultas; pero también puede tratarse de una innovación, de una interpretación más flexible de la norma en relación con el suelo, que es bienvenida, pero que no queremos que suceda lo mismo que con el plazo de materialización de personas físicas, señalado en cuatro años por la DGT en consultas vinculantes, y rebajado a tres años por el TS con efectos *ex tunc*, agravados por la poca sensibilidad del Departamento de Gestión tributaria de la AEAT en Canarias, que incluso sanciona en los expedientes de comprobación de dicho plazo, cuando las personas físicas siguieron a raja tabla el criterio administrativo expresado por Tributos. Tampoco los responsables de la AEAT en Canarias han sabido reconducir las sanciones impuestas por Gestión, que están pendientes de resolución en el TEAR.

Si hay innovación hemos de reinterpretar la norma en un triple sentido. El primero, que no hace falta rehabilitar por el adquirente un inmueble dedicado a la actividad comercial en un área en declive, sino que es la Administración pública quien ha de rehabilitar el área; cuestión que a mi entender se aleja completamente del deseo del legislador. El segundo, que no solo sirve el suelo en los casos de rehabilitación, sino también en la nueva construcción, en la que la DGT lo ha admitido porque supone “una mejora del terreno adquirido”; y el tercero, que la actividad de arrendamiento comercial realizada por una entidad turística es una actividad turística, cuando sabemos que no es así: si se alquila el local a una cafetería será una actividad turística, pero si se arrienda a una boutique de ropa, a un supermercado, etc., no lo será.

Demasiadas innovaciones me parecen y demasiados los efectos colaterales para que podamos interpretar así la normativa. El ejemplo más claro lo tenemos en la nueva construcción de hoteles y establecimientos turísticos, en los que siguiendo el mismo criterio de la DGT valdría el suelo como materialización RIC, cuando todos sabemos que el legislador lo prohibió en diciembre de 2006. Habrá que estar al tanto de las nuevas resoluciones de la DGT al respecto o pedir una clarificación expresa en esta materia, porque aporta más sombras que luces en una temática siempre difícil de interpretar.

La opinión de Florido Caño la conocemos a través de sus comentarios a esta consulta³, llamándole poderosamente la atención el tratamiento que parece darle la DGT al suelo. Primero corrobora que la Ley 2/2011 de Economía Sostenible matizó que para las zonas comerciales que estuviesen en un área en declive no era necesaria la rehabilitación, como sucedía con las actividades turísticas. Segundo, recuerda las vicisitudes de dicha Ley al no contemplar el informe previo de la Comunidad Autónoma y la posterior ratificación de la modificación del art. 27 de la Ley 19/1994 por la Ley 28/2014; y tercero, repasa la legislación actual en cuanto a la aptitud del suelo destinado a las zonas comerciales que sean objeto de un proceso de rehabilitación y a las actividades turísticas que lo destinen a la rehabilitación. Entrando ya en sus cualificados comentarios, llega a las siguientes conclusiones:

a. Que había interpretado el cambio normativo del R.D.L. 15/2014 en el sentido de que la validez del suelo se producía en las actividades comerciales cuando se sometían los inmuebles a un proceso de rehabilitación, con independencia de que estuvieran o no en un área en declive; mientras que hasta el 31 de diciembre de 2014 era necesario que se encontrasen en un área en declive, sin ser obligatoria su rehabilitación. Opinión que coincide con la que en su día manifesté: *Por tanto, ya no es necesario que las zonas comerciales en que se materialice la RIC*

3. Florido Caño, R. (2016). “Resumen de consultas de la DGT del Ministerio de Economía y Hacienda que afectan al REF en el ámbito de la imposición directa”. *Revista Hacienda Canaria* nº 45.

*estén situadas en un área en declive, sino que sea suficiente con que sean rehabilitadas, con independencia de dónde se encuentren*⁴. Sin embargo, ambas opiniones difieren del criterio de la DGT como expliqué antes.

- b. Que la rehabilitación que predica la DGT en la consulta no es la que tiene que hacer el contribuyente con el inmueble afecto a una actividad comercial en una zona en declive, sino que *parece* ser la que han de abordar las autoridades en dicha área.
- c. Que no entiende cómo Tributos considera los locales comerciales que se van a construir en un terreno como afectos a una actividad turística cuando el consultante afirma que su destino será el mero alquiler. Tampoco lo entiende quien suscribe, como manifesté antes.
- d. Y finalmente, que le preocupa la proyección del criterio de la DGT sobre que la construcción de locales supone una mejora del inmueble a efectos de incluir el suelo en la actividad turística, que supondría que es apto incluso en los hoteles de nueva planta, cuando su criterio es que solo es válido en los establecimientos turísticos que se rehabiliten. Criterio con el que nuevamente coincidimos.

En síntesis, que suscribo los comentarios de Florido Caño en cuanto a las repercusiones de la consulta de la DGT en el campo de la adquisición de inmuebles en la actividad comercial y su proyección a las actividades turísticas. El estado de la cuestión queda muy confuso después de la consulta, pero no obstante he de remarcar nuevamente mi criterio: ¿Sirve el suelo para construir un centro comercial como inversión RIC? En mi opinión no. ¿Sigue siendo necesario que se rehabilite para que sirva el suelo en la compra de un inmueble comercial? En mi opinión sí. No obstante estaría encantado de cambiar de criterio, puesto que favorece las opciones de los contribuyentes si la DGT quiere innovar en esta materia, pero por favor que lo haga fundamentándolo correctamente para que no vuelva a ocurrir lo del plazo de materialización de personas físicas. Mientras, solo podemos esperar a saber cuál es el criterio correcto a adoptar, recomendando prudencia a la hora de afectar nuevamente el suelo a la RIC al margen del proceso de rehabilitación de inmuebles e invitando al Gobierno de Canarias que impulse la aclaración en esta materia.

8. Los locales alquilados en centros comerciales explotados conjuntamente

Por si no fuera poca la complejidad que existe en la rehabilitación y arrendamiento de inmuebles comerciales, comentamos ahora lo que está sucediendo en la comprobación en esta materia.

Una práctica cada vez más habitual es la de adquirir locales en un centro comercial y encargar su explotación a través de un modelo cerrado a la comunidad de explotación del centro comercial, que a su vez encomienda su gestión a una junta formada por el promotor del centro comercial y otras personas que se encargan de todo lo relacionado con la actividad de arrendamiento y explotación del centro comercial. La mayoría del resto de comuneros que no están en la junta casi se limita a recibir el importe de su arrendamiento y aprobar o rechazar la gestión una vez al año.

Hasta 2013 la explotación de las comunidades de bienes era una cuestión pacífica a efectos de la RIC/DIC relacionadas con el desarrollo de actividades económicas: si la comunidad realizaba una actividad económica, los comuneros se atribuían un rendimiento económico, con el que a su vez podían dotar la RIC o beneficiarse de la deducción por inversiones en Canarias (DIC). Lo mismo ocurría cuando se materializaba la RIC en un inmueble o parte de él que se explotaba a través de una comunidad de bienes. Si la comunidad realizaba una actividad económica con los inmuebles, se entendía que la inversión era correcta a efectos de la materialización RIC.

4. Miranda Calderín, S. (2015). "Crónica de la RIC 2014". Revista *Hacienda Canaria* nº 42.



En 2013 hay un punto de inflexión en esta materia, puesto que la DGT, a través de la CV 3400-13, de 21 de noviembre, pone trabas a quienes operan a través de comunidades de bienes, exigiendo un elemento nuevo para que se entienda que se realiza una actividad económica: que la gestión económica de la comunidad la efectúen todos los comuneros

Sin embargo, en 2013 hay un punto de inflexión en esta materia, puesto que la DGT, a través de la CV 3400-13, de 21 de noviembre, pone trabas a quienes operan a través de comunidades de bienes, exigiendo un elemento nuevo para que se entienda que se realiza una actividad económica: que la gestión económica de la comunidad la efectúen todos los comuneros. En caso contrario, entiende que solo los que realicen la gestión económica reciben rendimientos de la actividad económica de arrendamiento de inmuebles, y el resto obtiene rendimientos del capital.

El primer argumento de la DGT lo compartimos: *que todos los comuneros o socios deben asumir el riesgo del ejercicio empresarial, esto es, que los efectos jurídicos y económicos de la actividad recaigan sobre todos ellos*. Entendemos que aunque se ceda la gestión del inmueble a la comunidad el riesgo empresarial lo sigue asumiendo cada uno de los propietarios. El segundo es más delicado, pero también lo compartimos: *la aplicación del régimen de atribución de rentas exige que en el supuesto de existencia de normas específicas que regulen el ejercicio de determinada actividad, tales normas permitan su ejercicio por la entidad*. Esto es, que no se pueden realizar actividades prohibidas por cualquier normativa aplicable. Tanto la explotación por parte de la comunidad como el arrendamiento específico de cada inmueble han de cumplir con la normativa local y estatal al respecto, que a su vez han de permitir la explotación conjunta de inmuebles. Y el tercero es más novedoso y difícil de compartir: *Por tanto, si sólo algunos de los comuneros o socios desarrollaran la actividad económica, éstos deberán imputarse la totalidad de los rendimientos derivados de la actividad económica desarrollada. Por lo que respecta al socio que no desarrolla las funciones inherentes a la titularidad de la actividad económica, las cantidades satisfechas a éste no tendrían la naturaleza de rendimientos procedentes de la actividad económica, al no derivarse de una actividad económica desarrollada por él, sino de rendimientos del capital*.

El primer matiz que hay que tener en cuenta es que se parte de una cesión de la explotación de los inmuebles a la comunidad, por lo que quien realiza la actividad económica es la comunidad, cuyos rendimientos al ser una entidad en régimen de atribución se imputan a los comuneros con la misma naturaleza de la actividad desarrollada. Pero la DGT parece partir de la premisa de que el comunero que no intervenga en la gestión diaria de la comunidad en realidad no realiza una actividad económica. Ahí está la novedad de esta consulta, que interpreta que los comuneros no gestores reciben rendimientos de capital, incluso los califica de rendimientos de capital mobiliario, cuando en todo caso serían rendimientos de capital inmobiliario. Todo un nuevo frente respecto no solo a la materialización en inmuebles, sino también en cuanto a la dotación, porque si los rendimientos que se atribuyen son de capital no servirán para dotar la RIC:

Lo anterior supone que en el supuesto de una comunidad de bienes o sociedad civil que desarrolle una actividad económica, los rendimientos atribuidos mantendrán ese mismo carácter de rendimientos de actividades económicas. Ahora bien, para que lo hasta aquí expuesto resulte operativo es necesario que la actividad económica se desarrolle como tal por la entidad, es decir, que la ordenación por cuenta propia de medios de producción y (o) de recursos humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios -elementos definitorios de una actividad económica- corresponda a la entidad en régimen de atribución de rentas. Con ello se quiere decir que todos los comuneros o socios deben asumir el riesgo del ejercicio empresarial, esto es, que los efectos jurídicos y económicos de la actividad recaigan sobre todos ellos.

Este desarrollo de la actividad por la entidad procede acotarlo con otra matización: la aplicación del régimen de atribución de rentas exige que en el supuesto de existencia de normas específicas que regulen el ejercicio de determinada actividad, tales normas permitan su ejercicio por la entidad.

De cumplirse dichos requisitos, los rendimientos de actividades económicas se entenderán obtenidos directamente por la entidad en régimen de atribución de rentas, atribuyéndose a los comuneros o socios según las normas o pactos aplicables y si éstos no constaran a la Administración tributaria en forma fehaciente, se atribuirán por partes iguales (artículo 89.3 de la LIRPF).

Por tanto, si sólo algunos de los comuneros o socios desarrollaran la actividad económica, éstos deberán imputarse la totalidad de los rendimientos derivados de la actividad económica desarrollada.

Por lo que respecta al socio que no desarrolla las funciones inherentes a la titularidad de la actividad económica, las cantidades satisfechas a éste no tendrían la naturaleza de rendimientos procedentes de la actividad económica, al no derivarse de una actividad económica desarrollada por él, sino de rendimientos del capital. Teniendo en cuenta que lo que cede el socio es su parte correspondiente al negocio, las cantidades efectivamente satisfechas tendrán a efectos del Impuesto sobre la renta de las personas físicas la calificación de rendimientos del capital mobiliario de los previstos en el artículo 25.4.c) de la LIRPF: Rendimientos derivados del arrendamiento de negocios, a integrar en la base imponible general por aplicación del artículo 48 de la LIRPF.

Correlativamente y por lo que respecta a la socia que desarrolla la actividad económica imputándose la totalidad de los rendimientos de la actividad, las cantidades efectivamente satisfechas al otro socio tendrán, en caso de que el rendimiento de la actividad económica se determine mediante el método de estimación directa, lo que es el caso, el carácter de gastos deducibles para la obtención de los ingresos de la actividad económica realizada, estando sometidos dichos pagos a retención en los términos establecidos en el artículo 75 del Reglamento del Impuesto.

Y si traigo a colación esta consulta de 2013 es porque en 2015 su criterio ya lo ha aplicado la Inspección de tributos, incoándose importantes actas de disconformidad a los inversores en locales de centros comerciales que habían cedido la explotación a una comunidad de bienes regida normalmente por el propio promotor del centro. La motivación principal es que no han intervenido en el negocio de arrendamiento, limitándose a ceder su explotación a la comunidad y a recibir unas rentas. Estas actas han sido recurridas al TEAR, pero hasta que no se produzca la resolución hay que ser precavidos en esta actividad y aconsejar a los arrendadores la participación directa en la gestión de la comunidad de bienes que explote el centro comercial. De no hacerlo así el peligro es evidente: en una futura comprobación se corre el riesgo de que ni se consideren los locales afectos a una actividad económica a efectos de la RIC/DIC ni se permita que con sus rendimientos se dote la RIC.

9. Conclusiones

1. Sigue siendo posible la materialización RIC en viviendas de protección que hayan sido promovidas por el promotor y que las destine a su arrendamiento durante un mínimo de cinco años. Los inquilinos no pueden ser personas vinculadas con el arrendador, y en el caso de quedarse desocupadas las viviendas en ese plazo deberán ser alquiladas de nuevo dentro de los seis meses siguientes, ampliándose el plazo general de los cinco años por los periodos desocupados. La norma no permite la adquisición de viviendas protegidas para su arrendamiento, solo es posible si el promotor-arrendador es la misma persona.
2. También es posible la materialización en inmuebles (suelo y construcción) que se destinen a su arrendamiento en el sector industrial. El arrendatario es quien ha de ejercer la actividad industrial (capítulo 1-4 del I.A.E.), sin que sea extensible a la construcción, promoción, servicios, agricultura y ganadería. El concepto de inmueble es amplio,

comprendiendo los terrenos destinados a almacenaje o aparcamiento, las oficinas administrativas, instalaciones del personal y las exposiciones comerciales, siempre y cuando sean accesorios de la actividad industrial.

3. En la adquisición de inmuebles usados en general en los que se desee materializar la RIC hay que probar que no se hayan afectado anteriormente a los incentivos fiscales de la RIC y DIC, a los que ahora en 2016 añade la DGT, sin que estemos de acuerdo, el FPI. La carga de la prueba corresponde al adquirente que va a beneficiarse del incentivo fiscal, siendo aconsejable incluir una manifestación del vendedor de que el bien no ha estado afecto, sin que ello sea suficiente si la Administración tributaria demuestra lo contrario.
4. En la adquisición de un establecimiento nuevo destinado al alojamiento turístico para la materialización RIC hay que distinguir entre la adquisición de un terreno y su construcción, en que la inversión será válida excluyendo el importe del suelo; y la adquisición de una edificación sin finalizar o finalizada, pero que no haya entrado en funcionamiento, en que igualmente la inversión será válida excluyendo el valor del suelo. En esta segunda opción hay que calcular el valor del suelo por prorrateo o tasación independiente, puesto que no siempre se especifica en la operación. En ambas, los inmuebles han de estar situados en Canarias, con independencia de que las áreas estén en declive o no, siendo necesario prestar los servicios de alojamiento turístico con empleados propios o empresas externas, y darse de alta como empresa turística.
5. En la adquisición de un establecimiento usado destinado al alojamiento turístico hay que excluir el importe del suelo y probar además que no ha estado anteriormente afecto a los incentivos fiscales a la inversión. Tarea ardua, en la que no es suficiente la manifestación del vendedor en ese sentido, pero sí recomendable.
6. En la adquisición de un inmueble usado para destinarlo a su rehabilitación y posterior uso como establecimiento de alojamiento turístico sirve como materialización tanto el suelo como los costes de adquisición de la edificación y rehabilitación, sin que sea necesario desde 2015 que se encuentre en un área en declive ni que se superen determinados porcentajes de costes de rehabilitación sobre los de la edificación adquirida, pero sí que se cumpla el concepto contable de rehabilitación, que exige que se incremente su capacidad, productividad o vida útil.
7. En todos los casos anteriores hay que tener en cuenta si la inversión puede considerarse "inicial" o no. Si es una inversión inicial el control de ayudas de Estado se hará en función de un porcentaje sobre la inversión, mientras que si no lo es, se considera la RIC una ayuda de funcionamiento y el control se efectuará con el límite de intensidad del 10% de la cifra de negocios del contribuyente.
8. El alquiler vacacional es una nueva modalidad de actividad semiturística que ha santificado la DGT en 2016 como apta para la materialización, pero con importantes matizaciones: a) si no se efectúan los servicios propios del alojamiento turístico se considera una actividad de arrendamiento de inmuebles, que tendrá que superar todos los escollos para que sea una actividad económica, inclusive la casi insalvable carga de trabajo que exige la Administración tributaria, y b) si se efectúan todos los servicios del alojamiento turístico se considerará una actividad económica de servicios y no de arrendamiento de inmuebles, pero hay que ser conscientes de que en la práctica es muy difícil prestar todos esos servicios en un solo inmueble. Sí es más fácil prestarlos en un edificio de viviendas, pero en ese caso ¿dónde está la diferencia entre un edificio de viviendas con restaurante, recepción, servicio de planta, etc. y un hotel o apartamentos turísticos? No será tan fácil que los organismos competentes permitan esa competencia directa y posiblemente el Gobierno de Canarias tenga que regular más a fondo esta actividad. En cualquier caso, el alquiler vacacional está prohibido en los municipios turísticos, aunque estos pueden señalar áreas determinadas dentro de su territorio en que sea permitido.
9. En inmuebles destinados a la actividad turística en su concepto amplio (bares, cafeterías, restaurantes, *rent a car*, etc.), la materialización RIC también es posible, con independencia del sitio en donde se encuentren, siempre que sea en Canarias. Hay que descontar el valor del suelo, salvo en los casos en que se adquieran los inmuebles

para su rehabilitación, y tener en cuenta los requisitos especiales si el inmueble es usado. Pueden ser explotados directamente por su propietario o arrendados a terceros no vinculados. En ese caso, hace falta acreditar que se realiza una actividad económica de arrendamiento (empleo más carga de trabajo), lo que en la práctica está siendo sumamente difícil.

- 10.** Inmuebles afectos a una actividad comercial. A partir de marzo de 2011, pero con efecto retroactivo a 2007, las inversiones en inmuebles comerciales situados en un área en declive turístico se consideraban aptas como materialización, incluyendo el suelo, incluso sin necesidad de que se rehabilitasen. Ello permitía la explotación directa de esos locales por su propietario y el arrendamiento a terceros como una actividad económica, siempre que estuviesen en un área en declive.
- 11.** Inmuebles afectos a una actividad comercial en la actualidad. El concepto de inmueble comercial era ya amplio en la legislación anterior, incluyendo centros comerciales, locales independientes, zonas de aparcamiento, áreas comunes y de equipamiento, etc. y después de la última reforma legislativa sigue igual. El cambio notable a partir de 2015 se produce en la necesidad de rehabilitar el establecimiento comercial para que el suelo sea apto como materialización RIC, pero ya sin la obligación de que esté en un área en declive turístico. De esa forma tanto se pueden explotar los inmuebles comerciales directamente por su propietario como arrendarlos a un tercero. Si se adquiere un establecimiento comercial y no se rehabilita, habría que excluir de la materialización el importe del suelo y cumplir los requisitos exigibles a la compra de bienes usados.
- 12.** No obstante, la DGT expresa en CV 418/2016 una opinión diferente y más ventajosa para el contribuyente, admitiendo como materialización RIC el importe del suelo en un área en declive sin necesidad de rehabilitación, solo por el hecho de que esté en una zona necesitada de ella. Es decir, que la rehabilitación la han de hacer las autoridades competentes, no el contribuyente. También motiva la aptitud del suelo porque la construcción de locales comerciales supone una mejora del terreno adquirido, sembrando con ese criterio las dudas en el sector turístico: ¿no supone la mejora del terreno la construcción de un hotel?, ¿lapsus de la DGT o innovación interpretativa que flexibiliza la norma? Recomendando prudencia a la hora de aplicar este nuevo criterio.
- 13.** Finalmente, en el caso de locales comerciales hay que tener especial cuidado en su explotación a través de comunidades de explotación, porque se ha comenzado a exigir que se realice directamente una actividad económica por los comuneros, una participación activa en la gestión diaria de la comunidad, sin que sea suficiente, como lo era hasta 2013, que la comunidad de bienes realice esa actividad.

